



דוח סיכום פעילות לשנת המס 2018

רשימת אנשי קשר - חטיבה מקצועית

מחלקה	שם	תפקיד	טלפון	מייל
הנהלת החטיבה	רולנד עם-שלם	סמנכ"ל בכיר מקצועית	02-6559110	RolandAm@taxes.gov.il
הנהלת החטיבה	עפרי שלו	מנהל אגף בכיר מקצועית	03-7633108	OfriSh@taxes.gov.il
הנהלת החטיבה	חגי טיירי	מנהל תחום מוסדות כספיים וחברות ציבוריות	02-6559128	HagayTa@taxes.gov.il
הנהלת החטיבה	רינת נתן	ראש ענף חוליה ניידת	02-6559110	RinatNa2@taxes.gov.il
הנהלת החטיבה	אוראל לוי	רכזת לשכה בכירה א'	02-6559142	OrelLe2@taxes.gov.il
שינויי מבנה	צביקה בראל	מנהל תחום בכיר מיזוגים פיצולים	03-7633522	ZvikaBa@taxes.gov.il
שינויי מבנה	ציקי קוטלר	מנהל תחום מפקח ארצי	03-7633464	TzikiKo@taxes.gov.il
שינויי מבנה	מיטל קראוס	מנהלת תחום מפקחת ארצית - החלפת מניות והעברת נכסים	03-7633838	MeitalKr@taxes.gov.il
שינויי מבנה	תומר גם זו לטובה	ממונה מפקח ארצי - החלפת מניות והעברת נכסים	03-7633520	TomerGa@taxes.gov.il
שינויי מבנה	אמנון אלמוגרבי	ממונה מפקח ראשי	02-6559334	AmnonAl@taxes.gov.il
שינויי מבנה	כארים כנעאן	מפקח מס הכנסה בכיר	03-7633515	KareemKa@taxes.gov.il
גילוי הון לא מדווח	אמיר דידוב	מנהל תחום בכיר גילוי הון לא מדווח	03-7633442	AmirDa@taxes.gov.il
גילוי הון לא מדווח	ערן דביר	מנהל תחום אופציות לעובדים	03-7633035	EranDv@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	שרון אהרונ	מנהל תחום בכיר מיסוי בינלאומי	03-7633449	SharonAh@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	נאוה נימר	מנהלת תחום מפקחת ארצית - אישורים	02-6559143	NavaNa@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	אבישי דינר	מנהל תחום אמנות בינלאומיות	03-7633423	DinerAv@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	זהבה זוהר - לוי	מנהלת תחום העברות לחו"ל	03-7633104	ZehavaZo@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	דודו גולדנברג	מנהל תחום מפקח ארצי - נאמנויות	03-7633424	DavidGo@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	אבי אליהו	מנהל תחום מפקח ארצי - אישורים	03-7633438	AvrahamEl@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	חיליק כהן	מנהל תחום מפקח ארצי - דינים זרים	03-7633429	ChilikCo@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	שירלי שם-טוב	ממונה מפקחת ארצית - דינים פנימיים 1	03-7633517	ShirlySe@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	מרינה שילמן	ממונה מפקחת ארצית תושבי חוץ	03-7633514	MarinaSh2@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	בועז כהן	ממונה מפקח ארצי - אמנות	03-7633676	BoazCo@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	אורית גולדשטיין	ממונה מפקחת ראשית	03-7633538	OritGo@taxes.gov.il
מיסוי בינלאומי	האני נחאס	ממונה מפקח ארצי - דינים זרים	03-7633449	HaniNa@taxes.gov.il
שוק ההון	נעמה שאן	מנהלת תחום בכירה שוק ההון	03-7633794	NaamaSh3@taxes.gov.il
שוק ההון	ברוך רבין	מנהל תחום גיוס הון ומימון	03-7633033	BarochRa@taxes.gov.il
שוק ההון	ארז כהן	מנהל תחום מפקח ארצי מקצועית	03-7633432	ErezCo2@taxes.gov.il
שוק ההון	אסי מזוז	מנהל תחום (מפקח ארצי) חברות ציבוריות	03-7633057	AsiMa@taxes.gov.il
שוק ההון	ציפורה שרייר	מפקחת מס הכנסה בכירה	03-7638206	TzipiSh@taxes.gov.il
קופות גמל	רונית כהן	מנהלת תחום בכירה קופות גמל	03-7633059	RonitCo2@taxes.gov.il
קופות גמל	ג'קי דהן	מנהל תחום קופות גמל	03-7633005	JaekiDa@taxes.gov.il
קופות גמל	אבי כהן	מנהל תחום מפקח ארצי	02-6559192	AvrahamCo@taxes.gov.il
קופות גמל	לאה חמד	מנהלת תחום מפקחת ארצית	02-6559453	LeaHe@taxes.gov.il
קופות גמל	אביטל סיידוף	מרכזת קופות גמל	02-6559335	AvitalSa2@taxes.gov.il
קופות גמל	ריקי בלילית	מרכזת חוליה מרכזית	02-6559197	RivkaBa@taxes.gov.il
קופות גמל	אילנה יהודה	ראש ענף חוליה	02-6559187	IlanaYe@taxes.gov.il
מלכרים	ארז אורעד	מנהל תחום בכיר מפקח ארצי מלכרים	02-6559332	ErezOr2@taxes.gov.il
מלכרים	ליליה פרישר	ממונה מפקחת ארצית מוסדות ציבור ומלכרים	02-6559163	LilyaFr@taxes.gov.il
מלכרים	אברהם שוויץ	ממונה מפקח ראשי	02-6559340	AvrahamSh3@taxes.gov.il
מלכרים	חנוך שרבי	ממונה מפקח ראשי	02-6559073	HancchSh2@taxes.gov.il
מלכרים	אסף לרנר	ממונה מפקח ראשי	02-6559290	AsafLe@taxes.gov.il
מלכרים	מירי יאס	ראש ענף חוליה	02-6559332	MiriYa@taxes.gov.il
מלכרים	עליזה וזאני	ממונה מפקח ארצי	02-6559332	ALIZAVA@taxes.gov.il
מלכרים	ירדנה אליאס	מרכזת מוסדות ציבור - מלכרים	02-6559188	YardenaEl2@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	מיכל סופר	מנהלת תחום בכירה מקצועית - מיסוי מקרקעין	02-6559582	MichalSo@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	אפרת אברהם	מנהלת תחום קבלנים ונדל"ן	02-6559445	EfratAv2@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	חדוה פרימן	מנהלת תחום רכזת בכירה	02-6559593	HedvaFr@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	רחלי בן יהודה	ממונה מפקחת ארצית - שומת מקרקעין	02-7633533	RechaeliBe@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	איילת ז'ואן פלשן	ממונה מפקחת ארצית - שומת מקרקעין	03-7633229	AyelletFl@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	גיא כהן	מפקח שומת מקרקעין בכיר מסה - חטיבה מקצועית	03-7633238	GuyCo3@taxes.gov.il
מיסוי מקרקעין	מעין גואטה	סגנית מנהלת מדור חוליה	02-6559150	MaayanGr2@taxes.gov.il
חוקי עידוד	מיכאל אסולין	מנהל תחום בכיר עידוד השקעות הון	03-7633272	MichaelAs@taxes.gov.il
חוקי עידוד	ליאת מקמילן ברזילי	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תעשייה	03-7633015	Liatba@taxes.gov.il
חוקי עידוד	לימור קפלן	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תושבי חוץ ובתי מלון	03-7633433	LimorKa2@taxes.gov.il
חוקי עידוד	הילה קוטלר	ממונה עידוד השקעות הון תושבי חוץ ובתי מלון	03-7633430	HillaAz@taxes.gov.il
חוקי עידוד	ימית רז	ממונה עידוד השקעות הון תוכנה ואלקטרוניקה	03-7633441	YamitRa@taxes.gov.il
חוקי עידוד	ליאור טלה	ממונה עידוד השקעות הון תעשייה	03-7633502	LiorTa@taxes.gov.il
חוקי עידוד	עפרה הימלשטיין	ראש ענף ביקורת ניהול ספרים	02-6559544	OfraHi@taxes.gov.il

מחלקה	שם	תפקיד	טלפון	מייל
אופציות	רז איצקוביץ	מנהל תחום בכיר אופציות לעובדים	03-7633060	RazIz@taxes.gov.il
אופציות	אלי חייקה	מנהל תחום מפקח ארצי	03-7633435	EliHa@taxes.gov.il
החלטות מיסוי	יואב משה	מנהל תחום בכיר החלטות מיסוי	03-7633260	YoavMo@taxes.gov.il
החלטות מיסוי	גולן מוזס	מנהל תחום מפקח ארצי קרנות השקעה והפרטת חברות	03-7633428	GolanMo2@taxes.gov.il
החלטות מיסוי	דורית איתיאל	מרכזת מיזוגים ופיצולים	03-7633055	DoritIt@taxes.gov.il
חקלאות וקיבוצים	גדי הילמן	מנהל תחום מפקח ארצי חקלאות וקיבוצים	03-7633053	GadHi@taxes.gov.il
חשבונאות	רויטל רז	מנהלת תחום בכירה תקינה חשבונאית	03-7633436	RevitalRa@taxes.gov.il
חשבונאות	ברק מימון	ממונה מפקח ארצי - חשבונאות	03-7633450	BarakMa@taxes.gov.il
חשבונאות	הדר רצון	מפקחת מס הכנסה בכירה	03-7634319	HadarYa@taxes.gov.il
מע"מ	דוד שילון	מנהל אגף א' מקצועית	02-6663930	DavidSh5@taxes.gov.il
מע"מ	גיא ג'ורנו	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6663881	GuyJo@taxes.gov.il
מע"מ	צביה עמיאל	מנהלת תחום בכיר סיווג ורישום מע"מ	02-6663877	TzviaAm@taxes.gov.il
מע"מ	דוד פאר	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6664703	DavidPe4@taxes.gov.il
מע"מ	אלי רוט	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6663801	EliRo@taxes.gov.il
מע"מ	רום רצון	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	03-6552235	RomRa@taxes.gov.il
מע"מ	אריאל אקוע	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	03-6552214	ArielAk@taxes.gov.il
מע"מ	מוחמד נאטור	מבקר חשבונות בכיר	02-6663930	MuhamadN@taxes.gov.il
מע"מ	אהובה צישינסקי	ממונה פרויקטים	02-6545613	AahuvaBe@taxes.gov.il
מע"מ	ענת ברק	מרכז ריכוז פניות ומענה באינטרנט	02-6663882	AnatBa@taxes.gov.il
מע"מ	סיון לוי	רכזת לשכה ב	02-6663896	SivanL@customs.mof.gov.il
מחירי העברה	עירית ליאו	מנהלת תחום בכירה מחירי העברה	03-7633061	IritLi@taxes.gov.il
מחירי העברה	דרור ביטרמן	מנהל תחום מפקח ארצי - מחירי העברה	03-7633079	DrorBit@taxes.gov.il
מחירי העברה	מיטל אנג'ל	ממונה מפקחת ארצית מחירי העברה	03-7633526	MitalAn@taxes.gov.il
מחירי העברה	רני רדושינסקי	ממונה מפקח ראשי	03-7633445	RaniRa@taxes.gov.il
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	שמואל ווינשטיין	מנהל תחום בכיר הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	02-6559216	Shmuelva@taxes.gov.il
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	אילן מואיל	מנהל תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	03-7633029	Ilanmo@taxes.gov.il
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	נועה ברנס	מנהלת תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	03-7633063	Noaye@taxes.gov.il">Noaye@taxes.gov.il
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	פבלו סלבין	מנהל תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	03-7633829	Pablosl@taxes.gov.il
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	אביטל וינרב-צוהר	מנהלת תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	03-7633812	Avitalwe@taxes.gov.il



תוכן עניינים

6	מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים
7	החלטות מיסוי
7	החלטות מיסוי בתחום ההתחדשות עירונית
8	החלטות מיסוי בעניין חברות ארנק - הוראות המעבר
10	החלטות מיסוי בנושאים שונים
10	פניות הבהרה
12	חוזרים מקצועיים
14	תיקוני חקיקה
15	הוראות נוהל
16	פסיקה
19	מחלקת מחירי העברה
20	חוזרים מקצועיים
23	תיקוני חקיקה
24	פסיקה
25	פרויקטים נוספים
29	מחלקת גילוי הון לא מדווח
30	כללי
30	מחלקת גילוי הון לא מדווח
31	נוהלי הליך הגילוי מרצון
34	מיסוי ענף היהלומנים
36	מחלקת החלטות מיסוי
37	מערכת החלטות מיסוי
37	פרויקט ה-FATCA
38	פרויקט ה-C.R.S.
38	ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי
38	ועדת פורום מקצועי הפנימי
38	ועדת שימוש במידע פיננסי
39	ועדת אגרות
39	פרויקט תאגידי המים
40	פרויקט סעיף 77
41	מחלקת חוקי עידוד
42	החלטות מיסוי
45	חוזרים מקצועיים
47	תיקוני חקיקה



48	פסיקה
48	טפסים
49	מחלקת שינויי מבנה
50	רקע
50	החלטות מיסוי
52	חוזרים מקצועיים
53	מסלולים ירוקים
54	מחלקת מס ערך מוסף
55	החלטות מיסוי
57	הוראות פרשנות
58	מחלקת מיסוי בינלאומי
59	החלטות מיסוי
60	פניות הבהרה
61	חוזרים מקצועיים
61	תיקוני חקיקה
61	עמדות חייבות בדיווח
62	פרויקטים נוספים
63	חילופי מידע
63	הליכי הסכמה הדדית
63	אמנות
65	מחלקת תקינה חשבונאית
66	רקע
66	חוזרים בהכנה
67	תיקוני חקיקה בהכנה
67	פסיקה
68	נושאים אחרים
69	מחלקת מיסוי אופציות לעובדים
70	החלטות מיסוי
73	מסלולים ירוקים
74	חוזרים מקצועיים
75	מחלקת שוק ההון
76	החלטות מיסוי
77	חוזרים מקצועיים ופרסומים
79	חוזרים בהכנה
79	חקיקה



80	פסיקה
82	מסלול ירוק - העברת ניירות ערך בין קרובים
84	מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים
85	רקע
85	החלטות מיסוי
86	פניות הבהרה
88	בקשות חדשות שאושרו בשנת 2018 - בפילוח לפי סעיפי החוק
88	חידושי אישורי סעיף 46 בשנת 2018
90	מחלקת חקלאות וקיבוצים
91	חוזרים מקצועיים
94	מחלקת קופות גמל ומיסוי פרט
95	פניות הבהרה
96	החלטות מיסוי
97	חוזרים מקצועיים
97	תיקוני חקיקה
98	פסיקה
100	מחלקת הערכות שווי
101	רקע
101	חוזרים מקצועיים
102	טיוטת נייר עמדה
102	טיפול בתיקים לפי נושאים

סיכום שנה 2018

מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים



מיכל סופר - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

מתוקף הסמכות שנתנה למנהל בסעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, שהואצלה לעובדי המחלקה, ניתנות על ידי המחלקה החלטות מיסוי בתחום מיסוי מקרקעין. החלטות מיסוי ניתנות על ידי המחלקה בשאלות המעלות קושי מיסויי שלא ניתן לו מענה עד כה - לא בחקיקה לא בפסיקה ולא בעמדות הרשות, ומטרתן להעניק וודאות מיסויית לצדדים ולקבוע את עמדת הרשות באותה הסוגיה לפני ביצוע העסקה. השנה נתנו על ידי המחלקה 46 החלטות מיסוי בנושאים שונים, כאשר להחלטות בעלות אופי רוחבי מפורסמות תמציות באתר רשות המסים באופן שוטף. להלן יוצגו עיקרי ההחלטות שפורסמו השנה:

החלטות מיסוי בתחום ההתחדשות עירונית

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

תמצית מספר 9093/18 - הקמת קרן תחזוקה הונית

בפרויקטים של התחדשות עירונית מקבלים הדיירים המקוריים של הפרויקט דירה חדשה וגדולה יותר חלף דירתם הישנה. מעבר זה כרוך בעלייה משמעותית בהוצאות משק הבית עבור עלויות התחזוקה של הבניין החדש. על מנת להתמודד עם שינוי זה בעלויות התחזוקה, נוצר צורך למצוא פתרון למימון הוצאות ההחזקה המוגדלות בהן יישאו הדיירים הוותיקים הממשיכים במימון ההוצאות השוטפות. הבטחת הסיוע במימון עלויות התחזוקה לדיירים הממשיכים בפרויקטים מסוג פינוי ובינוי יכולה להיות גורם משמעותי, המגדיל את סיכויי ההסכמות וייתכנות הפרויקטים וכן לצמצם את דחיקת האוכלוסייה הוותיקה מהבניין המתחדש. החלטת מיסוי זו נועדה להתמודד עם היבטי המיסוי העולים מהקמת קרן תחזוקה הונית למימון, כאמור, עבור הדיירים הממשיכים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1238/18 - המועד הקובע לבחינת זכאות הדייר לפטור ממס פינוי ובינוי

עסקאות התחדשות עירונית הינן עסקאות שמטיבן לוקחות זמן רב. במרחב זמן זה נעשים לעיתים שינויים בזהות מחזיקי הדירות שבפרויקט מכוח הורשה או מתנה או מכירה. כיוון שבעסקאות פינוי ובינוי יום המכירה לצורך מס נדחה למועד המאוחר מהמועד החוזי בו נמכרו



הזכויות ליזם, נשאלנו באיזה מועד מהשניים נבחנת זכאות המחזיק לפטור ממס על פי הפרק. להחלטה זו משנה חשיבות נוכח המגבלה לפיה הפטור לפי פרק זה מוגבל לפעם אחת בלבד. החלטה זו נועדה לחדד כי יום המכירה נדחה על פי סעיף 49כ לעניין חישוב השבח והמס בלבד, ולא לעניין זכאות הדייר לפטור ממס.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1020/18 - התקשרות בעסקת פינוי ובינוי ומענק מס ריבוי דירות

כאשר דייר מכר דירת מגורים וקיבל בגין מכירה זו מענק בהתאם להוראות ותקנות חוק מס ריבוי דירות, המענק ניתן, בין היתר, בתנאי שלא רכש מקבל המתנה דירת מגורים אחרת בתקופה שממועד קבלת המענק ועד ליום 31 בדצמבר 2020. החלטת מיסוי זו נועדה להתמודד עם השאלה, האם התקשרות הדייר בהסכם פינוי בינוי עם יזם, שחל עליו פרק חמישי 4 לחוק, לרבות שדרוג הדירה החדשה בתשלום ליזם, מהווה רכישה של דירת מגורים, השוללת את המענק.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2203/18 - תנאי 24 החודשים בסעיף 49לג(ד) לחוק מיסוי מקרקעין

במסגרת הפטור הקבוע בחוק להתקשרות בעסקאות תמ"א (וכן בעסקאות פינוי ובינוי) ישנו סעיף אנטי תכנוני לפיו הפטור לא יינתן לדייר שקיבל את הדירה מקרוב בפטור ממס ב-24 החודשים שקדמו למכירה. החלטת מיסוי זו נועדה לקבוע מאיזה מועד יש למנות את המגבלה (יום המכירה החוזי או יום המכירה הנדחה לצורך מס) וכן נקבע בהחלטת המיסוי באילו מקרים לא תחול המגבלה דלעיל.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

החלטות מיסוי בעניין חברות ארנק - הוראות המעבר

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "**חוק ההתייעלות הכלכלית**"), התווסף סעיף 3(ט) לפקודה הקובע כי יראו במשיכת כספים מחברה ובהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, לרבות העמדת דירה לשימושם, כהכנסתו של בעל המניות המהותי. בד בבד עם הוראות החיוב, כהוראת שעה, מיום 1.1.2017 ועד 31.12.2018, נקבעו הוראות מעבר מקלות לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית.

יובהר, כי הוראת השעה הסתיימה ביום 31.12.2018 ולא הארכה חרף פיזור הכנסת ה-20.

בהמשך לשנה שעברה, גם השנה ניתנו מספר החלטות מיסוי בנושא זה:



תמצית מספר 5117/18 - פירוק חברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, כשבין נכסי החברה דירות שהועמדו לשימוש פרטי של בעל המניות - החלטת מיסוי בהסכם

החלטת המיסוי קובעת כיצד יש להחיל את הוראות המעבר על דירות שהיו בשימוש פרטי מהחברה **לחלק** מבעלי המניות. נקבע, כי בגין העברת שתי דירות שהיו בשימוש הפרטי של בעלי המניות וקרוביהם, יחולו הוראות המעבר, כך שבגין העברתן **לכל** בעלי המניות באופן יחסי לפי שיעור החזקתם בחברה יחויבו **כל** בעלי המניות ביום ההעברה בהכנסה מדיבידנד או משכורת או עסק בגובה יתרת שווי הרכישה בידי החברה של הדירות המועברות. לאור האמור, כל הסדרה של הזכויות בין בעלי המניות בנוגע לדירות המועברות, מהווה אירוע מס נוסף ונפרד. כן נקבע בהחלטת המיסוי, כי השימוש הפרטי שנעשה בדירות על ידי בעלי המניות, לא יפגע בזכאות החברה לפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין בעת הפירוק ביחס לדירות שלא היו בשימוש פרטי.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 4401/18 - העברת דירה בבניה לבעל מניות מהותי מכוח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק התייעלות הכלכלית - החלטת מיסוי בהסכם

החלטת מיסוי זו נועדה לקבוע את התנאים לתחולת הוראת המעבר גם על דירת מגורים שבנייתה טרם נסתיימה במועד הקובע על פי חוק התייעלות הכלכלית (1.1.2017) וכן לא צפויה להסתיים עד ליום 31.12.18 - תום הוראות המעבר.

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

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

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

סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה קובע כי העמדת דירה של חברה לשימוש של בעל המניות המהותי תיחשב כהכנסתו של בעל המניות המהותי (כהכנסה מדיבידנד, כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד), כאשר מהכנסה זו תנוכה יתרת זכות של בעל המניות המהותי. החלטת מיסוי זו מאפשרת לנכות יתרת זכות בחברה אחות במקרה בו החברה אשר רכשה את הדירה, נטלה הלוואה לשם כך מחברה אחות ולחברה האחות התחייבות כלפי בעל המניות. כמו כן, בהחלטת המיסוי הובהר כי לא יוכר הפסד כתוצאה מהעברת דירה לבעל מניות מהותי מכוח החלופה הרביעית, הקבועה בסעיף 96(ב)(4) לחוק התייעלות הכלכלית.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



החלטות מיסוי בנושאים שונים

תמצית מספר 2662/18 - היקף חזקת התא המשפחתי

בהחלטת מיסוי זו נידונה השאלה האם יש ל"נכר" מדירות התא המשפחתי דירה שנרכשה עבור קטין שמקורות רכישתה מומנו מכספי ירושה של הקטין וכן הלוואה מהורה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 7169/18 - רכישת מניות באיגוד מקרקעין על ידי קרן ריט

החלטת מיסוי זו נועדה לקבוע באילו תנאים יחול מס רכישה מופחת בשיעור 0.5%, כאמור בסעיף 7א64, בגין רכישת **מניות** באיגוד מקרקעין על ידי הקרן.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2239/18 - תנאי ההחזקה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק לאחר עסקת קומבינציה - החלטת מיסוי בהסכם

לאחר תיקון מספר 76 לחוק, אחד התנאים לקבלת פטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק בגין מכירת דירת מגורים יחידה, הוא שהמוכר החזיק בדירה במשך 18 חודשים לפחות מיום רכישתה. בהחלטת המיסוי פורטו התנאים בהתקיימם יש למנות את תקופת ההחזקה שקדמה להריסת הדירה במסגרת עסקת הקומבינציה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1009/18 - הקמת חניון ציבורי לרשות מקומית במסגרת עסקת B.O.T - החלטת מיסוי בהסכם - שינוי מדיניות החלטת מיסוי 4457/11

תמצית החלטת המיסוי עוסקת בהתקשרות בין הרשות המקומית לבין החברה לפיתוח כלכלי של אותה רשות, להקמת חניון ציבורי בעסקת B.O.T, לטובת ציבור תושבי הרשות המקומית. החלטת מיסוי זו קובעת באילו תנאים תנוטרל תקופת ההקמה מתקופת ההתקשרות הכולל בין הצדדים. בנוסף, החלטת זו משנה את המדיניות כפי שבאה לידי ביטוי החלטת מיסוי 4457/11.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

פניות הבהרה

דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המקרקעין ומיסוי המקרקעין - דינים שונים הנושקים לתחום כגון דיני החוזים, דיני הירושה דיני הקניין המחאת חיובים וכולי, דפוסי התקשרות מגוונים, פסיקת בתי המשפט, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי



וכדומה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס, קיימת חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק ובפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ-400 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרות לדין הקיים בנושאים שונים ומגוונים, להלן בתמצית מספר מקרים:

רכישת דירת מגורים - שיעור מס הרכישה

אדם המחזיק ב-50% בדירת מגורים ישנה שהיא דירתו היחידה מבקש לרכוש דירת מגורים חדשה. הובהר, כי אין במכירה של חלק מהחזקות בדירה הישנה כדי לענות על התנאי הקבוע בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק, לפיו על מנת ליהנות משיעור המס המופחת החל ברכישת דירת מגורים, על הרוכש למכור את דירת המגורים הישנה בפרק הזמן הנקוב בסעיף - **כל זכויותיו בדירה הישנה**. כמו כן, הגדרת "דירה יחידה" הקבוע בסעיף 9(ג1)(4) לחוק לפיה היראו בדירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש נוסף עליה דירת מגורים שחלקו של רוכש בה הינו עולה על שליש חלה על חלופת מס הרכישה המופחת הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(א) לחוק בלבד. לאור האמור, אם ימכור חלק מאחזקותיו בדירת המגורים הישנה לקרוב כך שיוותר עם 30% מהזכויות בדירה הישנה יחויב הוא במס רכישה בשיעור המלאים הקבועים בסעיף 9(ג1) לחוק.

פינוי ובינוי - החלטת החלטת מיסוי 2203/18 גם על פרויקטים מסוג פינוי ובינוי

החלטת מיסוי 2203/18 - תנאי 24 החודשים בסעיף 49לג(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, מתייחסת לפרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שפורט לעיל. הובהר כי החלטת המיסוי תחול, בשינויים המחייבים, גם על פרויקטים מסוג פינוי ובינוי (פרק חמישי 4 לחוק).

יום הרכישה של דירת מגורים המסווגת כמלאי עסקי אצל חברה יזמית ותחולת הוראות המעבר לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית וסעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה

נתבקשנו לאשר כי הוראות המעבר מכוח סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית יחולו על שימוש פרטי שעשה בעל מניות מהותי בדירת מגורים המסווגת כמלאי עסקי בדוחותיה הכספיים של חברה יזמית. הובהר, כי תנאי מקדמי לבחינת המבוקש הוא, שיבוצע שינוי ייעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה ולהוראות חוק מס ערך מוסף. במקרה כזה, ניתן יהיה להכיר ביום שינוי הייעוד כיום הרכישה של הדירה אצל החברה לעניין סעיף 3(ט1) והוראות המעבר מכוח סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016.



פחת על זכויות בנייה

בהתאם לתקנה 3(2) לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989, בעל דירה שהייתה מושכרת למגורים במשך כל שנת המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו מהשכרת הדירה באותה שנה, פחת בשיעור 2% משווי הדירה. "שווי הדירה" לפיו ינוכה הפחת הינו השווי ליום רכישתה בידי בעלה לעניין תשלום מס רכישה. דהיינו, הפחת מחושב ביחס לשווי הרכישה של דירת המגורים וללא הבחנה בין מרכיב הקרקע למרכיב המבנה. נשאלנו, כיצד יש לחשב את הפחת בעת חישוב השבח של מכירת דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות. במקרה בו לדירת מגורים קיימות זכויות בנייה להרחבת היחידה המיטוית הקיימת יש לנכות את הפחת משווי הרכישה בכללותו, הואיל וזכויות הבנייה הינן חלק ממרכיב הקרקע. לפיכך, כאשר יחול סעיף 49ז לחוק בעת מכירת דירת מגורים מזכה, תחול החזקה בהתאם לסעיף 49ז(א)(4) לפיה ינוכה הפחת משווי הרכישה באופן יחסי לחלק התמורה הפטור (חלק התמורה שנקבע לדירת המגורים, לרבות הפטור שניתן לחלק מן התמורה שיוחסה לזכויות הבניה) ולחלק התמורה החייב (שיוחס לזכות האחרת במקרקעין). יצוין, כי ככל שמדובר בתכנית שמעניקה זכויות בנייה לנכס מקרקעין באופן בו הן מאפשרות להקים יותר מיחידה מיטוית אחת, וניתן לבצע פיצול פיזי, אין לנכות פחת מהחלק היחסי של היחידות המיטויות הנוספות.

חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה 04/2018 - בנושא קרן להשקעות במקרקעין (קרנות ריט)

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

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

ביום 7.4.16 פורסם ברשומות תיקון לפקודת מס הכנסה (מספר 222), התשע"ו-2016 (להלן: "התיקון")¹ שנועד לתקן ולהבהיר את הוראות הפרק, על מנת להקל על הפעלתו וכן לעודד הקמת קרנות נדל"ן נוספות.

¹ ס"ח תשע"ו מספר 2547 מיום 7.4.16 עמוד 736 (ח"ח הממשלה תשע"ו מספר 1000 עמוד 360).



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

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

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

חוזר המפרט ומבהיר את התנאים והקריטריונים למעמדה של קרן נדל"ן, את דרך פעולתה ואת אופן מיסוי הקרן ובעלי מניותיה לאור התיקון, נמצא בימים אלו בסבב חיצוני אשר בסיומו יתפרסם באתר האינטרנט של רשות המסים.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת חוזר מיסוי מקרקעין XX/2018 - רשות המסים - שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה

מטרת החוזר הינה להבהיר את הוראות תיקון מספר 93 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963², שיחולו ברכישת דירת המגורים החדשה כאשר בבעלות הרוכש דירת מגורים אחרת שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה.

חוזר זה נמצא לאחר סבב חיצוני ונתקבלו הערות הלשכות המקצועיות.

טיוטת חוזר מיסוי מקרקעין XX/2018 - רשות המסים - הטבות מס לדייר קשיש בפרויקט פינוי ובינוי

תיקון מספר 94 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, קבע מנגנון שיבטיח את גמישות התמורות אותם יקבל הקשיש בפטור ממס שבח, תוך שמירה על הטבות המע"מ להם זכאי היזם. מטרת החוזר הינה להבהיר את הוראות תיקון מספר 94 לחוק.

חוזר זה נמצא לאחר סבב חיצוני ונתקבלו הערות הלשכות המקצועיות.

² ס"ח התשע"ח, עמוד 715 מיום 28.6.2018.



תיקוני חקיקה

תיקון מספר 92 (עקיף) בסעיף 35 לחוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018

ביום 18.3.2018 פורסם ברשומות תיקון מספר 92 לחוק במסגרתו הוסף סעיף 73(ו)(7) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע חובת הצהרה על אמצעי התשלום עבור רכישת הזכות במקרקעין. ככל שפרטי התשלום אינם ידועים לרוכש במועד הדיווח על העסקה, יש לדווח לרשות המסים תוך 6 חודשים ממועד קבלת החזקה בנכס או מהמועד שהחזקה הייתה נתונה לפקודתו. אי הצהרה על אמצעי התשלום, מהווה עסקה בהיעדר הצהרה ולא יונפקו אישורים לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין. לחוק לצמצום השימוש במזומן השפעה ישירה על הניכויים אותם ניתן להכיר מן השבח בהיעדר חשבונית מס המעידה על ההוצאה.

[לחץ כאן למעבר לתיקון מספר 92 \(עקיף\) לחוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018.](#)

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מספר 93), התשע"ח-2018

ביום 28.6.2018 פורסם ברשומות תיקון מספר 93 לחוק במסגרתו הוסף מסלול החלפה נוסף בסעיף 9(ג1)(2)(ב1) לחוק. הסעיף קובע כי יחיד שרכש דירה יחידה במסגרת קבוצת רכישה, ולאחר הרכישה נקלעה הקבוצה לקשיים מהותיים שאינם אופייניים לרכישה במסגרת זו יהיה זכאי לשיעורי מס הרכישה המוטבים (שיעורי מס רכישה לדירה יחידה) ברכישת דירת מגורים חדשה. מסלול החלפה זה יחול, בין היתר, אם מכר את זכויותיו בדירת המגורים הישנה שבקבוצת הרכישה תוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה, בכפוף לתנאים והמגבלות הקבועים בסעיף.

[לחץ כאן למעבר לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(תיקון מספר 93\), התשע"ח-2018.](#)

תיקון מספר 94 (עקיף) בסעיף 10 לחוק פינוי ובינוי (פיצויים) (תיקון מספר 6), התשע"ח-2018

ביום 29.7.2018 פורסם ברשומות חוק פינוי ובינוי (פיצויים) (תיקון מספר 6), התשע"ח-2018, שנועד להתמודד עם תופעת אי התממשותן של עסקאות פינוי ובינוי חרף הסכמת רוב מיוחס של דיירי הפרויקט. מתוך הכרה בצרכים המיוחדים של אוכלוסיית הקשישים נקבעו בחוק פינוי ובינוי חלופות תמורה מגוונות שנותנות מענה לצרכים אלו.



במסגרת חוק פינוי ובינוי, תוקן חוק מיסוי מקרקעין, באופן עקיף כך שבטל סעיף 49כב(א1) והתווספו לחוק מיסוי מקרקעין סעיפים 49כב(א2), 49כב1 ו-49כב2 לחוק, המסדירים כר הטבות מס נרחב לאוכלוסיית הקשישים שמתקשרים עם היזם ונכנסים לעסקת פינוי ובינוי על חלופות התמורה המותאמות להם.

[לחץ כאן למעבר לתיקון מספר 9 \(עקיף\) לחוק פינוי ובינוי \(פיצויים\) \(תיקון מספר 6\), התשע"ח-2018.](#)

חלקה "תלת מימדית" - חוק המקרקעין (תיקון מספר 33), התשע"ט-2018

ביום 19.12.2018 פורסם ברשומות חוק המקרקעין (תיקון מספר 33), התשע"ט-2018, במטרה לאפשר את הפרדת הבעלות בקרקע ליחידות מרחביות (תלת מימדיות) שיהוו נושא נפרד לעסקאות ולזכויות. כן מאפשר התיקון רישום עסקאות רצוניות ואף הפקעות ביחידות אלה, המתבססות על תכניות מאושרות, ברבדים שונים של הקרקע - תת הקרקע ומרחב הרום.

[לחץ כאן למעבר לחוק המקרקעין \(תיקון מספר 33\), התשע"ט-2018.](#)

הוראות נוהל

שלילת פטור במכירת דירת מגורים שהתקבלה אגב פירוק איגוד לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין

פורסמה הנחייה למשרדים בנושא האמור, ולהלן תמצית ההנחיה:

מטרתו של סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין להבטיח שתקופת השבח בה דירת המגורים בידי חברה תחויב במס. כיוון ששיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין החל במכירת דירת מגורים מזכה שנמכרה לאחר 1.1.2014 התקבל חלף צמצום היקפו של פרק חמישי 1 לחוק וביטולו של סעיף 49ב(1) לחוק. וכן כיוון ששיעור מס זה משקף את מדיניות הפטור הרחבה שהייתה נהוגה ערב התיקון, עמדתנו הינה כי יש להחיל את המנגנון הקבוע בסעיף 72 לחוק, בשינויים מחייבים, גם על דירת מגורים מזכה שחויבה במס בהתאם להוראות סעיף 48א(ב2) לחוק, כפי שיפורט להלן:

אם האיגוד התפרק לפני 1.1.2014 - יש לחשב את המס שהייתה חייבת בו החברה בעת הפירוק והוא ישולם עם הפרשי הצמדה וריבית, ורק תקופת השבח שמיום הפירוק ועד יום המכירה תפוצל לינארית ויחולו עליה הוראות סעיף 48א(ב2) לחוק.

אם האיגוד התפרק אחרי 1.1.2014 - יש לחשב את המס שהייתה חייבת בו החברה בעת הפירוק והוא ישולם עם הפרשי הצמדה וריבית. תקופת השבח שמיום הפירוק ועד יום המכירה תחויב במס בהתאם לסעיף 48א(ב2)(1) לחוק.



פסיקה

במהלך שנת 2018, נתקבלו מספר פסקי דין בוועדות הערר השונות ובבית המשפט העליון, להלן העיקריים שבהם:

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואחיו נגד מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפסק הדין נקבע כי גם חברה המוכרת זכות במקרקעין רשאית לבקש את פריסת השבח לפי סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, ולא רק מוכר שהוא יחיד.
על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון על ידי הרשות.

ו"ע 20650-07-16 סקי דרופ החזקות בע"מ ואחיו נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפסק הדין ועדת הערר קיבלה את עמדת המנהל וקבעה כי לצורך חישוב מס הרכישה, שווי המכירה בפעולה באיגוד ייקבע לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניות (נכסים בניכוי התחייבויות).

על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון על ידי הנישום.

יצוין כי, בפסק הדין של ועדת הערר בעניין בריטיש (ו"ע 46205-08-11 בריטיש ישראל השקעות בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין חיפה) נקבע ההפך- נקבע שבמכירת זכות באיגוד מקרקעין אגב שינוי מבנה ייקבע שווי המכירה לעניין מס רכישה בהתאם לשווי המניות.

בפני בית המשפט העליון תלוי ערעור שהגישה רשות המסים בעניין.

ו"ע 20028-12-14 אסתר מנו נגד מנהל מיסוי מקרקעין

נכס ששימש במשך שנים למגורי המשפחה ולאחר מכן נינטש והוזנח, עשוי לענות להגדרת "דירת מגורים" כמשמעותה בחוק, הגם שאין בו את כל המתקנים הפיזיים המאפיינים דירת מגורים.

ו"ע 57111-05-16 פי.א.י. נגד מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

נפסק, בין היתר, כי לצורך חישוב השבח במכירה, אין לנכות פחת משווי הרכישה אם לא נוכה פחת בפועל, זאת גם כאשר המוכר לא ניכה פחת בשל אי דיווח על ההכנסה ואי הגשת דוחות מס על ההכנסה.

על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון על ידי הרשות.



ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
וכן ו"ע שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפסק דין אאורה - חברה שזכתה במכרז של רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י"), שילמה לרמ"י עבור רכישת הקרקע ועבור הפיתוח ולאחר מכן מכרה חלק מהזכויות שרכשה לחברת אאורה.

בפסק דין שיכון ובינוי- חברה שזכתה במכרז של רמ"י, מכרה את כל זכויותיה לחברת שיכון ובינוי, כאשר במסגרת מכירת הזכויות בקרקע, המחלת החברה הזוכה לשיכון ובינוי את ההתחייבות שנטלה על עצמה במסגרת הרכישה מרמ"י- לשלם עבור הוצאות פיתוח.

נפסק על ידי ועדות הערר, כי אין לכלול בשווי המכירה את הוצאות הפיתוח בגין רכיב הפיתוח שטרם בוצע ביום המכירה כאשר מדובר במוכר "חוליה שנייה", בין אם המוכר שילם את הוצאות הפיתוח בעצמו, עובר למכירה, ובין אם טרם שילם.

פסקי הדין נשענו בעיקר על הלכת שרביט.

ו"ע 67093-06-16 אלמוג ב.ז. בניה והשקעות בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ועדת הערר פסקה, כי יש לכלול בשווי המכירה את הוצאות הפיתוח, מאחר שהסכם הרכישה אינו מלמד על פיצול התמורה בין רכיב הקרקע לרכיב הפיתוח, וכן שהחברה נכשלה להוכיח אילו עבודות פיתוח בוצעו ואילו עבודות פיתוח נותרו לביצוע. וועדת הערר נשענה על הלכות שנקבעו בפסק דין פרידמן חכשורי ובפסק דין מידטאון, וכן, באמצעות מבחני עזר שערכה.

דנ"א 1032/18 אלדר נכסים בע"מ ואחיו נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ואחיו

נדחתה עתירה לדיון נוסף על פסק דין בעניין ע"א 74/15 אלדר נכסים בע"מ ואחיו נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ואחיו, בו נקבע כי הכרה בפעילות עסקית כנכס נפרד תיעשה רק עם היא אינה קשורה למקרקעין שבבעלות האיגוד. לאור זאת, נקבע כי חברות שבבעלותן מרכזי קניות וקניונים הן איגודי מקרקעין.

כאמור, נדחתה הבקשה לדיון נוסף.

ו"ע 34139-10-16 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נגד מדינת ישראל - מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

השבת מקרקעין שיעודם שונה מיעוד חקלאי ליעוד למגורים לרשות מקרקעי ישראל, מקורה בתנאי הסכם החכירה המקורי ("סעיף ההשבה"), ולכן, כאשר ניתן פיצוי מכוח החלטה מיוחדת,



לרבות תמריץ לפינוי מהיר, זו אינה מהווה רכישה כפויה המזכה בזיכוי ממס לפי סעיף 48ג לחוק.

על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון על ידי אגודת ניר יפה.

סיכום שנה 2018

מחלקת מחירי העברה



עירית ליאו - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 11/2018 בנושא: קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי

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

חלקה של הנציגות המקומית יקבע לאחר ביצוע ניתוח פונקציונאלי של הפעילות המבוצעת בישראל ושימוש בשיטת מחירי העברה המתאימה לקביעת מחיר השוק בכדי לקבוע את מחיר ותנאי העסקאות מול הקבוצה הרב לאומית. זאת כאמור בסעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 שהותקנו מכוחו.

ככלל ובכפוף לאמור בחוזר, ככל שניתוח ה-FAR (פונקציות, נכסים וסיכונים) מצביע על כך שמבוצעת פעילות מכירות ואין לנציגות המקומית נכסים בלתי מוחשיים שיווקיים משמעותיים, אזי שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" ומדד רווחיות המבוסס על המכירות בשוק עליו אחראית הישות המקומית. במקרים בהם לאור ניתוח ה-FAR מדובר בפעילויות שיווק ופרסום, השיטה המתאימה תהיה שיטת שיעור הרווחיות ומדד הרווחיות המבוסס על מרכיב העלויות הכרוכות בפעילות עצמה.

אין בחוזר זה כדי לשלול קיומו של מוסד קבע במקרים המתאימים לחברות זרות בקבוצה, על כל השלכות המס הנובעות מכך, חוזר זה אינו עוסק בסוגיה זו של התקיימות מוסד קבע. כמו כן החוזר לא יחול על פעילות כלכלית של מסחר ומתן שירותים באמצעות הזירה האינטרנטית - כלכלה דיגיטלית כהגדרתה בחוזר 04/2016 בנושא פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט.

החוזר סוקר בנוסף את חלק משיטות ומדדי מחירי ההעברה המקובלים בישראל וכן מפרט דוגמאות למודלים של מכירות ואופן התמחור.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 12/2018 בנושא: מחירי העברה - שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות

מטרת חוזר זה היא להציג את עמדת רשות המסים בישראל במספר סוגי עסקאות, תוך הקלת דרישות התייעוד והדיווח בדרך של מסלול ירוק (safe harbor). חוזר זה מאפשר בחירה בדיווח בהתאם לשיעורי הרווחיות המצוינים בו. שיעורי הרווחיות יבחנו מעת לעת ויתכן כי יעודכנו בהתאם.



להלן טווחים ושיעורי רווחיות אשר עומדים בתנאי ומחיר השוק של העסקאות הבאות:

א. **שירותים המוספים ערך נמוך** - מדובר ברשימה מצומצמת של מקרים. החוזר מאמץ את סעיף 7.61 לקווי ההנחיה של ה-OECD במחירי העברה הקובע ששירותים המוספים ערך נמוך יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם (שירות ועקיפות, לרבות הוצאות שהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים כגון אופציות לעובדים) מוכפלות ב-5% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות כאמור בסעיף 3(א) או 3(ג) להגדרת שיעור הרווחיות בתקנה 1).

ב. **שירותי שיווק** שפורטו בסעיף 4.3 בחוזר 11/2018 ואשר ניתנים בישראל - החוזר קובע כי שירותי שיווק כאמור יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם (שירות ועקיפות, לרבות הוצאות שהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים כגון אופציות לעובדים) מוכפלות בשיעור שבין 10%-ל-12% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות כאמור בסעיף 3(א) או 3(ג) להגדרת שיעור הרווחיות בתקנה 1).

ג. **שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך** שפורטו בסעיף 4.2 בחוזר 11/2018 ואשר ניתנים בישראל - החוזר קובע כי שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך כאמור יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך מחזור המכירות בשווקים שלגביהם ניתנים שירותי הפצה מהישות הישראלית, מוכפל בשיעור שבין 3%-ל-4% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי מכירות כאמור בסעיף 3(א) או 3(ג) להגדרת שיעור הרווחיות בתקנה 1).

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 13/2018 בנושא: הלואה בריבית נמוכה יישום הוראות סעיפים 85(ט), 85(י) ו-85א לאור תיקונים 164 ו-185 לפקודה

סעיף 85א לפקודה קובע כי עסקה בין לאומית ובכללה הלואה או אשראי, המתקיימים בה יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף צריכה להיות מדווחת בהתאם לתנאי שוק. סעיף 85א הוסף בתיקון 132 ונכנס לתוקף ביום 29 בנובמבר 2006.

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



אשר פורסם ביום 6 במרס 2008 וכן במסגרת תיקון 185 לפקודה אשר פורסם ביום 11 באוגוסט 2011 (להלן: "תיקון 164", "תיקון 185", בהתאמה).

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

סעיף 85א חל על כל עסקה בינלאומית לרבות עסקאות אשראי. לפיכך, ככלל, יש לקבוע ריבית על הלוואה בהתאם למחיר ולתנאי השוק.

סעיף 85א(ו) לפקודה קובע כי על הלוואות העומדות בתנאי סעיף 85א(ו), לא יחולו הוראות סעיף 85א. כלומר, בגין מתן הלוואה, שטרי הון או אגרות חוב שעומדים בהגדרת הסעיף לא חלות הוראות סעיף 85א לעניין עסקאות אשראי (שאז ידרשו לעמוד בתנאי הסעיף והתקנות ולהוכיח שמחיר ותנאי העסקה הם בהתאם למחיר השוק).

השינוי בשער המטבע בגין הלוואה כזו, ימוסה ביום פירעון ההלוואה כרווח הון בהתאם לחלק ה לפקודה.

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

כמו כן, החוזר מפרט כיצד יש לנהוג במקרים הבאים: נוצר הפסד הון מהפרשי השער, הפרה של התנאים בסעיף, התייחסות לסעיף 8ג לעניין הפרשי השער ומקרים בהם נותן ההלוואה הוא תושב חוץ.

בהתאם לחוזר, נישום הטוען לעמידה בתנאי סעיף 85א(ו) יצרף לדוח השנתי את טופס 1485 בגין כל הסכם הלוואה כזה בין הצדדים. ללא צירוף הטופס, יש לדווח על הכנסות מריבית בגובה שווי השוק בגין הלוואות.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 15/2018 בנושא: שינוי מבנה עסקי

נעשה בשיתוף עם מחלקת שינוי מבנה עסקי והערכות שווי, היחידה למיסוי בינלאומי ומחלקת חוקי עידוד.

שינוי מבנה עסקי מתייחס לתופעה שכיחה של ארגון מחדש, חוצה גבולות, בקבוצות רב לאומיות. שינוי מבנה עסקי כרוך לרוב בהעברה, לרבות חיסול של FAR ופוטנציאל הרווח הגלום בהם.



כאשר התנאים שנוצרו או נכפו בין צדדים קשורים, שונים מהתנאים שהיו נקבעים בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, יש לקבוע את המחיר בהתאם למחיר ותנאי השוק כאמור בסעיף 85א לפקודה ולמסות בהתאם.

מטרת החוזר הינה להציג את עמדת רשות המסים כפי שהתגבשה, לגבי הסוגיות המרכזיות בהן נדרשים ביאורים והנחיות לעניין שינוי מבנה עסקי.

בחוזר מובאים מספר נקודות הנוגעות לסוגיות במחירי העברה באופן כללי כגון בעלות משפטית לעומת בעלות כלכלית והתאמה משנית.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

תיקוני חקיקה

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה מספר 238

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

בהתאם להצעה, יעודכנו כללי התייעוד והדיווח אשר קבועים היום בחקיקה, כך שהכללים החדשים יבהירו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושאים של מחירי העברה.

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

המחלקה עסקה במהלך שנת 2018 בפעילות הקשורה להיערכות רשות המסים ליישום הצעת החוק הצפויה וכן במענה לשאלות שהועלו ממשרדי השומה ומנישומים ואשר קשורות להצעת החוק.

[למעבר להצעת החוק לחץ כאן](#)

הצעה לתיקון תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק)

בהמשך להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 238) התשע"ז-2017, שאושרה בכנסת בקריאה ראשונה, ותכליתה לעדכן את כללי התייעוד והדיווח במחירי העברה, מוצע לבצע עדכון בתקנות מחירי העברה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.



פסיקה

ע"א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נגד פקיד שומה תל אביב 3 ו ע"א 1728/16 פיניסאר ישראל בע"מ נגד פקיד שומה רחובות

פסיקה בבית המשפט העליון בשני ערעורים וערעור שכנגד.
בכל אחד מהערעורים דובר על חברה ישראלית אשר נותנת שירותים לחברות קשורות. החברות דיווחו על הכנסתן בהתאם לסעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו. השיטה שנבחרה על ידי הנישומות בעבודות חקר השוק שהגישו, לאחר פסילת שיטות אחרות כנדרש בתקנות, היא שיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2), עם מדד מרווח על העלויות שכונה על ידי החברות NCP או NCPM (Net Cost Plus Markup) התואמת להגדרה 3 להגדרת שיעור הרווחיות בתקנות.
תקנה 2(ב) קובעת שבכדי לעמוד בתנאי השוק בשיטה שנבחרה, על הדיווח להיות בתוך טווח בין רבעוני שהתקבל בהשוואה לעסקאות דומות כאמור בחקר השוק שהגישה. בהתאם לתקנה 2(ג) אם חרג הדיווח מטווח זה, ידווח מחיר העסקה לפי החציון.
המחלוקת העיקרית שנדונה בפסק הדין דנה בשאלת הכנסת אופציות לעובדים לבסיס העלות אשר ממנו חושב הרווח שהיה על החברה לדווח בהתאם לשיטה שבחרה.
בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה בסוגיה העיקרית ובטענות נוספות שהועלו:
א. סוגיית הכללת אופציות לעובדים בבסיס העלות בשיטה ובמדד שנבחרו:
החברות לא כללו את האופציות לעובדים כאשר יישמו את השיטה שנבחרה וכאשר כלל פקיד השומה עלויות אלו בחישוביו (בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים) חרגו התוצאות מהטווח הבין רבעוני. לפיכך, קבע פקיד השומה את המחיר בהתאם לחציון. **בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה.**

ב. קביעת מחיר השוק במקרים בהם חורגות התוצאות מהטווח:
בתיק קונטירה הוגש ערעור שכנגד על שיעור הרווח שקבע בית המשפט המחוזי ואשר היה בהתאם להסכם בין חברתי אך סתר לטענת פקיד השומה את הוראות תקנה 2(ג) הקובעת שבמקרים בהם חרגה התוצאה מהטווח הבין רבעוני, יש לדווח בהתאם לחציון. **בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה.**

ג. חובת הראיה בהתאם לסעיף 85א(ג)(2) אשר תחול על פקיד השומה לאחר שהגיש הנישום את כל המסמכים שהתבקש:
הנישומות טענו כי מאחר והגישו עבודת חקר שוק, נטל ההוכחה עובר לפקיד השומה כאמור בסעיף 85א(ג). בית המשפט קבע שנטל השכנוע מוטל על הנישום ומקום שבו לא עמד הנישום בנטל הבאת הראיה הראשוני (למשל אם חקר השוק אינו מקיף או ממצה באופן הולם את נסיבות העניין) אזי לא עבר נטל הבאת הראיה לפקיד השומה והנישום לא



יעמוד בנטל השכנוע המוטל עליו. "אין די בשיתוף פעולה ובאספקת המסמכים כשלעצמם, אלא נדרש כי המסמכים יבססו באופן מספק את טענת הנישומות, לפיה מחיר העסקה ותנאיה נקבעו על פי המחיר והתנאים שהיו מתקבלים במשא ומתן בין צדדים בלתי קשורים הכפופים לכוחות השוק. בנטל זה לא עמדו הנישומות"³.

ד. התאמה משנית:

בית המשפט בפניסאר קבע כי לאחר שנקבע שמחיר השירותים גבוה מהמחיר שהחברה קיבלה, הרי שנוצר חוב של החברה מקבלת השירותים כלפי הנישומה ובגין חוב זה יש לחייב את החברה בריבית ("התאמה משנית"). עוד קבע בית המשפט, כי למרות שבית המשפט המחוזי אישר את ההתאמה המשנית מכוח סעיף 85א לפקודה, אין מניעה כי שיעור הריבית יקבע על דרך ההיקש לפי סעיף 3(ט) לפקודה והתקנות מכוחו.

ה. הכרה בהוצאות בגין האופציות לעובדים:

בית המשפט קבע כי עלות ההקצאה היא הוצאה בייצור הכנסה בהתאם לסעיף 17 רישא אך הוראות סעיף 102(ד)(2) לפקודה מהוות הסדר ספציפי באשר להקצאת מניות ואופציות במסלול רווח הון השולל באופן מפורש את ניכיה של הוצאה זו. הנישומות בחרו במסלול רווח הון, אילו היו בוחרות במסלול הכנסת עבודה, ההוצאה הייתה מוכרת בניכוי.

פרויקטים נוספים

צוותי עבודה עם ה-OECD

במהלך השנה השתתפו עובדי המחלקה בקבוצת עבודה 6 הדנה במחירי העברה. כמו כן, מתקיימים עדכונים שוטפים מול ה-OECD בצורת מענה לשאלות, דיונים טלפוניים, סדנאות או השתתפות בביקורת עמיתים.

הארגון החליט לעדכן את מדיניות מחירי העברה של כל מדינה בנוסח אחיד ולפרסם זאת לציבור באתר ה-OECD. לפיכך, כל מדינה התבקשה לעדכן את פרופיל המדינה במחירי העברה (transfer pricing country profile) בהתאם לתבנית שנבנתה על ידי הארגון. ניתן למצוא את פרופיל מחירי העברה של ישראל, כמו את של שאר המדינות, באתר ה-OECD.

פרופיל המדינה כולל שאלות הנוגעות לשיטות מחירי העברה מקובלות בישראל, התייחסויות לעסקאות מסוימות, הגדרת אורך הזרוע, סעיפים רלוונטיים בחוק ובתקנות, תיעוד במחירי העברה, התאמה משנית, אישורים מוקדמים ועוד.

[קישור לפרסום](#)

³ סעיף 50 בפסק הדין.



להלן העמוד הראשון מפרופיל מדינת ישראל במחירי העברה:

Israel		
Transfer Pricing Country Profile		
Updated February 2018		
	SUMMARY	REFERENCE
The Arm's Length Principle		
1	Does your domestic legislation or regulation make reference to the Arm's Length Principle? ☒ Yes ☐ No	Section 85A of the Income Tax Ordinance (New Version), 5721-1961
2	What is the role of the OECD Transfer Pricing Guidelines under your domestic legislation? According to section 6 of the Income Tax Regulations (Determination of Market Conditions), 5767-2006: "A market conditions study that was conducted before the publication of these regulations will be regarded as a market conditions study that was conducted in accordance with these regulations, this for two years from the date of their publication, provided that it was conducted in accordance with the accepted guidelines published by the OECD or its member countries." The regulations were published on November 2006. There is no other reference in the domestic legislation to the TPG. However, the TPG can be regarded as one of the interpretation aids.	Section 6 of the Income Tax Regulations (Determination of Market Conditions), 5767-2006
3	Does your domestic legislation or regulation provide a definition of related parties? If so, please provide the definition contained under your domestic law or regulation. ☒ Yes ☐ No "Special relationships" – including relationships between a person and his relative, as well as control of one party to a transaction over the other, or control of one person over the parties to the transaction, directly or indirectly, alone or together with another; "Control" – a holding, directly or indirectly, of 50% or more in one of the means of control, at least one day during the tax year; "Relative" – as defined in Paragraph 76(d); "Means of control" and "Together with another" – as defined in Paragraph 88. "Relative" – spouse, brother, sister, parent, parent's parent, descendant, the	Section 85A(b) of the Income Tax Ordinance (New Version), 5721-1961

Israel

Updated February 2018

עדכונים

- בהמשך לפרסום חוזר 13/2018, פורסם טופס 1485 שבו נדרש לדווח על הלוואות כמפורט בסעיף 85א(ו), יש לפרט בגין כל הלוואה כזו: מועד מתן ההלוואה, מטבע ההלוואה, סכום ההלוואה במטבע בו ניתנה, סכום ההלוואה שניתנה כשהוא מתורגם לשקל חדש ביום מתן ההלוואה וכן פרטים נוספים שיידרשו בטופס. יש לציין בטופס האם דווח בעבר על הכנסות או הוצאות מהפרשי שער בגין ההלוואה.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

- בהמשך לפסק הדין פרסם סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים, מכתב למייצגים הנוגע לתיקוני דוחות בעקבות הלכת קונטירה ופיניסאר.



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

בס"ד

ה' טבת תשע"ט
13 דצמבר 2018

לכבוד
ציבור המייצגים
א.ג.ג.,

הנדון: תיקוני דוחות בעקבות הלכת "קונטירה ופיניסאר"

בתאריך 22 באפריל 2018 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קונטירה ואחרים¹ במסגרתו נקבע מספר הלכות באשר לאופן המיסוי של עסקאות בין חברות קשורות הפועלות בשיטת שיעור הרווחיות בהתאם למדד "Cost Plus" המעניקות אופציות לעובדים.

פסיקה זו של בית המשפט אישרה את עמדת רשות המסים לאורך השנים כפי שזו באה לידי ביטוי בהנחיות, עמדות חייבות בדיווח ושומות.

בית המשפט פסק כי יש לכלול את עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח לצרכי מס.

לפיכך, חברות אשר הקצו לעובדיהן תגמולים המסולקים במכשירים הוניים, אך לא רשמו הכנסות לצורך חישוב הרווח לצרכי מס בגין עלות הקצאה זו, בין אם כללו הוצאות אלו בדוחותיהן ובין אם לאו, נדרשים לכלול את ההכנסות האמורות ולדווח עליהן בדוחותיהן, לרבות באמצעות הגשת דיווחים מתקנים בגין העבר, וזאת בהתאם להחלטת בית המשפט העליון בנושא, אשר קיבל את עמדת רשות המסים כאמור.

לאור האמור, מצופה מהחברות לתקן דיווחיהן, ככל שנדרש ולא נעשה עד כה. בהעדר דיווח מתוקן כאמור, יינקטו הליכי שומה, במסגרתם יכול וייקבע "מחיר עסקה" גבוה יותר (בהתאם לחציון בטווח הבין רבעוני) ממחיר העסקה המדווח, כפי שנקבע בפסק הדין, ובמקרים מסוימים אף הטלת קנסות גירעון.

בכבוד רב,


רונן עש-שלם, רו"ח (משפטן)

העתק:

הנהלה מצומצמת
פקידי שומה
מנהלים בחטיבה המקצועית

¹ע"א 943/16 וע"א 1728/16, קונטירה טכנולוגיות בע"מ ואחרים נגד פקיד שומה תל אביב 3 ואחרים.



הליכי הסכמה הדדית:

המחלקה שותפה בהליכי הסכמה הדדית מול מדינות שונות בסוגיות הנוגעות למחירי העברה. בנוסף, נערכו פניות לאישורים מוקדמים בילטרליים (אישור מוקדם במחירי העברה שניתן על ידי רשות המסים והנעשה במשותף עם מדינות נוספות).

סיכום שנה 2018

מחלקת גילוי הון לא מדווח



אמיר דוידוב - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



כללי

אחד מהיעדים המרכזיים של רשות המסים הוא להיאבק בהון הלא מדווח של תושבי ישראל שמופק בישראל ומחוץ לישראל, מתוך מטרה להגדיל את תקבולי האוצר, לגוון את סל השירותים לאזרחי המדינה, להגדיל את השוויין בנטל ולהפחית את נטל המס על האזרח משלם המסים.

חשיפת הון שחור מהווה מרכיב מרכזי גם בסדר יומה של הקהילה הבינלאומית לרבות ארצות הברית (להלן: "ארה"ב") וארגון המדינות המתפתחות, אשר שמה בראש סדר העדיפויות של הנושאים הפיסקאליים את חשיפת עברייני המס ואת הבנייה של מערכת מס בינלאומית שקופה והוגנת. מאמצים אלה כוללים, בין היתר, שיתוף פעולה בין מדינות העולם באכיפה ובגבייה של מסים (הצטרפות של מדינות רבות לאמנה מולטילטרלית בדבר סיוע אדמיניסטרטיבי בגביית מס וחתימה על הסכמי חילופי מידע ייעודיים בין מדינות שונות בארגון ה-OECD לבין מדינות OFF SHORE), העברת האינפורמציה בין רשויות מס בעולם, הסכמי פטקא, הסכמים לחילופי מידע וחילופי מידע בנקאיים אוטומטיים.

על מנת לייעל ולשפר את המאבק בהון השחור בישראל, הורחבה בשנים האחרונות כמות המדווחים לרשות במסגרת פרויקט הרחבת הרשת, הונהגו שני נהלים של גילוי מרצון, ננקטו צעדים להסדרת מיסוי ענף היהלומנים בישראל, הושלם תהליך ההצטרפות לאמנה המולטילטרלית לחילופי מידע אוטומטי בנוגע למידע פיננסי (CRS - Common Reporting Standard), הוסדרה החקיקה בישראל המאפשרת לבצע חילופי מידע אוטומטיים במסגרת הסכמים לחילופי ידע והסכם הפטקא, נכנס לתוקף תיקון 14 לחוק איסור הלבנת הון שהגדיר עבירות מס חמורות כעבירת מקור וביום 1.1.2019 ונכנס לתוקף חוק צמצום השימוש במזומן.

מחלקת גילוי הון לא מדווח

במסגרת המלחמה בהון השחור, הוקמה בשלהי שנת המס 2015, מחלקת גילוי הון לא מדווח בחטיבה המקצועית של רשות המיסים (להלן: "הרשות"). המחלקה אחראית על הטיפול בנושא ההון השחור במישור האזרחי ובכלל זה תיאום בין חטיבות השומה, החקירות ומשרדי השומה האזרחיים (לרבות משרדי מיסוי מקרקעין ותחנות מס ערך מוסף), בנושאים המטופלים במקביל במישור הפלילי ובמישור האזרחי.

עד כה, עיקר הפעילות של המחלקה התרכז בסיוע ויעוץ למשרדי השומה בטיפול בתיקים במסגרת הליך הגילוי מרצון, לרבות טיפול בתיקים שפנייתם להליך הגילוי מרצון נדחתה אך עדיין מטופלים במישור האזרחי. בנוסף, המחלקה מסייעת בטיפול בתיקים חדשים שהתווספו לרשת הדיווח בעקבות פרויקט הרחבת רשת, בתיקי הון לא מדווח שנובע מרווח בפעילות



במטבע מבוזר וכן בתיקים בהם היה לתושבי ישראל הון לא מדווח בישראל ומחוץ לישראל ובפרט במקרים לגביהם התקבל מידע ממסמכי פנמה או מקורות אחרים.

בנוסף, המחלקה לוקחת חלק פעיל ומרכזי בהסדרת מיסוי ענף היהלומנים בישראל. הסדרה זו, כפי שיפורט בהמשך, כללה תיקוני חקיקה ראשית ומשנה, ייעול ובניית הליכי הביקורת בענף וסיוע מקיף ויסודי להליך הגילוי מרצון בענף היהלומנים שכולל תיקון סעיפי הדיווח בדוחות הכספיים, העמדתם על נתוני אמת וגביית המס המגיע.

נוהלי הליך הגילוי מרצון

ביום 07.09.2014 פרסמה הרשות בתיאום עם פרקליטות המדינה נוהל גילוי מרצון (להלן: "נוהל 2014") לנישומים שעברו עבירות על חוקי מסים ואפשרה להם לתקן את דיווחיהם בתמורה להתחייבות מצד המדינה שלא לנקוט הליכים פליליים כנגד מגלה ובלבד שלא נערכה לגביו חקירה או בדיקה עובר לפנייה להליך הגילוי. תוקף נוהל 2014 היה ביחס לבקשות שהוגשו עד ליום 31.12.2016.

נוהל 2014 כלל מסלולי גילוי על בסיס שם ומסלול אנונימי כדלקמן:

- **מסלול על בסיס שם** - במסלול זה נעשתה פנייה למחלקת חקירות לשם קבלת חסינות מהגשת הליך פלילי. לאחר בחינת הבקשה היא הועברה לפקיד השומה האזרחי לשם קביעת ההכנסה החייבת והמס המגיע. קבלת החסינות מההליך פלילי כפופה לתשלום המס על פי קביעת הגורם האזרחי.

כאשר סך ההון שנכלל בבקשה לגילוי מרצון לא עלה על 2 מיליון ₪ וההכנסה החייבת הנובעת ממנו לא עלתה על 0.5 מיליון ₪ בשנות הדיווח, ניתן היה להגיש את הבקשה לגילוי מרצון במסלול מקוצר. במסלול זה, המגלה מגיש דו"חות מתקנים לשנות המס שבתקופת הגילוי, משלם את המס המגיע, אך הוא אינו נדרש להגיע להסכם עם פקיד השומה לשם השגת החסינות עצמה.

לאחר סיום הליך הגילוי, התיק עשוי כמובן להיות כפוף לביקורת.

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

לאחר סיום הדיו האזרחי וחתימת הסכם עקרונות על מתווה המס, בקשה הופכת לבקשה על בסיס שם והיא מועברת לאישור של מחלקת חקירות.

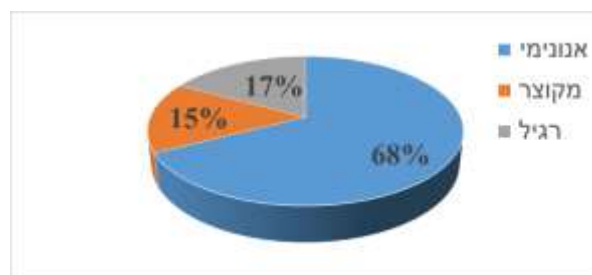


ביום 13.12.2017 פורסם נוהל גילוי מרצון נוסף (להלן: "**הנוהל החדש**"). הנהלים, העקרונות ואופן קביעת ההכנסה החייבת בנוהל החדש לא השתנו באופן מהותי לעומת העקרונות שהתוו בנוהל 2014.

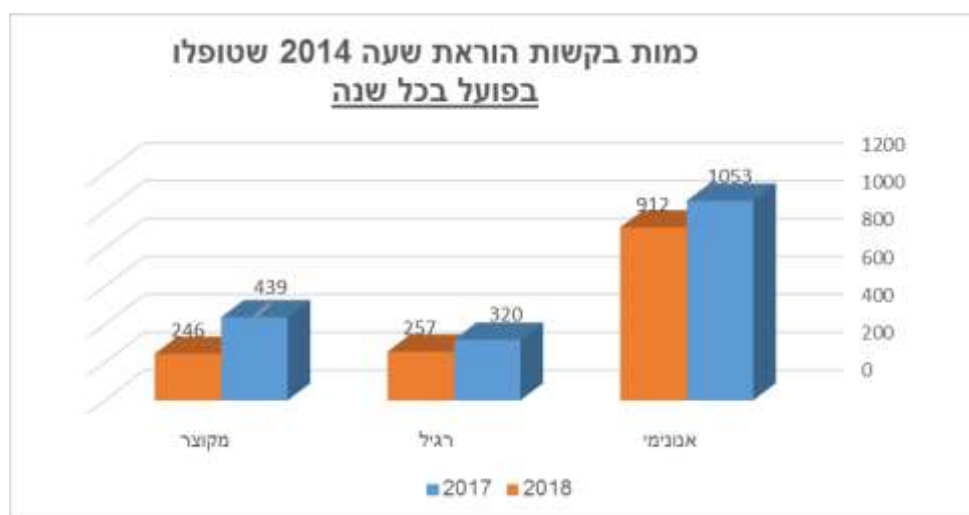
הנוהל החדש כולל מסלול אנונימי שתוקפו חל עד ליום 31.12.2018. כמו כן, הנוהל החדש כולל מסלול על בסיס שם ומסלול מקוצר. תוקף הנוהל החדש הוא עד ליום 31.12.2019.

נוהל 2014 - סיכום

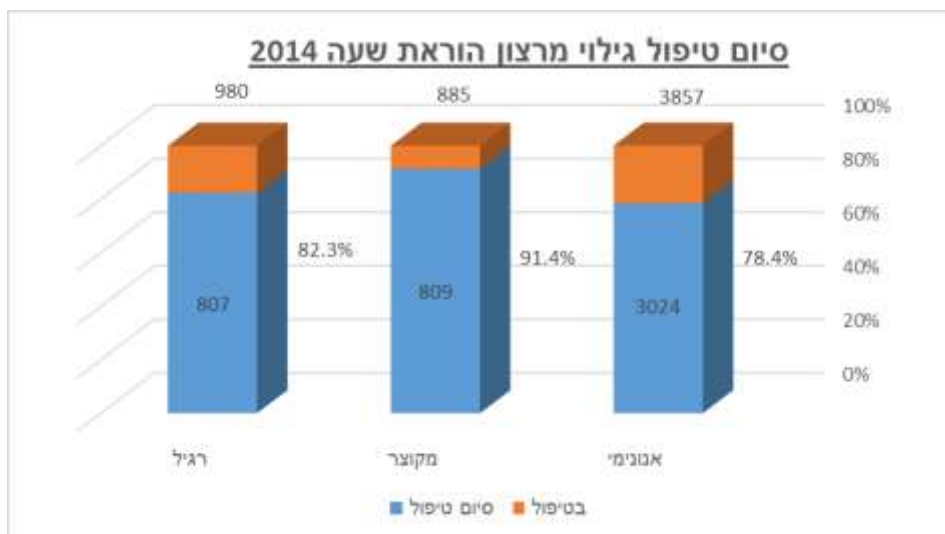
במסגרת נוהל 2014 הוגשו **7,473** בקשות. מרבית הפניות במסגרת הליך הגילוי מרצון הוגשו במסלול האנונימי כשאר התפלגותן בין המסלולים הייתה כדלקמן:



להלן מספר הבקשות שטופלו בנוהל 2014 בשנות המס 2017 ו-2018 במסלולים השונים:



נכון ליום 31.12.2018, אחוז ביצוע של הטיפול בבקשות שהוגשו במסגרת נוהל 2014 (לא כולל את הפניות שנדחו על ידי מחלקת חקירות וטופלו במישור האזרחי בלבד ולא כולל את הטיפול בתיקי יהלומנים) הנו:



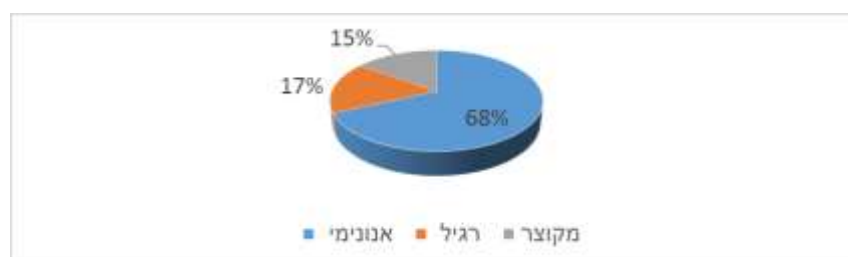
במסגרת הפניות שטופלו בנוהל 2014 (לא כולל הפניות שנדחו על ידי מחלקת חקירות וטופלו במישור האזרחי בלבד ולא כולל את הטיפול בתיקי יהלומנים) נחשף הון לא מדווח בסך של 25 מיליארד ₪ והמס המוערך שנגבה בגינו הינו 3 מיליארד ₪ (נתון זה אינו כולל את המס שנובע מהליך הגילוי מרצון בענף היהלומנים בהתאם למסמך העקרונות כפי שיפורט לעיל).

נוהל חדש - סיכום ביניים

לשם זירוז הטיפול בבקשות בנוהל החדש, תוך יישום מסקנות ביחס לטעון שיפור ביחס לנוהל 2014, הרשות מקפידה כיום על כך שלכל בקשה יצורפו כל המסמכים והאסמכתאות הדרושים לשם טיפול מיטבי בבקשה. הבקשה תכלול פירוט ביחס לסכום קרן החשבון, ההפקדות, המשיכות, והרווחים ממקורות ההכנסה השונים והכל כמפורט בנספח להוראת הביצוע בנוגע ליישום הנוהל.

המועד האחרון להגשת בקשות במסלול האנונימי חל בתאריך 31.12.2018. הנוהל החדש יחול ביחס לפניות שיוגשו עד ליום 31.12.2019 בלבד.

נכון למועד זה, הוגשו במסגרת הנוהל החדש **843** בקשות שהתפלגו בין המסלולים השונים כדלקמן (לא כולל את הפניות שנדחו על ידי מחלקת חקירות וטופלו במישור האזרחי בלבד ולא כולל את הטיפול בתיקי יהלומנים) הנו:





להלן אחוז ביצוע הטיפול בבקשות (ללא הבקשות של ענף היהלומנים):

- **אנונימי** - 37%
- **רגיל** - 19%
- **מקוצר** - 17%

מיסוי ענף היהלומנים

במסגרת נוהל 2014 והנוהל החדש, הרשות מאפשרת גם לנישומים מענף היהלומנים לתקן את דיווחיהם שהוגשו בעבר, להכיר ולמדוד מחדש את סעיפי הדו"ח על המצב הכספי ולהתחייב במס בהתאם. הצורך בטיפול פרטני בענף היהלומנים ומיסוי רווח מאבני החן נובע מהמאפיינים הייחודיים והספציפיים של הענף ובניהם אמצעי התיעוד שהיו קבועים עד לשנת המס 2017 בפקודת מס הכנסה ובתקנות מכוחה. במקביל, הרשות פועלת במישורים נוספים על מנת להסדיר את מיסוי ענף היהלומנים, בין היתר באמצעות ביטול התחשיב לענף היהלומנים ומיסוי ההכנסה החייבת של היהלומן בהתאם להוראות הפקודה הכלליות וכללי חשבונאות מקובלים, תיקוני חקיקה ראשיים ומשניים וייעול הליך הביקורת.

במסמך עקרונות שנערך ונכתב על ידי מחלקת גילוי הון לא מדווח, ושפורסם בשיתוף עם פרקליטות המדינה (להלן: "**מסמך העקרונות**") ביום 31.12.2016, נקבעו עקרונות מנחים לקביעת ההכנסה החייבת של יהלומן במסגרת הליך הגילוי מרצון, אופן המדידה הנאות של נכסים והתחייבויות לצורך מס בדוח על המצב הכספי וקביעת המס לתשלום. הבקשות לגילוי מרצון בענף היהלומנים מטופלות על ידי פקיד שומה גוש דן בלבד בליווי ובתמיכה מקצועית של מחלקת גילוי הון לא מדווח אשר מלווה ומאשרת את השומות.

580 בקשות הוגשו במתווה של מסמך העקרונות.

במקביל, בהמשך לעבודת הוועדה לבחינת דרכי הטיפול ביהלומנים ברשות המיסים, ובעקבות דיונים והסכמות עם הבורסה הישראלית ליהלומנים והתאחדות תעשיית היהלומנים, בוטל סעיף 145א לפקודה, שונה נוסח סעיף 146 לפקודה, והתווסף סעיף 85(ה) לפקודה (להלן ביחד: "**תיקוני החקיקה**") ותוקנו הוראות ניהול ספרים.

החל משנת 2019 מנוהל המלאי לפי שיטת "המלאי התמידי" ורישום מלאי יהלומנים הינו לפי עקרון העלות (למעט חריגים). תשלום מס לפי תחשיב בוטל וחישוב הנכסים לצורך מס וההכנסה החייבת נעשה על פי הוראות הפקודה הכלליות. יחד עם זאת, נדרשת סטייה מעקרונות IAS2 בהערכת מלאי היהלומנים לצורך מס וזאת בשל מאפיינים ייחודיים של הענף היהלומנים. לכן, בהתאם לתיקוני החקיקה דלעיל, תוכר הפרשה לירידת ערך מלאי רק לגבי



מלאי שהוחזק מעל ל-18 חודש ובהינתן שמשקלו עולה על 3 קראט. תיקוני החקיקה יאפשרו להעריך ולמדוד את עלות המלאי ולשום את ההכנסה החייבת באופן אחיד, אובייקטיבי ומדויק.

סיכום שנה 2018

מחלקת החלטות מיסוי



יואב משה - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



מערכת החלטות מיסוי

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

במהלך שנת 2018:

1. נקלטו בחטיבה 1,376 בקשות להחלטות מיסוי.
2. טופלו בחטיבה 1,390 בקשות להחלטות מיסוי.
3. פורסמו 44 תמציות מהחלטות מיסוי.

[למעבר למנוע חיפוש תמציות שפורסמו לחץ כאן](#)

בשנה זו ניתן דגש על הגשת בקשות להחלטות מיסוי על ידי מייצגים באמצעות ממשק אינטרנטי וחלה ירידה ניכרת בקליטת בקשות באופן ידני.

במהלך שנת 2018 כ-95% מהבקשות להחלטות מיסוי נקלטו באמצעות הממשק האינטרנטי. בשנה זו פורסם חוזר מס הכנסה 16/2018 בנושא החלטות מיסוי.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

במקביל לתפעול המוסד להחלטות מיסוי, המחלקה מתפעלת מערכת ממוחשבת לניהול פניות שאינן בגדר החלטות מיסוי מקדמיות המגיעות לחטיבה.

במהלך שנת 2018:

1. נקלטו בחטיבה 5,010 פניות שאינן החלטות מיסוי.
2. טופלו בחטיבה 4,310 פניות שאינן החלטות מיסוי.

FATCA-ה פרויקט

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

המחלקה אמונה על הקמתו ותפעולו השוטף של הפרויקט לרבות רישום הגופים הפיננסיים, קליטה והעברה של הדיווחים השנתיים, אכיפה והטלת עיצומים, עיבוד המידע שמתקבל ומענה לסוגיות שעולות. במהלך שנת 2018 טיפלה המחלקה בהליכי רישום ודיווח של כ-1,300 גופים פיננסיים ישראלים וקיבלה מידע מקביל מארצות הברית.



פרויקט ה-C.R.S.

בדומה לפרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS עוסק בחילופי מידע פיננסי בין מדינות שחתמו על אמנה מולטילטרלית לחלופי מידע אוטומטיים ובניהם ישראל. המחלקה אמונה על הקמתו ותפעולו השוטף גם של פרויקט זה. בשנת 2018 השלימה המחלקה את אפיונה ובנייתה של מערכת ממוחשבת לרישום הגופים הפיננסיים, קליטה עיבוד ודיווח המידע למדינות השונות וכן קליטת המידע הפיננסי מול עשרות מדינות.

בראשית שנת 2019 אושרו התקנות בוועדת הכספים של הכנסת ועל כן, החלפת המידע הפיננסי בין ישראל ליתר המדינות צפויה להתבצע במחצית השנייה של שנת 2019.

ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי

במהלך שנת 2017 הוקמה הועדה שמנוהלת על ידי המחלקה שמטרתה לבחון את אופן הטיפול בפניות שאינן החלטות מיסוי אשר מגיעות לחטיבה המקצועית. מטרת הועדה ליצור אבחנה בין פניות מסוג זה ובין בקשות להחלטות מיסוי מקדמיות ופניות הציבור במסגרת מערכת פניות לציבור (להלן: "מפ"ל").

במהלך שנת 2018 השלימה הועדה את עבודתה לרבות אפיון העדכונים הנדרשים במערכת הפניות. יישום מסקנות הועדה צפוי בשנת 2019.

ועדת פורום מקצועי הפנימי

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

במהלך שנת 2018 יושומו מרבית המלצות הועדה לרבות בניית פורום פנימי לעובדי החטיבה המקצועית בלבד, שדרוג אפשרויות החיפוש בפורום, זיהוי תפקיד המשתמשים בפורום, ריכוז החומר באופן מקוטלג תחת נושאים שונים, שדרוג חזותי של הפורום, הוספת כלים לניהול ומעקב אחר אופן השימוש בפורום ועוד. השלמת יישום כלל ההמלצות צפוי בשנת 2019.

ועדת שימוש במידע פיננסי

במהלך 2017 הוקמה ועדה, המנוהלת על ידי המחלקה, במטרה לבחון את אופן השימוש במידע פיננסי המתקבל ברשות המסים במסגרת פרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS או באמצעים אחרים. הועדה כללה נציגים מהחטיבות השונות והמלצותיה התייחסו להליך איתור



וטיוב המידע שמתקבל ולבניית סימנים מחשידים שיאפשרו ניתוח יעיל ויצירת רשימות מזוהות לטיפול החטיבות השונות ברשות.

הועדה הציגה את המלצותיה בפני מנהל הרשות. יישום מסקנות הועדה צפוי במהלך שנת 2019

ועדת אגרות

במהלך שנת 2017 הוקמה בחטיבה ועדה לבחינת הצורך בהטלת אגרות טיפול בבקשה להחלטות מיסוי. הועדה בחנה את אפקטיביות האגרות המוטלות כיום רק בבקשות לשינויי מבנה ואת הצורך והחלופות השונות לקביעת אגרות בכל התחומים. במהלך שנת 2018 הועדה שנוהלה על ידי המחלקה סיימה את עבודתה והגישה את המלצותיה הכוללות קביעת מדרג אחיד וברור של אגרות שייגבה מכל בקשה להחלטת מיסוי. יישום מסקנות הועדה צפוי בשנת 2019.

פרויקט תאגידי המים

משק המים שנוהל עד לשנת 2001 על ידי הרשויות המוניציפליות ו/או אגודות מים הועבר לניהולם של תאגידי המים וזאת לאור חוק תאגידי מים וביוט תשס"א-2001. בשל המעבר נוצרו חילוקי דעות בין רשות המיסים לבין תאגידי המים ורשות המים המהווה רגולטור של התאגידים בהקשר לאופן יישום המעבר כאמור לעיל, אופן ההכרה בהכנסות ועוד. החל משנת 2009 נעשה ניסיון להגיע להסדרת המחלוקות בין רשות המיסים לבין רשות המים והתאגידים. החל מראשית 2017 החל משא ומתן ישיר בין נציגי התאגידים לבין רשות המיסים שיוצגה על ידי המחלקה. במהלך 2018 הושלם הליך המשא ומתן ונקבעו שומות לכ-55 תאגידים כאשר מתוכם כ-20 נדונו בבתי המשפט.



פרויקט סעיף 77

כחלק מהניסיון של רשות המיסים להתמודד עם תכנוני המס שמקורם במיסוי הדו שלבי חוקק תיקון מספר 235 לפקודה וזאת במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018) התשע"ז 2016. החל משנת 2017 לאור התיקון האמור לעיל החל יישום סעיף 77 (להלן: "פרויקט 77").

פרויקט 77 שאותו מנהלת המחלקה כולל בין היתר איתור תיקים רלבנטיים והכנתם לוועדת סעיף 77, הצגת התיקים בוועדה, ריכוז ותיעוד ההליך כולו, ביצוע הרצאות בכלל משרדי השומה והנחייה פרטנית למשרדי השומה.

במהלך שנת 2018 פורסם חוזר מס הכנסה 20/2018 סמכות המנהל להורות על חלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2018

מחלקת חוקי עידוד



מיכאל אסולין - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

תמצית מספר 2167/18 בנושא הכנסה מועדפת ממתן זכות שימוש בתוכנה המשמשת כפלטפורמת מסחר

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה המשמשת כפלטפורמה למסחר בחוזים עתידיים עבור ברוקרים וגופים פיננסיים. התוכנה מותקנת על גבי השרתים של לקוחות החברה ומתממשקת למערכות שלהם. החברה ביקשה לאשר, כי יראו בהכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כ"הכנסה מועדפת", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק לעידוד. נקבע, כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תיחשבנה כ"הכנסה מועדפת" בכפוף להתקיימות הצהרות החברה, לפיהן החברה אינה עוסקת במסחר באמצעות התוכנה, ואינה נושאת בסיכונים המסחר והעסקאות המבוצעות באמצעות התוכנה ומלוא הסיכונים והסיכויים בגין פעילות זו הם של לקוחות החברה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 3311/18 בנושא השקעה בחברת מטרה על ידי שותפות של יחידים

שותפות של יחידים הוקמה לטובת ביצוע השקעה ב"חברת המטרה", בהתאם להוראות סעיף 20 להוראת השעה לעידוד תעשייה עתירת ידע (להלן: "הוראת השעה"). בהסכם שנחתם בין השותפות לחברת המטרה, חברת המטרה הקצתה מניות לשותפות תמורת סכום ההשקעה. השותפות ביקשה לאשר את תחולת הוראות סעיף 20 בהוראת השעה בנוגע לכל אחד מהשותפים בגין ההשקעה המזכה במניות חברת המטרה באמצעות השותפות, כל שותף על פי חלקו בשותפות. נקבע, כי בקשת השותפות תאושר בכפוף למגבלות כלהלן, והפרת אחת מהן או יותר על ידי מי מהשותפים תבטל את הניכוי שניתן אצל כל השותפים:

1. השותפות תחזיק במניות של חברת המטרה והשותפים יחזיקו ביחידות ההשתתפות של השותפות לכל אורך "תקופת ההטבה".
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 ששיעור החזקתם בשותפות לא ישתנה לכל אורך "תקופת ההטבה".

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2253/18 בנושא הכנסה טכנולוגית מזכות שימוש, שירותים מבוססי תוכנה ומוצרים נלווים

החברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה לעיבוד נתונים והצגתם בתצורות שונות. השימוש העיקרי בתוכנה על ידי לקוחות החברה, נעשה באמצעות אתר האינטרנט של חברה.



השימוש בתוכנה ניתן באופן חופשי אך החברה גובה תשלום עבור מודולים שונים. בנוסף, החברה מוכרת ללקוחותיה מוצר נלווה לאיסוף נתונים נוספים מעבר לנתונים שהוזנו באתר האינטרנט על ידי המשתמשים. כמו כן, החברה מאפשרת ללקוחות שאינם משתמשים בתוכנה באמצעות אתר האינטרנט, לרכוש את המוצר הנלווה ולקבל דוח המבוסס על עיבוד הנתונים שהושגו מהמוצר הנלווה. הנתונים כאמור, נכנסים למאגר של התוכנה והתוכנה מבצעת ניתוח ועיבוד שלהם לכדי דוח אשר נמכר ללקוח. ניתוח הנתונים מבוצע באמצעות אלגוריתם ייחודי המפותח במפעל החברה ומשולב בתוכנה. החברה ביקשה לאשר, כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה, ממכירת מוצרים נלווים ומשירותי מבוסס תוכנה מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51 כד לחוק לעידוד. נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה, הכנסות ממכירת המוצר הנלווה והכנסות משירותי המבוסס תוכנה, תחשבנה כ"הכנסה טכנולוגית" בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה, ובין היתר שהמוצר הנלווה קשור במישרין לתוכנה ואין לחברה או לצד קשור לה זכויות ב-IP של המוצר הנלווה, והמוצר הנלווה הוא מוצר מדף הנרכש מספק חיצוני והחברה אינה מייצרת אותו.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6886/18 בנושא מפעל טכנולוגי העוסק בפיתוח תוכנה בתחום המטבעות הקריפטוגרפים

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים. התוכנה שפותחה במפעל החברה כוללת מודולים וכלים שונים ומגוונים לניהול השקעות של נכסים מבוזרים קריפטוגרפים ולהתממשקות עם זירות מסחר שונות בתחום. החברה מצהירה, כי פעילותה אך ורק פיתוח התוכנה, והיא אינה עוסקת בביצוע מסחר בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים. החברה ביקשה לאשר, כי הכנסות החברה שנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה ללקוחותיה הינה "הכנסה טכנולוגית" כמשמעות המונח בסעיף 51 כד לחוק. נקבע, כי יראו בתוכנה המפותחת במפעל החברה כ"נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51 כד לחוק, והכנסות החברה ממתן זכות לשימוש בתוכנה תחשבנה ל"הכנסה טכנולוגית" על פי חלופה (1) להגדרת הכנסה טכנולוגית שבסעיף 51 כד לחוק, בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 0933/18 בנושא שירותי מחקר ופיתוח עבור תושב חוץ

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה בתחום המשחקים החברתיים עבור החברה האם הרשומה מחוץ לישראל. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן שירותי מחקר ופיתוח (להלן: "מו"פ") לחברת האם בלבד במודל של עלות בתוספת מרווח (COST+). החברה ביקשה



לאשר, כי הכנסותיה ממתן שירותי מו"פ עבור חברת אם הינה "הכנסה מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד. נקבע, כי הכנסותיה של החברה ממתן שירותי מו"פ לחברת האם תחשבנה "הכנסה מועדפת" על פי חלופה (1) להגדרת הכנסה טכנולוגית שבסעיף 51כד לחוק, בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה, ובכפוף לעמידתה של חברת האם בהגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1א לחוק. כל זאת, בתנאי שהחברה תמציא אישור בתוקף מאת המדען הראשי בדבר הענקת שירותי מו"פ עבור תושב חוץ.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2032/18 בנושא מיזוג חברות בעלות מפעל טכנולוגי

חברה א' תושבת ישראל עוסקת בפיתוח טכנולוגיה ותוכנות לשיפור חווית המשתמש בתחום הפרסום באינטרנט. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנות המתקבלות מפרסומות המוצגות אצל המשתמשים. חברה ב' תושבת ישראל עד למועד המיזוג עסקה בפיתוח תוכנות לשיפור תוצאות הפרסום באינטרנט. הכנסותיה של חברה ב' נבעו ממתן זכות שימוש בתוכנה שבבעלותה אשר התקבלו במודלים שונים של פרסום. חברה ב' התמזגה לתוך חברה א' במיזוג סטטוטורי לפי סעיף 103ב לפקודה. החברה הממוזגת ביקשה לאשר, כי יראו במפעל הממוזג כמפעל טכנולוגי מועדף, כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק עידוד, ובהכנסות החברה הממוזגת ממתן זכות שימוש בתוכנות לאחר המיזוג כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק. נקבע, שייראו במיזוג שני המפעלים בחברה הממוזגת כ"מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק, וכי כי לצורך בחינת עמידתו של המפעל הממוזג של החברה המועדפת בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" כאמור בסעיף 51כד לחוק, יילקח בשנות המס הנבחנות שלפני המיזוג, צירוף מחזורי ההכנסות והוצאות המו"פ הן של החברה א' והן של חברה ב'. בכפוף לאמור לעיל, נקבע כי כנסות החברה הממוזגת ממתן זכות שימוש בתוכנה תחשבנה כ"הכנסה טכנולוגית". כל זאת בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2235/18 בנושא החלת הצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי)

החברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה המיועדת לפרסום באינטרנט. התוכנה מנהלת את הפרסומות תוך שהיא מקשרת בין לקוחות שמעוניינים לפרסם את מוצריהם באינטרנט (לרוב אתרי אינטרנט או בעלי אפליקציות שמעוניינים להגדיל את הלקוחות שלהם) לבין ספקים בעלי שטחי פרסום באינטרנט (לרוב בעלי אתרים או אפליקציות שונות) שמעוניינים להגדיל את הכנסותיהם מתנועת הגולשים שלהם. לחברה הכנסות הנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה. מנגד, החברה מעבירה תשלום בעלי שטחי פרסום באינטרנט, לרוב לפי מודל של



חלוקת הכנסות הפרסום בין החברה לספק (REVENUE SHARE). החברה ביקשה לאשר כי לצורך בדיקת עמידתו של מפעל החברה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", יחולו הוראות הצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), כך שאת שיעור הוצאות המו"פ, יבדקו ממחזור ההכנסות בניכוי ההכנסות המועברות לספקים. נקבע, שהחברה תוכל להחיל על עצמה את הוראות הצו לצורך בדיקת שיעור הוצאות המו"פ מתוך מחזור ההכנסות, והיא תוכל לנכות את חלק ההכנסה הטכנולוגית המועבר לספקים בתנאי שמקור התשלום לספקים הינו בשירותי הפרסום המבוססים על התוכנה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

חוזרים מקצועיים

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

הנפקת אסימונים (Tokens) לציבור (ICO - Initial Coin Offering) הינה דרך לגייס מימון למיזמים עסקיים. חוזר זה עוסק רק בהשלכות המס הנובעות מאסימוני מוצרים ושירותים (Utility Tokens). החוזר הבהיר את מדיניות רשות המסים בנוגע להשלכות המס הנובעות מגיוס הון והנפקות ICO, תוך התייחסות למושגים בתחום ICO ובלוקצ'יין, וקביעת כללים מנחים לעסקאות מסחר באסימונים, בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

כמו כן, החוזר עוסק בהיבטי מס ערך מוסף במקרים בהם התמורה המתקבלת מהנפקת האסימונים, משקפת מחויבות עתידית של המנפיק למתן שירותים או אספקת טובין, ומתייחס לחביונות במס ערך מוסף במישור החברה המנפיקה ובעסקאות מסחר משני באסימונים, בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף.

בנוסף, החוזר מתייחס לחברות המבקשות לתבוע הטבות מס מכח החוק לעידוד השקעות הון, אשר ביצעו הנפקת ICO.

חוזר זה נערך בשיתוף פעולה עם מחלקת מיסוי שוק ההון, מיסוי אופציות לעובדים, תקינה חשבונאית ומס ערך מוסף.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX/2018 בנושא STO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" המעניקים זכויות הוניות

בהמשך לחוזר מס הכנסה 7/2018 שעסק בהנפקה של אסימונים דיגיטליים למוצרים ושירותים, עלה הצורך מהתעשייה לפרסם עמדה מסודרת בנושא הנפקה של אסימונים הוניים



(Security tokens). לאור האמור, הוכנה טיוטה המסדירה את היבטי המס של הנפקת האסימונים הוניים אשר קובעת את אופן הדיווח אצל החברה המנפיקה והסיווג של ההנפקה כהון או התחייבות. הטיוטה נכתבה על ידי המחלקה ונמצאת בשלבי התייעצות עם גורמי התעשייה בתחום על מנת להביא את הטיוטה להסכמות רחבות ככל האפשר. בדומה לחוזר 7/2018, גם טיוטת חוזר זה הוכנה בשיתוף פעולה עם מחלקת מיסוי שוק ההון, מיסוי אופציות לעובדים, תקינה חשבונאית ומס ערך מוסף.

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX/218 בנושא דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

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

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX/2018 בנושא כללי ביזור

במקביל לכתיבת כללי הביזור מכח סעיף 74(ו)(1) לחוק עידוד שנמצאים בהליך אישור מול משרד המשפטים, נכתבה גם טיוטת חוזר שמטרתה לתת את ההנחיות והפרשנות לאופן יישום כללי הביזור תוך קביעת הקריטריונים לקביעת מהו אתר של מפעל, מהו קבלן משנה ומהו ספק וההבחנה של כל אחד מהמונחים על אופן יישום המנגנון שנקבע בכללים. פרסום טיוטת החוזר מותנה בפרסום הכללים שבסמכות המנהל.



תיקוני חקיקה

צו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות מועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018

במסגרת תיקון מספר 73, שר האוצר הוסמך להוסיף או להחריג סוגי הכנסות מהגדרת "הכנסה טכנולוגית" לעניין בדיקת העמידה בתנאי ממוצע הוצאות המו"פ של המפעל ביחס לכלל הכנסות החברה. הצו מאפשר לנכות מסך הכנסות החברה את ההכנסות המועברות מהלקוח לספק שמקורן בשירותי פרסום המבוססים על התוכנה (לעניין זה, ראה הרחבה בהחלטת מיסוי 2235/15).

למעבר לצו לחץ כאן

הצעת חוק לצו לתיקון מספר 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

הצעת החוק באה לקבוע מסלול חדש לפרק שביעי 1 שעניינו בניינים להשכרה. המסלול שהוצע פנה לחברות המשכירות דירות למגורים בהיקפים משמעותיים ולטווח ארוך. הצעת החוק טרם עברה בכנסת.

הצעה לצו לעידוד השקעות הון (קביעת נכס לא מוחשי מוטב)

במסגרת תיקון מספר 73, נקבעה רשימת נכסים לא מוחשיים מוטבים אשר מזכים בהטבות המס וזאת בהתאם לכללי ה-BEPS ולאמות המידה הבין-לאומיות. מאחר והרשימה שנקבעה במסגרת התיקון הייתה מצומצמת, השר הוסמך לקבוע נכסים לא מוחשיים נוספים אשר ייראו בהם כ"נכס לא מוחשי מוטב" ובתנאי שיעמוד באמות המידה הבין-לאומיות, שנקבעו במסגרת כללי ה-BEPS. בכדי לשמר פעילות מחקר ופיתוח משמעותית בישראל, הוחלט לאשר רישום של תרופות ושל ציוד רפואי שנרשמו בפנקסים הרלוונטיים בישראל, כנכס לא מוחשי מוטב המזכה בהטבות.

טיוטת כללי עידוד השקעות הון (ייחוס הכנסות)

בימים אלה נמצאת בשלבי סיום כתיבת כללי עידוד השקעות הון (ייחוס הכנסות) (להלן: "כללי הביזור"). כללי הביזור נקבעו על ידי המנהל מכוח הסמכות הנתונה לו בסעיף 74(ו)(1) לחוק לעידוד השקעות הון, ומטרתם לקבוע כיצד יש לייחס את הכנסותיה של חברה התובעת הטבות מס מכח החוק אשר פועלת באזורים שונים בישראל, אזור פיתוח א' ואזור אחר, ומחוץ לישראל.



פסיקה

להלן תמצית פסק הדין שניתן במהלך שנת 2018 בתחום חוקי העידוד, אשר לווה על ידי המחלקה בשיתוף הפרקליטות והלשכה המשפטית:

ע"מ 45987-06-16 וסינק סירקייטס בע"מ נגד פקיד שומה עפולה

פסק הדין עסק בשאלה, האם המערערת היא בעלת מפעל תעשייתי. החברה עסקה בפיתוח תוכנה. לחברה שלושה בעלי מניות וכתובתה הרשומה של החברה בשנים הנדונות היא כתובת ביתו של אחד מבעלי המניות. פעילות החברה בוצעה מביתם הפרטי של בעלי המניות. החברה לא העסיקה עובדים שכירים בשנות המס ולטענתה כל הפעילות בוצעה על ידי שלושת בעלי המניות. בעלי המניות עבדו במקביל במקומות נוספים שהיוו את עיקר עיסוקם בשנות המס הרלוונטיות ולא הוכיחו כי עבדו עבור המערערת (לא משכו משכורת מהחברה). בנוסף, החברה נעזרה בפעילותה הייצורית בקבלני משנה. פקיד השומה קבע, כי המערערת לא הוכיחה שבבעלותה "מפעל תעשייתי".

בית המשפט בחן לצורך הקביעה האם בבעלותה של המערערת ישנו "מפעל תעשייתי" את התקיימותם של שני תנאים מצטברים. הראשון הוא שעיקר הפעילות בשנת המס היא פעילות ייצורית והתנאי השני הוא קיומו של מפעל וזאת על סמך מבחני הפסיקה הרבים בנושא זה תוך בחינת היקף העובדים, המכונות והציוד שבבעלותה המערערת, מיקום פעילותה, היקף העבודה המבוצעת עבור המערערת וכיוצא בזאת. בית המשפט קבע, כי המערערת אינה זכאית להטבות המפורטות בחוק, מכיוון שלא הייתה הבעלים של מפעל תעשייתי בשנים הרלוונטיות.

טפסים

פרסום טופס הודעה שנתית למפעל טכנולוגי מועדף

פורסם טופס [973](#), למפעל טכנולוגי הכולל את כל הפרטים הנדרשים על מנת לאפשר בדיקה כי המפעל עומד בהגדרות ובתנאים השונים לקבלת הטבות כמפעל טכנולוגי מועדף או מועדף מיוחד, לרבות אופן חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם לכללי ה-NEXUS. טופס זה יצורף לדוח השנתי לכל מפעל הדורש הטבות במס על פי סימן ב3 בפרק השביעי לחוק.

סיכום שנה 2018

מחלקת שינויי מבנה



צביקה בראל - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



רקע

מחלקת שינויי מבנה שבחטיבה המקצועית ברשות המסים, עוסקת במגוון נושאים הקשורים לביצוע שינויי מבנה, ובכלל זה, מיזוג ופיצול תאגידים, העברת נכסים ועסקאות החלפת מניות. הוראות חלק ה-2 לפקודה חלות על מגוון רחב של תאגידים כגון: חברות, שותפויות, עמותות, אגודות שיתופיות ועוד.

מחלקת שינויי מבנה עוסקת ביישום הוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו, פעילות זו באה לידי ביטוי במתן החלטות מיסוי, מתן הבהרות, קביעת מדיניות בנושאים אלו, וכן הדרכה וסיוע בנושא מורכב זה.

חלק ה-2 לפקודה הוא בבחינת "ארגז כלים" המסייע לגופים עסקיים בישראל לבצע עסקאות מורכבות. אשר תכליתן ארגון מחדש של פעילותן לצורכי התייעלות, כמו כן לחלק ה-2 לפקודה חשיבות רבה בעת ביצוען של עסקאות עם תאגידים בין לאומיים, ולפיכך, הוא מהווה כלי מרכזי להאצת פעילותו וצמיחתו של המשק הישראלי.

החלטות מיסוי

במהלך שנת 2018 פרסמה מחלקת שינויי מבנה 6 תמציות של החלטות מיסוי, וזאת כמפורט להלן:

תמצית מספר 3838/18 בנושא מיזוג בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לאחר תיקון 242 לפקודה

עניינה של תמצית זו במיזוג חברה פרטית העוסקת בתחום האנרגיה עם חברה ציבורית הנחשבת כ"שלד בורסאי" בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה, מיזוג זה נעשה לצורך הנפקת החברה הפרטית בבורסה. במסגרת החלטת המיסוי אושר מיזוג החברות, נקבעו הוראות לעניין יחסי גודל במיזוג, התייחסות להפסדים, וכן הוראות לעניין מכירת זכויות בחברה הקולטת ובחברה הנעברת.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 9932/17 בנושא שינוי מבנה נוסף - 104א לאחר 104ב(ו)

עניינה של תמצית זו בביצוע רצף של שני שינויי מבנה, בהתאם להוראות הפרק החמישי שבחלק ה-2. שינוי המבנה הראשון בוצע בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה והשני בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה. שני שינויי המבנה בוצעו לשם ארגון מחדש של



הפעילות העסקית והם נעשו כדי לאפשר כניסת משקיעים. במסגרת החלטת המיסוי אושרה דחיית מס בגין ביצוע שני שלבי שינוי המבנה ונקבעו הוראות לעניין יישום סעיפים 105, 104 ו-104(א)(1)(ב) לפקודה, לרבות קביעת מחיר מקורי למניות המועברות בשלב השני, וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2024/18 בנושא העברת מניות לחברת אחזקות

עניינה של תמצית זו בביצוע שני שינויי מבנה בהתאם להוראות סעיף 103 כ ולאחר מכן 104 א לפקודה. במסגרת החלטת המיסוי אושרה דחיית מס בגין ביצוע שני שלבי שינוי המבנה ונקבעו הוראות לעניין יישום סעיפים 105, 103, 104 א לרבות סעיפים 104 א(2) ו-104 ה(ג) לפקודה ביחס למניות המועברות בשלב השני בשינוי ומבנה וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2291/18 בנושא מיזוג חברות שלהן הכנסות עסקיות צפויות

עניינה של תמצית זו הינה אישור לראשונה של מיזוג חברות שלהן פעילות עסקית אשר טרם הניבה הכנסות מעסק, אך פעילות זו צפויה להניב הכנסות מעסק וזאת בהתאם לתחזית שנערכה. יצוין, כי במסגרת תיקון 242 לפקודה, תוקן סעיף 103 ג(3) והתאפשר לראשונה למזג חברות שלהן פעילות עסקית אשר טרם הניבה הכנסות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6687/18 בנושא פיצול לחברה חדשה והעברת הזכויות בה ובחברה החדשה לחברת החזקות

עניינה של תמצית זו בביצוע שני שינויי מבנה בהתאם להוראות סעיף 105 א(1) לפקודה ולאחר מכן העברת מניות החברה המתפצלת והחברה הקולטת לחברה חדשה בהתאם להוראות 104 ב(א) לפקודה, כל זאת במועד שאינו בתום שנת מס ובהתאם להוראות חוזר 6/2018. במסגרת החלטת המיסוי אושרה דחיית מס בגין ביצוע שני שלבי שינוי המבנה ונקבעו הוראות לעניין יישום סעיפים 105 א(1), 105 ו-104 ב(א) לפקודה, לרבות מגבלת ההחזקה במניות המועברות שבשלב השני בשינוי המבנה, בנוסף נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1399/18 בנושא מיזוג שותפויות

תמצית זו עוסקת במיזוג של שתי שותפויות רשומות של בעלי מקצועות חופשיים בהתאם להוראות סעיף 103 ב ו-103 א(א) לפקודה. המיזוג בוצע שלא בתום שנת מס ובהתאם להוראות



חוזר מס הכנסה 6/2018. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים, בין היתר, לעניין הזכויות המוקצות, הנכסים המועברים ורצף הזכויות לעובדים המועברים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

חוזרים מקצועיים

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

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

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

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

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

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

לאור פרסום החוק לתיקון הפקודה (מספר 242), פורסם חוזר מס הכנסה מספר 8/2018 ובו נקבעו הוראות והנחיות מפורטות לעניין יישום תיקון 242 לפקודה, תוך פירוט עיקרי השינויים אשר נקבעו ומתן דגשים באשר להוראות חלק ה-2 בנוסחו המתוקן לרבות בנוגע להוראות התחולה אשר נקבעו בו.

במסגרת עיקרי השינויים, הוסבר בחוזר, בין היתר, על שינוי זכויות בתקופת המגבלות, שינוי מבנה נוסף במהלך התקופה הנדרשת, טיפול בקיזוזי הפסדים, הוספת הוראות אנטי תכנוניות נוספות וטבלה מפורטת המסכמת את עיקרי השינויים.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



מסלולים ירוקים

בשנת 2018 פרסמה מחלקת שינויי מבנה שלושה "מסלולים ירוקים" חדשים כדלקמן:

1. מסלול ירוק למיזוג חברה בת עם ולתוך חברה אם שלא בתום שנת מס - ראה טופס 980א.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

2. מסלול ירוק למיזוג חברות אחיות שלא בתום שנת מס - ראה טופס 981א.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

3. מסלול ירוק שעניינו העברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל לחברה שאינה תושבת

ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם להוראות סעיף

104ב(א) לפקודה - ראה טופס 982.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2018

מחלקת מס ערר מוסף



דוד שילון - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

החלטות מיסוי ניתנות על ידי המחלקה בשאלות המעלות קושי מיסויי שלא ניתן לו מענה עד כה - לא בחקיקה, לא בפסיקה ולא בעמדות הרשות, ומטרתן להעניק וודאות מיסויית לצדדים ולקבוע את עמדת הרשות באותה הסוגיה לפני שהעסקה יוצאת לדרך.

תמצית מספר 4973/18 - שיעור המס החל על שירותי הובלה ושילוח בינלאומי

בהתאם להוראות סעיף 30(א)(11) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**") חל מס ערך מוסף בשיעור אפס בשל הובלת מטענים בדרך האוויר או הים מישראל ואליה. החלטת מיסוי זו באה להבהיר באילו מצבים תחול ההקלה במתן שירותי הובלה ושילוח בינלאומי בקשר ליבוא טובין עד לגמל היבוא בישראל או עד לחצרי הלקוח בישראל ובקשר ליצוא טובין.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 0253/18 - החבות במס בשל תקבולים שניתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה

סעיף 12 לחוק קובע כי תרומה תמיכה וסיוע אחר (להלן: "**תקבולים**") שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו. על אף הוראות סעיף 12 לחוק קובעת תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "**התקנות**") רשימה סגורה של תקבולים שניתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה אשר לא ייחשבו כחלק מן המחיר. החלטת המיסוי נועדה להבהיר שתקבולים אשר אינם מנויים בתקנה ולפיכך ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק, הרי ששיעור המס החל בשל אותם תקבולים יהא בהתאם לשיעור המס החל על עסקאותיו השוטפות של העוסק שבשלבן ניתנו לו התקבולים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 9685/18 - הנפקת הודעת חיוב

החל מחודש ינואר 2004 נגרעה הודעת חיוב מתחולת הוראות ניהול פנקסים. עם זאת, תקנה 24 לתקנות שעניינה הקטנת ניכוי מס תשומות על ידי עוסק שהוציא הודעת חיוב, נותרה בתוקפה. על אף העובדה שהודעת חיוב נגרעה מתחולת הוראת ניהול פנקסים, החלטת המיסוי מעניקה לעוסק אפשרות להנפיק "הודעת חיוב" שתכלול את הפרטים המפורטים בהחלטה ותשמש כאסמכתא להקטנת מס התשומות אצל אותו עוסק, וכפועל יוצא להמשיך ולנהוג בהתאם להוראות תקנה 24 לתקנות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 1716/18 - מחיר העסקה לפי סעיף 11א לחוק במקרה בו הטובין המיובאים פטורים ממס ערך מוסף

סעיף 11א לחוק קובע את מחיר העסקה במכירת טובין על ידי עוסק שבוצעה לפני פדייתם מפיקוח רשות המס. עולה השאלה מה יהיה מחיר העסקה במקרים בהם מדובר בטובין הפטורים ממס ערך מוסף ביבוא. החלטת המיסוי מבהירה כי במקרים כאמור יהיה מחיר העסקה בידי העוסק ההפרש שבין התמורה המתקבלת מהקונה לבין המחיר ששילם העוסק לספק בחו"ל ברכישת הטובין בתוספת כל ההוצאות, וכי עסקת המכירה חבה במס ערך מוסף בשיעור מלא. הרציונל בבסיס ההחלטה הינו שמטרת הסעיף, לפי דברי ההסבר לסעיף 11א לחוק, הוא למנוע כפל מס במקרים בהם מכירת הטובין לקונה נעשית בטרם פדייתם מפיקוח המס. אולם במקרים בהם הלקוח, שעבורו יובאו הטובין, פטור ממס ערך מוסף ביבוא, לא משולם כלל מס בשל היבוא, לרבות בשל הערך המוסף שנוצר ליבואן המוכר, ולפיכך לא יחולו הוראות הסעיף.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6369/18 - חשבונית מס מרכזת בגין שירותים ונכסים בלתי מוחשיים המיובאים מתושב חוץ.

תקנה 6ג לתקנות ותקנה 6ד לתקנות קובעות את אופן הדיווח במס בשל יבוא נכסים בלתי מוחשיים ובשל יבוא שירותים. בתקנות האמורות נקבע מנגנון גביה (reverse charge) המעביר את חבות המס על הקונה או מקבל השירות (ככל והתשלום עבור נכסים בלתי מוחשיים לא הועבר על ידי סוחר מוסמך). החלטת המיסוי נועדה להקל בהוצאת חשבונית מס במקרים בהם לחייב במס מספר רב של תשלומים המשולמים מדי חודש בחודשו לספקים או לנותני שירותים זרים רבים וכי במקרים אלו יהיה ניתן להוציא חשבונית מס עצמית מרכזת, אחת לחודש, בגין התמורה המשולמת במהלך אותו חודש לאותם ספקים או נותני שירותים זרים, בתנאים המפורטים בהחלטה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2003/18 - שינוי במחיר העסקה בגין תשלום בתביעה ייצוגית

סעיף 7 לחוק קובע כי ככלל, מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה. במקרים בהם חברה נתבעת בתביעה ייצוגית ונקבע כי עליה לשלם סכומים לתובע הייצוגי, לבא כוחו ולקבוצת התובעים, עולה השאלה האם התשלומים על ידי החברה מהווה עילה להקטנת מחיר עסקאותיה. החלטת המיסוי מבהירה כי בנסיבות מסוימות יראו בתשלומים לקבוצת התובעים כהקטנת מחיר העסקה. עם זאת, שכר הטרחה שנקבע לתובע המייצג ולבא כוחו אינו מהווה



הפחתת מחיר העסקה בידי החברה והיא אינה רשאית להקטין את מחיר עסקאותיה וכפועל יוצא אינה רשאית להוציא הודעת זיכוי.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5566/18 - בקשה להחלת סעיף 5(א) לחוק במכירת כלי שיט

סעיף 5(א) לחוק יחד עם תקנה 2 לתקנות קובעים כי במכירת רכב פרטי משומש, אופנוע משומש או טרקטורון משומש בידי עוסק שעסקו קניית רכב משומש ומכירתו ישולם המס על ההפרש שבין מחיר הרכב בעת המכירה לבין מחיר הרכב בעת הרכישה. החלטת המיסוי קובעת כי כלי שיט וציוד ימי אחר אינם נמנים עם הנכסים המנויים בסעיף 5(א) לחוק והתקנות על פיו.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

הוראות פרשנות

החבות במס ערך מוסף בשל שירותים הניתנים ל"ארגון בינלאומי" לצורך קיום "כנס בינלאומי" בישראל

סעיף 30(א)(8)(ב)(1) ו-(2) לחוק קובע כי יחול מס בשיעור אפס על שירותים הניתנים לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו 50 תיירים לפחות וכן יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס על מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי שמשתתפים בו 50 תיירים לפחות. הוראת הפרשנות קובעת תנאים מצטברים להחלת מס ערך מוסף בשיעור אפס וכן נקבעו סוגי השירותים לגביהם יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס.

[למעבר להוראת הפרשנות לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2018

מחלקת מיסוי בינלאומי



שרון אהרוני - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

תמצית מספר 2316/18 בנושא מיסוי הכנסותיו של תאגיד השקעות תושב חוץ הנובעת מפעילותו בישראל - החלטת מיסוי בהסכם.

שותפות (להלן: "השותפות") שלה שותף מוגבל יחיד שהינו תושב חוץ ושותף כללי שהשותפים המוגבלים בו הם תושב ישראל ותושבי חוץ, מבקשת להשקיע בחברות מטרה ישראליות. קבלת החלטות בנוגע להשקעות מתקבלת על ידי ועדת יעוץ שחבריה ממונים על ידי השותף הכללי והמוגבל. ועדת הייעוץ נעזרת בשירותי חברת שירותים ישראלית שאוספת מידע, מבצעת הערכות שווי ופעולות דומות נוספות. מרכיבי ההכנסה הם כדלקמן: רווחים ממימושים ודמי ניהול. השותף הכללי משופה בדמי הצלחה ודמי ניהול. בקשת השותפות היא לקבוע את אופן מיסוי הכנסותיה בישראל.

נקבע כי פעילות השותפות המתבצעת בישראל לרבות על ידי ועדת הייעוץ וחברת השירותים תיחשב לפעילות עסקית אשר מניבה הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א לפקודה ולפיכך תיחשב להכנסה שהופקה בישראל. גובה ההכנסה אשר הופק בישראל יחושב לפי יחס העלויות שיצאו בישראל ביחס לכלל העלויות שהוציאה השותפות בנוגע להשקעות בישראל.

למעבר לתמצית לחץ כאן

תמצית מספר 6631/18 בנושא קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (בשנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה - החלטת מיסוי בהסכם.

יחיד נולד בחוץ לארץ (להלן: "חול"), בשנת 2013. היחיד עלה והעביר את מרכז חייו לישראל בשנת 2013. היחיד הינו שכיר בתפקיד בכיר בחברה זרה המועסק בסניף הישראלי של החברה.

בקשת היחיד לראות בו כ-"תושב ישראל לראשונה" בהתאם לאמור בסעיף 14 לפקודה החל משנת 2014 בתום שנת ההסתגלות בה בחר, ולקבוע את מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל.



נקבע כי היחיד ייחשב לתושב חוץ בשנת ההסתגלות וייחשב לתושב ישראל לראשונה החל מה-14.07.2014 - תום שנת ההסתגלות. נקבע מנגנון לחלוקת ההכנסות של הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל. בין השאר נקבע כי חלק מיום בו שוהה התושב בישראל, ייחשב ליום עבודה בישראל. כמו כן, נקבע כי ייחשבו תחילה ימי עבודה של הנישום בישראל - בגינם יחויב במס, והערך המשלים יהיו ימי עבודה בחו"ל. מנגנון זה מחליף ומבטל את המנגנון שנקבע בהחלטת מיסוי 4528/15.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 0989/18 בנושא מיסוי הכנסה מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות - החלטת מיסוי שלא בהסכם.

יחיד אזרחי ישראלי שהתגורר עד לשנת 2011 בישראל וב-2011 עזב לארצות הברית. בהיותו תושב חוץ קיבל אופציות מחברה אמריקאית בה עבד. ב-2016 שב היחיד לישראל. תקופת ההבשלה של חלק מהאופציות הסתיימה בהיות היחיד תושב ישראל.

הבקשה: קביעת חבות המס שתחול על היחיד בישראל בגין האופציות שהוענקו לו אשר ניתנות למימוש בתמורה למניות החברה האמריקאית.

נקבע, כי הכנסה ממימוש אופציות שתקופת ההבשלה שלהן הייתה מחוץ לישראל בעת היותו של הנישום תושב חוץ חייבת במס בישראל, מאחר ובמועד אירוע המס היה תושב ישראל. הדבר נקבע בהתאם לעקרון שנקבע בהחלטת מיסוי 2873/16, לפיו עובד שכיר מדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן ומתמסה במס בישראל על הכנסותיו במועד בו התקבלו הכנסות בפועל.

קביעה זו לעניין מיסוי רווחים מחליפה ומבטלת עקרונות שנקבעו בהחלטות מיסוי 61/06 ו-27/07.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

פניות הבהרה

דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המיסוי הבינלאומי - דיני המס השונים של מדינות אחרות והוראות חוק שונות, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי וריבוי תורה שבעל-פה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס קיימת חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק בפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ-800 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרה לדין הקיים, להלן חלק מהנושאים שהועברו אלינו:



הכנסות ממקורות שונים של תושב ישראל בחו"ל, קבלת מלגה מאוניברסיטה בחו"ל, קבלת קצבה ממדינות אמנה או קבלת קצבה שמקורה בישראל על ידי תושב ישראל או תושב חוץ בהתאמה, בירור התנאים לקבלת אישור תושבות, הטבות לעולים, בירור הכנסה חייבת לתושבי ישראל שביצעו שליחות, בירור הנוגע לדיווחי FATCA ו-CRS, נקודות ממשק בין מס הכנסה למיסוי מקרקעין, מיסוי נאמנויות.

חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 10/2018 בנושא מיסוי קרנות השקעה פרטיות (פרייבט אקוויטי).

מטרת חוזר זה הינה לפרט תנאים לקבלת הסדר מיסוי מכוח סעיף 16א' לפקודת מס הכנסה שיחולו על הכנסותיהן של קרנות השקעה פרטיות בגין השקעות מזכות ושל משקיעים בהן הנובעות מהשקעות בישראל.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 9/2018 בנושא מיסוי קרנות הון סיכון

מטרת חוזר זה לפרט את התנאים לקבלת הסדר מיסוי מכוח סעיף 16א' לפקודת מס הכנסה שיחול על הכנסותיהן של קרנות השקעה המשקיעות בין היתר בתחום ההון סיכון של המשקיעים בהן הנובעות מהשקעות בישראל.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

תיקוני חקיקה

לא בוצעו בשנת 2018 תיקוני חקיקה מהותיים.

הוכנו מספר המלצות חקיקה כגון: תיקון הגדרות תושב חוץ ותושב ישראל, תיקון בסעיפים 14 ו-97 לפקודה, בסעיפים המתייחסים למיסוי חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה. כמו כן, נבחנות חלופות חקיקה אנטי תכנוניות.

עמדות חייבות בדיווח

להלן עמדות חייבות בדיווח אשר התפרסמו בשנת 2018:

עמדה 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה, פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות, אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס



מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה. היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה

עמדה 56/2018 - לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על ידי חברה ישראלית

בפירוק חברה זרה על ידי חברה ישראלית לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.

עמדה 57/2018 - הפסד שמקורו בחו"ל ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות

לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחו"ל ושנוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק, או עולה חדש בתקופת ההטבות שבסעיפים 14 ו-97(ב) לפקודה, שכן בהתאם להוראות סעיפים 29 ו-92 לפקודה, אילו היה רווח לא היה חייב במס. יובהר, כי עמדה זו לא תחול לעניין הפסדים הנובעים מהמקורות המנויים בסעיף 14 במידה ובכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 ביקש הנישום כאמור, בהתאם לסעיף 14 שלא להחיל את ההטבות מהמקורות המנויים בסעיף 14.

עמדה 58/2018 - הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז

במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד, יש להכיר בהפסד הון המותר בקיזוז רק באותו חלק של ההפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית (בדומה לחלוקה הליניארית החלה במקרה של רווח הון לפי סעיף 97(ב)(3)).

פרויקטים נוספים

- נציגות בוועדת אמנות WP1.
- נציגות בוועדה לחילופי מידע WP10.
- השתתפות בקבוצת עבודה בנושא BEPS.
- הכנת דוחות ביקורת על ישראל במסגרת ביקורות וסקרים שעורך ארגון ה-OECD על הדין בישראל בכלל ודיני המס בפרט.
- השתתפות בפורום למשטרי מס מזיקים - במסגרת הוועדה, הצגנו את התיקון הצפוי בחוק עידוד המרחיב הגדרת "נכס כשיר" לצורך קבלת אישור ה-OECD כתיקון באמות המידה הבינלאומיות. התיקון המבוקש אושר על ידי הוועדה בהצלחה.



- השתתפות בקבוצות עבודה בנושא אמנה מולטילטרלית.
- השתתפות בקבוצת עבודה JITSIC שתכליתה הגברת שיתוף הפעולה בין הרשויות המוסמכות.
- השתתפות בקבוצת עבודה העוסקת כלכלה דיגיטלית - שותפים להוצאת דוח ביניים של OECD שבו הוצגה גישתנו לנושא הכלכלה הדיגיטלית.
- אירוח קבוצת JITSIC בנושא מניעת שחיקת בסיס המס משולב ב-IP.
- הכנת טבלת ניכוי מס במקור על הכנסות שמשלם תושב ישראל
- הוצאת עדכון לגבי נוהל אישור תושבות.
- שותפים בהליך הביקורת של ארגון ה-FATF (בנושא מניעת הלבנת הון) על מדינת ישראל.
- התמקדות בנושא נאמנויות.

חילופי מידע

- מתן מענה וטיפול בבקשות שהתקבלו או הועברו למדינות של ישראל יש עמן אמנה בילטרלית והחל משנת 2017 התווספו המדינות של ישראל יש עמן אמנה מולטילטרלית.
- היערכות לשם ביצוע חילופי מידע אוטומטיים עבור ה-CBC, CRS.
- חילופי מידע בין רשויות מוסמכות של רולינגים.
- היערכות לסקר עמיתים של הגלובל פורום לשקיפות וחילופי מידע.

הליכי הסכמה הדדית

ביצוע הליכי הסכמה הדדית מול מדינות אמנה.

אמנות

- דיוני אמנה שהתקיימו בשנת 2018: אוסטרליה, קזחסטן, סרביה ובריטניה.
- אמנה מולטילטרלית - BEPS.



אמנות למניעת כפל מס - רשימת מדינות



סיכום שנה 2018

מחלקת תקינה חשבונאית



רויטל רז - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



רקע- מחלקת תקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע

המחלקה מרכזת את הטיפול בשני הנושאים - תקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע. במסגרת טיפול המחלקה בנושאי תקינה חשבונאית המחלקה מלווה פקידי שומה וגורמים אחרים ברשות המיסים בהבנת משמעות הטיפול החשבוני שיושם, בקביעת הטיפול החשבוני הנאות, בפרט מקום בו הפקודה שותקת, ובשימוש בכלי החשבונאות לניתוח עסקאות מורכבות. המחלקה משמשת כגורם מקצועי בתוך רשות המיסים האחראי על כל הקשור לתקינה חשבונאית- נציגי המחלקה משמשים כעדים מומחים בהליכים משפטיים מטעם רשות המיסים, עובדי המחלקה משמשים כרפרנטים מקצועיים לגורמים שונים ברשות המיסים וזאת לצורך בחינת יישום התקינה החשבונאית והשפעתה על דיני המס, והמחלקה מקדמת תיקוני חקיקה בעלי אוריינטציה חשבונאית ואף מוציאה החלטות מיסוי בסוגיות הכרוכות בטיפול החשבוני דוגמת- פחת, חכירות, עסקאות תמורות, שיחלוף נכסים, עסקאות BOT, חוק תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים וכולי.

המחלקה משמשת כגורם המקצועי ברשות המיסים אשר אחראי על מיסוי רווחים ממשאבי טבע. במסגרת תפקידה, המחלקה מלווה גורמים שונים בתוך רשות המיסים במענה לסוגיות בקשר עם יישום חוק מיסוי משאבי טבע, בקידום חקיקה ותיקוני חקיקה ומתן החלטות מיסוי בין היתר בעניין יישום מתווה הגז, וזאת לצורך יצירת בהירות וודאות ככל שניתן לגורמים הפועלים בתחום.

חוזרים בהכנה

1. טיפול בחכירה - בידי המחכיר:
בעקבות פסק הדין בעניין אהרונ (ע"א 6914/15), בו לא נתקבלה עמדת רשות המסים בעניין מיסוי הכנסות החכירה בידי המחכיר. שוקדת המחלקה על פרסום חוזר שיפרט את עמדת רשות המסים לאור פסק הדין והשלכותיו על מיסוי המחכיר - תוך הבחנה בין חכירה הונית לתפעולית ובהתייחס ליחסים בין מס הכנסה למיסוי מקרקעין.
2. טיפול בחכירה - בידי חוכר:
בעקבות פרסומו והחלת יישומו של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 בעניין חכירות, המשנה באופן מהותי את הטיפול החשבוני בחכירות בידי חוכר, והמחליף את תקן בינלאומי 17 בעניין, שוקדת המחלקה על פרסום חוזר שיפרט את עמדת רשות המסים בעניין טיפול בחכירה בידי חוכר, וזאת לאור השינויים החשבוניים.
3. עסקת תמורות:



בעקבות שומות שהוצאו בעניין הכנסות בגין עסקאות תמורות במקרקעין, ואשר לוו בידי המחלקה, ולאור הפרשי המס המשמעותיים, המחלקה שוקדת על פרסום חוזר שיפרט את עמדת רשות המסים בעניין הטיפול בהכנסות הנובעות מעסקת תמורות במקרקעין.

תיקוני חקיקה בהכנה

1. מזומן מצטבר - המחלקה מקדמת, תוך שיתוף פעולה עם לשכת רואי חשבון, חקיקה המסדירה את הזכאות לדיווח על בסיס מזומן ומטרתה יצירת וודאות - מי ובאילו תנאים רשאי לדווח על בסיס מזומן.
2. החלת תקינה בינלאומית - המחלקה מקדמת, תוך שיתוף פעולה עם לשכת רואי חשבון, חקיקה המסדירה את המעמד של התקינה הבינלאומית לצורך מס. בין היתר מטרת החקיקה לקבוע - הוראות תחולה (מי חייב או רשאי להגיש דוחות ובהתאם לקבוע את הכנסתו החייבת על בסיס דוחות הערוכים לפי התקינה הבינלאומית), חיוב בהגשת דוחות נפרדים (סולו) ותיקוני חקיקה נלווים נדרשים.
3. המחלקה פועלת לקדם שינוי חקיקה בקשר לשותפויות הנסחרות בבורסה בישראל:
 - הפיכת תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988 לתקנות קבועות ותיקון.
 - הרחבת תחולת צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017, על שותפויות הפועלות בתחום מחקר ופיתוח.
4. המחלקה פועלת לקידום חקיקה בעניין סגירת פרצות בחוק מיסוי משאבי טבע.

פסיקה

- המחלקה מלווה במסגרת פעילותה תיקים המתנהלים בבתי משפט ובחלק המקרים אף מגישה חוות דעת מומחה בקשר לסוגיות חשבונאיות. להלן הנושאים בהם המחלקה לקחה חלק בהליך המשפטי ואף שימשה כעד מומחה מטעם רשות המיסים, בין היתר, בנושאים הבאים:
- טיפול בהפרשות לפי כללי חשבונאות ולצורך מס.
 - הפחתת נכסים בלתי מוחשיים לצרכי מס.
 - קביעה האם חברה המחזיקה בקניון תחשב כאיגוד מקרקעין.
 - קביעת גובה מס רכישה בעסקאות BOT.
 - חלוקת רווחי שיערוך.
 - טיפול בהוצאות מימון.



נושאים אחרים

1. [השתתפות בוועדת קרנות להשקעה בתשתיות ופרסום דוח ביניים - ועדה לקידום הקמת קרנות נסחרות להשקעה בתשתיות - אוקטובר 2018](#) - במסגרת הוועדה, מקודם תיקון חקיקה שמטרתו יצירת הסדרה לתאגידים נסחרים אשר ישקיעו בתשתיות בישראל. מטרת הוועדה ליצר מקורות מימון נוספים לפיתוח תשתיות בישראל ומתן אפשרות לגורמים נוספים במשק להשקיע במימון פרויקטים כאמור.
2. השתתפות בוועדה לקביעת עמדות חייבות בדיווח.
3. השתתפות בשולחן עגול עם רשות ניירות ערך, בורסה ונציגי ריטים בעניין בעיות ביישום מתווה הריט בפקודה.

סיכום שנה 2018

מחלקת מיסוי אופציות לעובדים



רז איצקוביץ - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

מתוקף הסמכות שהואצלה לעובדי המחלקה על ידי מנהל רשות המסים בסעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, ניתנות על ידי המחלקה החלטות מיסוי בתחום אופציות לעובדים. החלטות המיסוי ניתנות על ידי המחלקה בשאלות המעלות קושי מיסויי שלא ניתן לו מענה עד כה - לא בחקיקה לא בפסיקה ולא בעמדות הרשות, ומטרתן להעניק וודאות מיסויית לצדדים ולקבוע את עמדת הרשות באותה הסוגיה לפני שהעסקה יוצאת לפועל. השנה ניתנו על ידי המחלקה 325 החלטות מיסוי בנושאים שונים, כאשר החלטות בעלות אופי רוחבי מפורסמות באתר רשות המסים באופן שוטף. להלן יוצגו ההחלטות שפורסמו השנה:

תמצית מספר 2775/18- ביטול אופציות שהבשלתן תלויה אירוע אקזיט והקצאתן במסלול רווח הון באמצעות נאמן שבסעיף 102 לפקודה

חברה פרטית תושבת ישראל המוחזקת במלואה על ידי חברה זרה (להלן: "**חברת האם**") אשר הוקצו לעובדיה (להלן: "**העובדים**") על ידי חברת האם, אופציות במסלול רווח הון עם נאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה.

בתכנית האופציות נקבע כי הבשלת האופציות תלויה באירוע של שינוי שליטה מלא של חברת האם, אשר במסגרתו ירכש כל הון המניות של חברת האם (להלן: "**האקזיט**"). עמדת רשות המיסים הינה כי תנאי ההבשלה הכפופים לאירוע אקזיט אינן עומדות בהוראות סעיף 102 לפקודה ולכן בכוונת חברת האם לבטל את האופציות שהוקצו כאמור (להלן: "**האופציות המבוטלות**") ולהקצות תחתן אופציות חדשות באמצעות נאמן בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה (להלן: "**אופציות 102 החדשות**") כשתנאיהם יהיו זהים לאופציות המבוטלות למעט ביטול תנאי ההבשלה אשר תלוי באירוע אקזיט כאמור.

נקבע מועד הקצאה חדש (להלן: "**מועד ההקצאה**") לאופציות 102 החדשות עם תקופת חסימה חדשה לשנתיים נוספות ממועד ההקצאה.

כמו כן, נקבע כי **לגבי אופציות 102 החדשות אשר הוקצו חלף האופציות המבוטלות אשר במועד ההקצאה לא היו בשלות**: יחולו הוראות מסלול רווח הון שבסעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(3) ו-102(ב)(4) לפי העניין.

לגבי אופציות 102 החדשות אשר הוקצו חלף האופציות המבוטלות אשר במועד ההקצאה היו בשלות, נקבע כי שווי ההטבה, לעניין שיעורי המס, יפוצל לשני חלקים, כדלקמן:

1. חלק משווי ההטבה המסווג כהכנסת עבודה אשר יהא מחויב בשיעור המס הקבוע בסעיף 121 לפקודה ובסעיף 121ב לפקודה יהא הגבוה מבין שתי החלופות הבאות:



1.1 הסכום המתקבל בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה.

1.2 הסכום המתקבל מהכפלת סך כל שווי ההטבה במועד המימוש, ביחס שבין מספר הימים מיום הקצאת האופציות המבוטלות ועד למועד ההקצאה מחדש לבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות המבוטלות ועד למועד מימוש אופציות 102 החדשות (להלן: "**החישוב הליניארי**").

2. יתרת שווי ההטבה יהא חייב במועד המימוש בשיעור המס הקבוע בסעיף 102(ב)(2) לפקודה או בסעיף 102(ב)(4) לפקודה, לפי העניין.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1138/18 - הקצאת זכויות בשותפות נפט סחירה במסגרת סעיף 102 לפקודה

שותפות נפט מוגבלת (להלן: "**השותפות**") תושבת ישראל מתעתדת לצאת להנפקה לציבור בבורסה לניירות ערך בתל אביב. השותף הכללי בה (חברה תושבת ישראל) מעוניין לאמץ תכנית תגמול לעובדים במסלול ההוני במסגרת סעיף 102 לפקודה. על השותפות חל צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017 הקובע כי יש לראות את השותפות כחברה לעניין הפקודה. במסגרת החלטת המיסוי הוחלט לאשר כי הקצאת אופציות לזכויות בשותפות תהא תחת הוראות סעיף 102 לפקודה וזאת בכפוף לעמידה במספר תנאים כגון: עמידה בהוראות הצו, סיווג השותפות כחברה שהכנסותיה יחויבו במס חברות ברמת השותפות ולא יעלו לשותפים, חלוקת רווחים מהשותפות לשותפים תמוסה כדיבדנד ועוד. כמו כן נקבע כי העובדים אשר יוענקו להם אופציות ובהמשך יומרו למניות, לא יוכלו לבצע השקפה לצרכי מס של רווחי ו/או הפסדי השותפות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 9165/18 - הסכם אופציה לרכישה של כל הון מניות החברה

חברה פרטית תושבת ישראל אשר הקצתה אופציות במסלול הוני לפי סעיף 102 לפקודה ואופציות לנותני שירותים לפי סעיף 3(ט) לפקודה חתמה - יחד עם כל בעלי הזכויות בה - על הסכם השקעה עם משקיע (להלן: "**המשקיע**") לפיו, בתמורה להשקעה בחברה יקבל המשקיע 20% מהון המניות של החברה ובמקביל יקבל אופציית רכישה שתקנה לו את הזכות לרכוש במזומן את כל יתרת הון המניות של החברה (לרבות זכויות המוחזקות בידי עובדים ו/או נותני שירותים) (להלן: "**אופציית הרכישה**"). עוד קובע ההסכם כי במידה והמשקיע יממש את אופציית הרכישה תואץ הבשלתן של אופציות לעובדים או נותני שירותים שטרם הבשילו. החלטת המיסוי קובעת כי מתן אופציית הרכישה על ידי העובדים או נותני שירותים למשקיע מהווה אירוע מס אשר ידחה למועד המימוש כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה ובסעיף 3(ט) לפקודה בין אם המשקיע מימש את אופציית הרכישה ובין אם לאו. עוד נקבע כי במידה



והמשקיע יממש את אופציית ההשקעה והתמורה שתשולם לבעלי אופציות ו/או מניות 102 תהא שונה מהתמורה שנקבעה בהסכם האופציה, הרי שיחול מס שולי בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודה וסעיף 121ב לפקודה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 4253/18 - תמחור מחדש כלפי מעלה וכלפי מטה גם יחד, של תוספת מימוש באופציות במסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה

חברה פרטית תושבת ישראל אשר הקצתה אופציות לעובדיה במסלול הוני לפי סעיף 102 לפקודה מבקשת לבצע תמחור מחדש של חלק מהאופציות אשר נמצאות מחוץ לכסף, לשם יצירת אחדות בחברה ולנוכח היות האופציות מחוץ לכסף ואשר טרם מומשו, כך שבכל מקרה מחיר המימוש עוקב לשינוי יהיה שווה או גבוה משווי מניה רגילה של החברה נכון למועד בו הוקצו האופציות 102 הוני. כלומר לעניין זה ביחס לחלק מהאופציות שמחוץ לכסף יופחת מחיר המימוש וביחס לחלק אחר של האופציות יוגדל מחיר המימוש.

במסגרת החלטת המיסוי נקבע בין היתר כי מועד התמחור מחדש מהווה מועד ההקצאה חדש (להלן: "מועד ההקצאה") לאופציות עם תקופת חסימה חדשה לשנתיים נוספות ממועד זה, כמו כן נקבע כי התמחור מחדש יחויב במס רק במועד המימוש כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5561/18 - החלפת מסלול המס לנותן שירותים - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

נותן שירותים אשר קיבל אופציות 3(ט) מחברה פרטית תושבת ישראל החל לעבוד בחברה כשכיר ומבקש להחיל על האופציות 3(ט) שברשותו את הוראות סעיף 102 לפקודה.

ניתנה החלטת מיסוי שלא בהסכם וזאת מאחר ולא ניתן לשנות את סיווג האופציות 3(ט) לאופציות לפי סעיף 102 בין היתר מהנימוקים הבאים:

- תכליתו של סעיף 102 הינה הקצאת תגמול הוני לעובדים במטרה לחזק את הקשר בין החברה לעובדים או לנושאי משרה ולא בהענקת הטבות מס ביחסים שבין נותני שירותים או ספקים לחברה שלהם נותנים שירותים עסקיים חיצוניים.
- סף הכניסה לסעיף 102 לפקודה קובע כי יחולו יחסי עובד-מעביד בין החברה המעבידה לניצע במועד ההענקה ולכן, במידה ואין יחסי עובד - מעביד כאמור לא ניתן יהא להיכנס לסעיף 102.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



מסלולים ירוקים

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

להלן יוצגו המסלולים הירוקים שפורסמו השנה:

טופס מספר 931 - אופציית רכש

הקצאת אופציות או מניות במסלול 102 בחברה פרטית, שמניותיה אינן נסחרות בבורסה, מהווה אפשרות לעובדים להיות בעלי מניות בחברה מנגד בעלי המניות בחברה לא תמיד מעוניינים כי עובדים לשעבר יהיו בעלי מניות בחברה ואף ימכרו את מניותיהם לצד ג' שאינו מעניינה של החברה ו/או בעלי המניות. לפיכך, במידה ובתכנית האופציות נקבע מראש כי בסיום יחסי עובד מעביד מוחלטים תהא לחברה או לבעלי מניותיה הזכות לדרוש מהעובד כי ימכור להם את המניות שברשותו בתמורה למזומן בהתאם לשווי שוק וזאת תוך 180 יום מסיום היחסים כאמור, אזי יחול האמור להלן:

- א. מרכיב פירותי - פער חיובי בין שווי השוק של מנית החברה המקצה ביום ההקצאה לבין תוספת המימוש יהווה מרכיב פירותי בתמורה שיחויב במס שולי.
- ב. מרכיב הוני - סך רווח ההון בניכוי המרכיב הפירותי יחויב ב-25%, בכפוף להתקיימות כל הוראות סעיף 102.
- ג. ככל שהתמורה שתשולם תהא גבוהה יותר משווי השוק הפער יחויב במס שולי.
- ד. יודגש, כי שווי שוק ייקבע בהתאם להערכת שווי מומחה חיצוני.

למעבר לטופס לחץ כאן

טופס מספר 929 - נאמן מפקח

לעיתים, החברה המקצה הינה חברה זרה אשר לה חברות בנות בישראל ובעולם, וחברות הבנות בישראל מעסיקות עובדים הזכאים להקצאות מכח תכנית הקצאה.



ההקצאות לעובדים מבוצעות באמצעות ברוקר זר בצורה מרוכזת בכדי לשמור על אחידות, זהות ויעילות של ניהול ההקצאות בחברות הבנות ונאמן 102 מפקח על הניהול והטיפול בהקצאות האמורות בידי הברוקר הזר (להלן: "מנגנון נאמנות מפקחת"). משכך, מאחר וההקצאות מופקדות אצל ברוקר זר ישנה בעיתיות להחיל את סעיף 102 לפקודה הקובע כי ההקצאות יופקדו פיזית אצל נאמן 102.

לאור המפורט לעיל, פורסם המסלול הירוק החדש המאפשר להחיל את סעיף 102 לפקודה גם במצב של מנגנון נאמנות מפקחת בכפוף לעמידה בתנאים כגון: פיקוח של הנאמן המפקח על החשבונות הזרים של הברוקר הזר וקבלת דיווחים יומיים, זיהוי ספציפי של כל הקצאה, כל תמורת מכירה כלשהיא תועבר ישירות לחשבון בנק על שם הנאמן והוא יעביר את מקדמת המס לפקיד השומה, כל העברת מניות 102 לעובד תתבצע אך ורק באמצעות הנאמן ובפיקוחו וכיוצא בזאת.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 18/2018 - תגמול מבוסס הון שהבשלתו תלויה ביצועים

חברות נוהגות לתמרץ את עובדיהן באמצעות תגמול הוני (אופציות, מניות ויחידות השתתפות) שאחת ממטרותיה הינה שימור העובדים לטווח ארוך. מטרה זו מושגת באמצעות קביעת תקופת עבודה שבמהלכה נצמחת לעובד הזכאות להפוך לבעל מניות בהתקיימות תנאים ברורים ומוגדרים, תקופה זו נקראת תקופת הבשלה. בסעיף 102 נקבעה תקופת חסימה ותנאים נוספים ואין התייחסות לתנאי הבשלה אשר הינן לשיקולה הבלעדי של החברה. תקופת הבשלה יכול ויהיו תלויות ביצועי עבודה, זמן עבודה, שווי שוק ועוד.

מטרת החוזר הינה לקבוע כי תגמול הוני בידי העובד שהבשלתו תלויה ביצועים ייחשב כעומד בתנאי סעיף 102 לפקודה.

החוזר מפרט ומבהיר את התנאים והקריטריונים לכך וכולל בין היתר תנאי ביצוע מוגדרים מראש וסופיים אשר אושרו בידי הדירקטוריון וקבועים בתכנית האופציות וכן עמידה ביתר תנאי סעיף 102 והכללים מכוחו.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2018

מחלקת שוק ההון



נעמה שואן - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



החלטות מיסוי

תמצית מספר 0209/18 - אופן רישום תקבולים המתקבלים באסימונים מבוזרים

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן רישום התקבולים המתקבלים על ידי חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת במתן שירותים אישיים וייעוץ ללקוחותיה, כאשר חלק מהתקבולים עבור שירותיה משולמים באסימונים מבוזרים כדוגמת ביטקוין, את'ריום ועוד (להלן: "האסימונים").

הוחלט כי הסכום שירשם במועד הוצאת החשבונית יהא בהתאם למועד המימוש של האסימונים בתוך התקופה הנדרשת. לעניין זה "התקופה הנדרשת" - מועד הוצאת חשבונית המס לפי חוק מס ערך מוסף. היה והחברה תממש את האסימונים שהתקבלו לכסף פיאט בתוך התקופה הנדרשת, המחיר יהיה בהתאם לשער המימוש. ככל שהחברה לא תממש את האסימונים בתקופה הנדרשת, חשבונית המס תרשם על פי השער הממוצע של האסימון בתקופה הנדרשת.

בנוסף, נקבעו בהחלטה הוראות ביחס להכרה בהוצאות שהוציאה החברה במסגרת מימוש האסימונים וביחס למקרה בו האסימונים ייגבבו במסגרת התקופה הנדרשת ולאחריה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2082/18 - פיצול מניות חברה וביטול ערכן הנקוב

החלטת המיסוי נועדה לחברה אשר עתידה הייתה לצאת להנפקה ראשונה לציבור ולפני כן ביקשה לבצע פיצול של הון מניותיה הרשום והמונפק במקביל לביטול ערכן הנקוב של המניות. הוחלט כי פיצול הון המניות לא ייחשב כמכירה לעניין הפקודה ויחול רצף מס. כמו כן נקבע כי ביטול הערך הנקוב של המניות לא יהווה אירוע מס.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 0699/18 - רכישה עצמית של מניות

החלטת המיסוי עוסקת באופן סיווג עסקת רכישה עצמית של מניות חברה, כאשר הרכישה אינה פרו-רטה.

הוחלט כי היות שבעלי המניות המוכרים הם אלה שיזמו והכתיבו את אופן ביצוע עסקת הרכישה העצמית, ומאחר וחלק מבעלי המניות המוכרים לא יפרדו באופן מוחלט ממניות החברה שבידם, יש לסווג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים בהתאם לגישה הראשונה המופיעה בסעיף 3.2.2.1 לחוזר מס הכנסה 2/2018 ולא בהתאם לגישה השנייה בחוזר, כך



שבשלב הראשון חולק דיבידנד לכלל בעלי המניות ובשלב השני בעלי המניות הנותרים רוכשים מבעלי המניות המוכרים את מניותיהם בסכום הדיבידנד ברוטו שהתקבל אצלם.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

חוזרים מקצועיים ופרסומים

חוזרים שפורסמו:

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

מטרת חוזר זה היא להבהיר את עמדת רשות המיסים לגבי מצבים של חלוקה שלא מרווח לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) לפני ואחרי תיקון 197 לפקודה. יודגש כי, חוזר זה מבטל את האמור בהוראות סעיף 6 בחוזר 10/2001 אשר קבע כי חלוקה שלא מרווח לפי סעיף 303 לחוק החברות, תקרא לצרכי מס "הפחתת הון" ותסווג בידי בעל המניות של החברה המחלקת כאירוע הוני כאילו מכר חלק יחסי מהשקעתו בחברה. כמו כן לגבי היבטי המס בחלוקת רווחי שערור, ראה עמדה חייבת בדיווח שמספרה 1/16.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 2/2018 בנושא רכישה עצמית של מניות בהתאם לחוק החברות

מטרת חוזר זה היא לקבוע את היבטי המס לגבי רכישה עצמית או רכישה על ידי תאגיד קשור, בין שהרכישה נעשית מכל בעלי המניות באופן יחסי ובין שהיא נעשית מחלק מבעלי המניות.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 5/2018 בנושא מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר

מטרת חוזר זה להבהיר את כללי המיסוי לגבי השימוש באמצעי תשלום מבוזר בלבד.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 7/2018 בנושא הנפקת אסימונים דיגיטליים למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח

חוזר זה עוסק בהשלכות המס הנובעות מאסימונים המונפקים בשל מוצרים ושירותים על ידי גורם מרכזי אחד המייצגים התחייבות מצד הגורם המנפיק, לתת שירות או זכות למוצר עתידי (בפיתוח).

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



חוזר מס הכנסה מספר 19/2018 בנושא: עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים

מטרת חוזר זה להנחות לגבי אופן דיווח ההכנסה לצרכי מס באותם המקרים בהם התבצעה מכירת זכויות בתאגיד, והתמורה שנקבעה בעסקה כוללת תמורה עתידית, וכן לקבוע עקרונות נוספים בכל הקשור לעסקאות מסוג זה או בעלות מאפיינים דומים.

החוזר מבדיל בין תמורה עתידית ידועה לבין תמורה עתידית מותנית ביצועים או אירועים עתידיים שקיים ספק לגבי התממשותם, כאשר הוא מאפשר לנישום מסלול דיווח חלופי בעבור תמורה עתידית מותנית בלבד. על פי מסלול הדיווח החלופי, המותנה בחתימת הסדר מראש עם פקיד השומה, תשלום המס בעד רכיב התמורה המותנית ידחה למועד בו תמורה זו שולמה בפועל או הפכה לוודאית, על פי המוקדם.

הסדר נוסף שמאפשר החוזר, הסדר המותנה בבקשה מראש מפקיד השומה, הינו תרגום תמורה עתידית הנקובה במטבע חוץ (להלן: "מט"ח") על פי שער המט"ח במועד קבלת התמורה העתידית בהתאם לעמידה בתנאים המצוינים בחוזר.

בנוסף, החוזר קובע הוראות לעניין ניכוי מס במקור בעסקאות בעלות תמורות עתידיות, לרבות הוראות לעניין נאמן משלם.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 21/2018 בנושא: הקלות בתחום המיסוי להשקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר והפיתוח

מטרת החוזר להבהיר את ההקלות שנקבעו בחוק ודרך יישומן:

הקלות לקופות גמל אשר ישקיעו 'בקרן לטכנולוגיה עילית'

עידוד רישום למסחר בבורסה בישראל של חברות הפועלות בתחום המחקר ופיתוח - באמצעות הכרה בהפסדים והקלה באופציות לעובדים.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



חוזרים בהכנה

מניות בכורה

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

חקיקה

חקיקה ראשית:

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

בבורסה בתל אביב מונפקות 692 תעודות סל והן מנהלות כ-113 מיליארד ₪ מכספי הציבור. הרגולציה על תעודות הסל נקבעת כיום בהתאם לכללי הסדר של רשות ניירות ערך. המיסוי על תעודות הסל והמשקיעים בהם נקבע בהסדרי מיסוי שנערכים מול מחלקת שוק ההון. ביום 3.8.2017 אושר בקריאה שניה ושלישית תיקון לחוק השקעות משותפות בנאמנות (תיקון 28) אשר מסדיר את הפיכתן של תעודות סל לכדי יחידות של "קרן סל" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק (שהינה קרן נאמנות סגורה) או ליחידות של קרן פתוחה, שייעודן השגת תוצאות דומות ככל האפשר (best effort) לשיעור השינוי בנכס הבסיס שלהן.

מועד כניסתו לתוקף של תיקון 28 נקבע לחודש אוקטובר 2018.

בהתאם להוראות המעבר בתיקון 28, הפיכת תעודת סל ליחידה של קרן סל, אשר נקבע לגביה בהסכם הקרן כי היא תהיה קרן נאמנות פטורה (להלן: "קרן סל פטורה"), לא תיחשב כמכירה לעניין פקודת מס הכנסה. לעניין חישוב רווח ההון בידי מחזיק יחידה כאמור, יראו את המחיר המקורי ויום הרכישה של היחידה, כמחיר המקורי ויום הרכישה של תעודת הסל שהפכה לאותה יחידה.



הוראת שעה - ניכוי הוצאות הנפקה

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

[למעבר להוראת השעה לחץ כאן](#)

פסיקה

במהלך שנת 2018 מחלקת שוק ההון נתנה תמיכה מקצועית לתיקי ערעורים המתנהלים בבית המשפט בשיתוף החטיבה המשפטית ומחלקת השומה.

פסקי דין שהתקבלו בבית המשפט:

ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ ואחיו נגד פקיד השומה למפעלים גדולים ואחיו (6.05.2018)

פסק הדין עסק בשאלה כיצד חברה משפחתית צריכה לחשב סכום אינפלציוני בניירות ערך המוחזקים על ידה והנקובים במט"ח או שערכם צמוד למט"ח וזאת לאור הגדרת מדד בסעיף 88 לפקודה לפיה מדד הינו "מדד מחירים לצרכן על אף האמור, לעניין נייר ערך בידי יחיד, הנקוב במטבע חוץ או שערכו צמוד למטבע חוץ, יראו את השער המטבע כמדד".

בית המשפט העליון קבע כי בשלב הראשון יש לקבוע את ההכנסה החייבת של חברה משפחתית על פי דיני המס החלים על החברה ("מדד" - מדד מחירים לצרכן). בשלב השני של חבות המס, יחולו דיני המס החלים על היחיד (שיעורי המס, זיכויים, פטורים וכיוצא בזאת).

ע"מ 1742-09-13, חכ"ל לבנייה ופיתוח נגד פקיד שומה למפעלים גדולים (11.10.2018)

בפסק דין זה עלתה לדיון השאלה האם ניתן, כפי שביקשה המערערת, לייחס את ההכנסות שנבעו לה בגין רכישה ומכירה של אגרות חוב של חברת האם (חברת כלכלית ירושלים בע"מ) - להכנסתה החייבת של חברת האם, במצב בו רכישת אגרות החוב כאמור מומנה באמצעות הלוואות שהתקבלו מחברת האם.

ביהמ"ש המחוזי אשר דחה את בקשת המערערת, קבע כי נקודת המוצא לבחינת טענה זו היא האישיות המשפטית הנפרדת של המערערת. בנוסף לא ניתן לטעון כי לא קיים טעם כלכלי לביצוע רכישת אגרות החוב דווקא על ידי חברת הבת. גם האמור בחוזר מס הכנסה 2/2010, קובע למעשה כי לא יראו ברכישת אגרות חוב על ידי חברה קשורה - כרכישה שבוצעה על ידי חברת האם ובהתאם לכך - לא יחול אירוע מס במועד רכישת אגרות החוב, אלא אם כן מטרת



השימוש בחברה הקשורה היא הפחתת מס בלתי נאותה (ובכפוף להתקיימות תנאים מסוימים) - מה שלא מתקיים במקרה שלפנינו.

ע"א 8942/15 יחזקאל (איזי) שירצקי נגד פקיד שומה תל אביב 4 (26.12.2018)

בשנת 1999 מכרו בעלי מניות מייסדים מניות בהיקף גדול לבית ההשקעות, במסגרת המכירה נקבעו על ידי בעלי המניות המייסדים התניות לגבי אופן מכירת המניות, התמורה והרווח שינבע מהעסקה.

טענת הנישומים: רווח הון פטור (לפני תיקון 132 לפקודה)

טענת פקיד השומה: עסקה בעלת אופי פירות-עסקי החייבת בשיעור מס שולי (באותה התקופה)

בית משפט קבע כי בדרך כלל ניירות ערך הם נכס הוני אך בנסיבות המקרה מדובר בפעילות במישור הפירותי לאור מאפייני העסקה:

- הפצת המניות באמצעות בתי השקעות מובילים שהם גופים בעלי מומחיות בשוק ההון.
- ידע והבקיעות של אחד בעלי המניות המייסדים ששימש כמנכל החברה.
- מכירות מניות שהוחזקו תקופה קצרה יחסית, מכירה בהיקף גדול ולא בעסקה חד פעמית.
- רכישת המניות מומנה באמצעות פלטפורמות עסקיות והלוואות שנפרעו לאחר המכירה.
- ניצול ידע ייחודי שהיה ברשות בעלי המניות המייסדים בזכות מעמדם בחברה.

ע"מ 35155-10-14 ריזמן נגד פקיד שומה כפר סבא (30.12.2018)

בעל מניות הקים חברה פרטית בשנת 1986 העוסקת בפיתוח. ביום 20.7.2000 נרשמו מניותיה של החברה למסחר בבורסה לניירות-ערך בתל-אביב.

בעל המניות הודיע על בחירתו בחלופה הקבועה בסעיף 101(א)(2) לפקודת מס הכנסה (כנוסחו באותו מועד), לדחות את מועד חבות המס בגין הרישום למועד מכירת המניות בפועל. ביום 14.3.2010 בוצע מיזוג של החברה עם חברה אלביט. במסגרת המיזוג רכשה חברת אלביט את מלוא מניות החברה שהוחזקו בידי המערערת ובעלי מניות אחרים. בהסכם נקבע, כי המערער מתחייב להעביר לאלביט את המוניטין שלו. המחלוקת בין המערערים לבין המשיב נעה סביב שלוש סוגיות (שתיים מהן רלוונטיות למחלוקת שוק ההון):

1. מהו שיעור המס שיש להחיל על רווח ההון שנצמח מעסקת מכירת מניות החברה לאלביט? האם יש לקבוע את שיעור המס על-בסיס חישוב לינארי, כך שחלק רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע יחויב בשיעור מס שולי, ויתרת רווח ההון הריאלי תחויב במס בשיעור של



25% (כעמדת פקיד שומה), או שמא יש לקבוע כי כל רווח ההון הריאלי שנצמח יחויב במס בשיעור 25% (כעמדת המערער).

פסיקה - מניתוח של השופט את ההיסטוריה החקיקתית של הוראות סעיף 101 לפקודת מס הכנסה עד וכולל תיקון 147 לפקודה ובכלל זאת הוראות-המעבר שנקבעו בתיקון זה ובתיקון 132, הגיע השופט למסקנה, כי עמדתו של המערער עולה בקנה אחד עם לשון הוראות החוק הרלבנטיות ותכלית חקיקתן, דהיינו שמלוא רווח ההון שנצמח למערער ממכירת מניות אזימוט לאלביט יחויב במס בשיעור 25%.

על החלטה זו הוגש בחודש מרץ 2019 ערעור לבת המשפט העליון.

2. האם רווח הון ממכירת המניות נצמח, כעמדת המשיב, בשנת-המס 2010 (השנה בה נחתם ההסכם ואושר על-ידי האסיפה הכללית), או שמא יש לייחס את רווח ההון לשנת קבלת התקבולים בפועל.

פסיקה - השופט אימץ את עמדת פקיד השומה וקבע - תוך שהוא מפנה, בין היתר, לפסק-הדין בעניין קליין (עמ"ה (תל אביב) 343/67) - כי המועד בו אושר המיזוג על-ידי האסיפה הכללית משקף את נקודת הזמן שבה היה מפגש רצונות בין הצדדים, הייתה גמירות דעת ולפיכך זו נקודת הזמן שבו נכרת הסכם בין הצדדים וזהו גם "יום המכירה" לעניין החבות במס רווחי הון.

מסלול ירוק - העברת ניירות ערך בין קרובים

העברות של ניירות ערך נסחרים בין קרובי משפחה המתבצעות במתנה (העברה ללא תמורה), מחייבות במקרים רבים פניה לרשות המסים על מנת לקבל אישור ניכוי מס במקור לאדם שביצע את ההעברה וכן על מנת לקבוע את מחיר קניה לקרוב המשפחה שקיבל את ניירות הערך.

העברת ניירות ערך כמתואר לעיל, ללא פניה לרשות המסים וקבלת אישור פרטני לכל העברה, הייתה גוררת ניכוי מס במקור בגינה וכן רישום עלות אצל הקרוב מקבל ניירות הערך. במטרה להקל על תושבי ישראל המבקשים להעביר ניירות ערך לקרוביהם מבלי שהעברה זו תחשב אירוע מס לצרכי ניכוי מס במקור ובמטרה למנוע ניכוי מס ביתר אצל קרוביהם כך שאלו יקבלו את עלות הרכישה של הקרוב שהעביר להם את אותם ניירות, רשות המיסים תאפשר את העברת ניירות הערך בפטור מניכוי מס במקור באמצעות טופס הצהרה אשר ימולא בסניף הבנק, וזאת החל מתאריך 1.1.2019.

המסלול הירוק מיועד להעברת ניירות ערך נסחרים, במתנה ללא תמורה ובתום לב, בין יחיד לקרובו תושבי ישראל.



(קרוב לעניין זה - אח או אחות, אב או אם, סב או סבתא, צאצא וצאצא של בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה וכן צאצא של אח או אחות ודוד או דודה).

סיכום שנה 2018

מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים



ארז אורעד - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



רקע

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

בנוסף לכך, היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות להכרה כארגון מקצועי לפי סעיף 9(2א) לפקודה ומעבירה את המלצותיה לחתימת מנהל רשות המיסים, הכרה זו מעניקה פטור ממס לגוף המבקש כארגון המקצועי. היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות לקביעת חבר בני אדם על ידי מנהל הרשות לפי סעיף 1(3) לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, הכרה זו מעניקה פטור מהכנסה מהשכרת דירת מגורים בתנאים הקבועים בחוק. כמו כן, פועלת היחידה מתוקף דברי חקיקה נוספים ותקנות שונות הנוגעות ליישום הוראות פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין וחוק מס ערך מוסף לרבות התקנות והכללים שבתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים. היחידה מייצעת ומסייעת מבחינה מקצועית בכל שלבי הטיפול במוסדות ציבור במשרדי השומה ובעלת סמכות למתן החלטות מיסוי מקצועיות מקדמיות מכוח סעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, יוזמת ומשתתפת בהליכי חקיקה לרבות הוצאת הנחיות, הוראות וחוזרים מקצועיים בתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים.

החלטות מיסוי

מתוקף הסמכות שהואצלה על ידי מנהל רשות המיסים בסעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, ניתנות על ידי המחלקה החלטות מיסוי בתחום מוסדות ציבור ומלכ"רים. החלטות מיסוי ניתנות על ידי המחלקה בשאלות של פרשנות או של לקונות בחקיקה, הדורשות הבהרה שאין להן מענה בפסיקה או בחוזרים מקצועיים והנחיות. אנו מדגישים בפני הפונים כי מטרת החלטות המיסוי הן לא להצהיר על הדין הקיים וגם לא לחרוג ממנו ולפיכך יש מספר החלטות מיסוי שנמשכו על ידי הפונים. השנה טופלו על ידי המחלקה 8 החלטות מיסוי בנושאים שונים, אין החלטות בעלות אופי רוחבי שמפורסמות באתר רשות המיסים באופן שוטף.



פניות הבהרה

רגולציית המס למוסדות ציבור מצויה בדיאלוג מתמיד עם מספר רב של גורמים דינמיים הפועלים בתחום ונושקים אליו כגון דיני החברות, דיני העמותות, פסיקת בתי המשפט, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי ותורה שבעל פה. רגולציית המס משפיעה על כלל המגזר השלישי ולמשל, בהעדר התייחסות של רגולטורים אחרים, רואים בהוראותיו של חוזר 9/2015 לעניין דרכי ההשקעה של כספי המלכ"רים הנחיות מנחות, אף שהוא מתייחס לקריטריונים לקבלת אישור על פי סעיף 46. בשל המורכבות שלעיל קיים צורך בבחינה מחודשת של נושאים שהוסדרו בעבר בחוק, בפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות מסוימים במבחן המציאות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ-80 פניות לרבות פניות במערכת מפ"ל בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרות לעמדת רשות המיסים באשר לדין הקיים, להלן בתמצית מספר מקרים:

הגבלת שכר במוסדות ציבור יישום דיפרנציאציה של שכר לפי גודל עמותות

בחוזר 9/2015 נקבע כי שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימאלית של מנהל כללי במשרד ממשלתי, למעט מקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים זאת ללא כל אבחנה לעניין גודל העמותה והיקף פעילותה. לאור הניסיון ופניות להבהרה בעניין ההוראה הנזכר לעיל עלה צורך ליישם דיפרנציאציה של הגבלת השכר לפי גודל העמותה, נושא זה נמצא בטיפול ובבחינה. יודגש כי, כל חריגת שכר מעבר לאמור בחוזר 9/2015, מותנת בפנייה מנומקת בכתב ומראש למחלקתנו לקבלת אישור. בשנה החולפת ניתנו 3 מכתבי אישור על ידי המחלקה.

למעבר לחוזר לחץ כאן

חלופות להשקעת עודפי כספים במוסדות ציבור

לעניין החלופות להשקעת עודפי כספים של מוסדות ציבור חוזר 9/2015 אימץ, בשעתו, את הוראות התוספת השלישית של חוק החברות "דרכי השקעה של קרן לתועלת הציבור" (שנוספה בתיקון מספר 23) במצב שהיה קיים לא היה ניתן, על פי החוזר להשקיע כלל במניות. הוראות התוספת השלישית הנ"ל והפנייה לתקנות הנאמנות (דרכי השקעה של הקדש ציבורי), 2004 עשו אבחנה בין ארגון שיש לו **ועדת השקעות חיצונית** (שלחבריה אין כל "זיקה" לארגון) לבין ארגון **שאין** לו ועדת השקעות חיצונית. ארגון שיש לו ועדת השקעות חיצונית רשאי להשקיע גם שיעור של עד **20% במניות**. כידוע, במרבית מוסדות ציבור אין ועדת השקעות חיצונית והשקעות הארגון נעשות על ידי ועדת השקעות פנימית. לאור הניסיון ופניות להבהרה בעניין ההוראה הנ"ל עלה הצורך לאפשר גם לארגון שיש לו ועדת השקעות פנימית (דהיינו - חברים בו אנשים שיש להם "זיקה" לארגון) להשקיע במניות אולם זאת רק בשיעור



של עד 10% מתיק ההשקעות. הסייג היחיד לכך הוא שמרבית חברי ועדת ההשקעות חייבים להיות בעלי אחד מהכישורים הבאים: בעל תואר אקדמי בכלכלה, בחשבונאות או במנהל עסקים ממוסד להשכלה גבוהה, או בעל תואר אקדמי כאמור ממוסד אקדמי מחוץ לישראל שהוא גם בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים; בעל רישיון ראיית חשבון בישראל; בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים.

תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים

למחלקה מגיעות לעיתים פניות דחופות לאישור סעיף 46 לצורך גיוס תרומות להצלת חיים של אדם מסוים. דבר זה מתנגש עם כוונת המחוקק בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה שבו נקבע כי מוסד ציבורי חייב לפעול למען מטרה ציבורית שמשרתת את הכלל ולא במטרה לפעול למען אדם אחד או מספר אנשים מסוימים. יחד עם זאת, לאור רגישות הנושא, הבהרנו לפונים את עמדת רשות המיסים לפיה יוכלו לנתב לפי בחירתם את כספי התרומות שיתקבלו לעמותה קיימת העוסקת בתחומי הצלת חיים או סעד. הכספים שהתורמים יעבירו לאותה עמותה ייצברו אצלה בקרן ייעודית שכל מטרתה להציל את חייו של האדם המסוים. אישור לפעולה במתווה שלעיל מותנה בהודעה בכתב ליחידתנו לאיזה עמותה ינותב כספי התרומה. התועלות הגלומות מעמדתנו שהתורמים להצלת חייו של אדם מסוים יוכלו לתרום לשם כך באופן מידי ולקבל זיכוי ממס בגין תרומתם.

זכאות מתנ"סים לסעיף 46 יישום מבחן השליטה של הרשות המקומית או עירייה

לצורך בחינת זכאות לאישור סעיף 46 למתנ"סים עורכים אבחנה בין מתנ"ס "עצמאי" לבין מתנ"ס שהוא תאגיד של רשות מקומית. מתנ"ס "עצמאי" יכול להיחשב כמוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה בהיותו אישיות משפטית נפרדת, בעלת מנגנון עצמאי של קבלת החלטות; לעומתו מתנ"ס שהוא תאגיד של רשות מקומית נחשב כ"זרוע ארוכה" של הרשות המקומית משום שחובת הנאמנות שלו היא לרשות המקומית לפי סעיף 249א לפקודת העיריות. סעיף 46 מקנה למוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) זכאות להיכנס בגדרו לעומת רשות מקומית שאינה זכאית לכך. לאור כך הובהר כי זכאות מתנ"סים לאישור סעיף 46 תבחן לפי סוגית שליטה כדלהלן:

1. כאשר מתנ"ס נמצא בשליטת הרשות המקומית: הוא נחשב כ"זרוע ארוכה" של הרשות המקומית ואינו מוכר כמוסד ציבורי. לפיכך לא יהיה זכאי להטבה לפי 46 כמוסד ציבורי.
2. כאשר מתנ"ס לא נמצא בשליטת הרשות המקומית: יהא זכאי להטבה לפי 46 כמוסד ציבורי בכפוף לעמידה בכל הקריטריונים.



תוספת צרופה לטופס הדוח השנתי 1215 של ארגונים מקצועיים

בהתאם לחוזר 12/2002 ותוספת מספר 1 לחוזר זה (שפורסמה כהוראת ביצוע ביום 18.5.2016), תנאי לקבלת הכרה כארגון מקצועי מכוח סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה, הוא קבלת אישור מאת מנהל רשות המיסים. ההכרה בארגונים המקצועיים נרשמת כיום במרשמי המס ורשות המיסים נערכת להקצאת סיווג ממוחשב עבורם.

עד לסיום ההיערכות כאמור לעיל, הגופים שהוכרו באופן רשמי כארגונים מקצועיים ימשיכו להגיש דוחותיהם השנתיים על גבי טופס 1215, בצירוף אישור בר תוקף ממנהל רשות המיסים, המעיד על זכאותם להכרה כארגון מקצועי. גוף שהגיש בקשה להכרה כארגון מקצועי, שטרם טופלה עד למועד הגשת הדו"ח השנתי, יהא רשאי להגיש דוחותיו השנתיים על גבי טופס 1215 בצירוף עותק ממכתב הבקשה, אך יובהר כי אין לראות בכך כהסכמה לאישורו כארגון מקצועי.

לאור כך לא ייקלטו דוחות שנתיים באמצעות הגשת טופס 1215 על ידי ארגונים מקצועיים שלא צירפו לדוחותיהם אישור מאת מנהל רשות המיסים או עותק ממכתב בקשתם להכרה כארגון מקצועי.

בקשות חדשות שאושרו בשנת 2018 - פילוח לפי סעיפי החוק

סעיף חוק	בקשות שאושרו
סעיף 46 לפקודת מס הכנסה	641
סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין	6
סעיף 9(א2) ארגונים מקצועיים	26
סעיף 1(3) לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990	24

חידוש אישורים לפי סעיף 46 בשנת 2018

בתחילת יוני 2018 חידשה רשות המסים באופן יזום ומרוכז את האישורים לפי סעיף 46 לחלק ממוסדות הציבור שאישורם עתיד היה לפוג בסוף שנת 2018. בסיום המהלך, נשלחו מכתבים למוסדות בדבר חידוש האישור או אי חידושו. רק מוסדות ציבור, שהרשות לא חידשה את



אישורים, התבקשו לפנות בכתב, בבקשה לחדש את אישורים (בין אם קיבלו את מכתב הרשות ובין אם לאו), להלן נתונים רלוונטיים:

סוג אישור	סך כל האישורים
אישורים שפג תוקפם בסוף חודש 12.2018	2222
אישורים שחודשו במהלך מרכז	1635
אישורים שלא חודשו במהלך המרכז וקיבלו מכתב פג תוקף	448
אישורים שחודשו לאחר בדיקת המחלקה	251

סיכום שנה 2018

מחלקת חקלאות וקיבוצים



גדי הילמן - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



חוזרים מקצועיים

טיטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא דיווח נפרד של חברי קיבוץ (לקראת פרסום טיטת החוזר להערות)

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "**חוק ההסדרים**"), תוקנו סעיפים 54 עד 58א לפקודה ונוספו סעיפים 60א ו-60ב לפקודה הקובעים את אופן המיסוי של קיבוצים מתחדשים ושל חבריהם.

ככלל, הכנסות של הקיבוץ והכנסות חברי הקיבוץ מדווחות במסגרת דוח המס של הקיבוץ, אשר הינו בר השומה ובר הדיווח בגין הכנסות אלה. יחד עם זאת, יתכן כי לחבר הקיבוץ הכנסות שאינן חלק מהכנסות הקיבוץ והוא לא מעבירן לקיבוץ. לגבי הכנסות אלה חבר הקיבוץ הינו נישום בדומה לכל נישום אחר וככל שקיימת לגביהן חובת דוח על חבר הקיבוץ להגיש בגין דוח.

בחוזר מפורט אופן המיסוי על הכנסות של חברי הקיבוץ שאינן מועברות לקיבוץ, בהתאם לסוג הקיבוץ בו הם חברים (קיבוץ שיתופי בהתאם לסעיף 55(ב) וקיבוץ מתחדש בהתאם לסעיף 60א(ב)(2) לפקודה). הוראות הסעיפים הנוגעים לאופן המיסוי של הקיבוץ אינן חלות על הכנסות החבר שאינן מדווחות ואינן מועברות לקיבוץ ולגביהן חבר הקיבוץ הינו הנישום בדומה לכל נישום אחר, לפיכך בדוח על הכנסותיו אלה אין לקחת בחשבון את שיעורי המס, נקודות הזיכוי וההפסדים שנלקחו בחשבון בחישוב חבות המס של הקיבוץ. החבר יצרף לדוח המוגש על ידו אישור החתום על ידי רואה חשבון של הקיבוץ בו מפורטים כל סוגי ההכנסה שיוחסו לו ולבן זוגו לצורך חישוב המס של הקיבוץ ואת המס ששולם בגינם. חבר הקיבוץ יהיה בר השומה והחייב בתשלום המס, על הפרש המס בגין חלק ההכנסה שיוחס לו ולבן זוגו בחישוב המס של הקיבוץ לבין סך המס בדוח בגין כל הכנסותיו והכנסות בן זוגו (הכנסה שיוחסה מהקיבוץ והכנסה שדווחה לראשונה בדוח זה).

יצוין, כי במידה וחבר הקיבוץ לא מעביר את הכנסתו משכר עבודה לקיבוץ (להלן: "**הכנסה הלא מועברת**"), עליו להצהיר בטופס 101 כי מקום העבודה ממנו הוא מקבל את ההכנסה הלא מועברת הינו מקום עבודה נוסף וכי המעסיק באותו מקום הינו המעסיק המשני.

בנוסף, על פי סעיף 60א(ב)(3) לפקודה, חבר קיבוץ מתחדש אשר אלמלא היה חבר היה חייב על פי הדין בניהול פנקסים לפי סעיף 130 לפקודה ובהגשת דו"ח לפי סעיף 131 לפקודה, יהיה חייב לעשות כך, אולם חישוב המס על הכנסה זו המועברת לקיבוץ יעשה במסגרת הקיבוץ. חבר קיבוץ יעביר עותק מטופס 1301 לקיבוץ בו מצויינת ההכנסה אשר העביר החבר לקיבוץ. חישוב המס בגין ההכנסה אשר דווחה לקיבוץ יהיה במסגרת הקיבוץ בהתאם לסעיף 60א(ב)(3) לפקודה.



בקיבוץ מתחדש אשר בחר להתמסות לפי סעיף 60 לפקודה או קיבוצים המדווחים כחבר בני אדם, יהיו חברי הקיבוץ ברי השומה וברי הדיווח לגבי הכנסתם מכל המקורות הקיימים בפקודה בדומה לכל נישום אחר, למעט חלקו של החבר בהכנסות הקיבוץ שמקורן בנכסי הקיבוץ. חבר קיבוץ אשר שילם סכומים לרשת ביטחון אשר לגביהם ניתן אישור מאת הקיבוץ כי הם שולמו על ידו להספקת צרכים לחברי קיבוץ אחרים בהתאם לתקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, יותרו סכומים אלו כהוצאה לחבר הקיבוץ ככל ויוגש לפקיד השומה דוח על ידו. במקרה בו החבר מגיש דוח לפקיד השומה עליו לצרף לדוח אישור מרואה החשבון של הקיבוץ בו מפורט חלקו ביתרת ההכנסה החייבת של הקיבוץ שיוחסה לו ולכן זוגו בדוח הקיבוץ ואת המס ששולם בגינם.

טיטות חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא הכנסה בעקבות תיקון 236 (לקראת פרסום טיוטה להערות)

במסגרת חוק ההסדרים, תוקנו סעיפים 54 עד 58 לפקודה ונוספו סעיפים 60א ו-60ב, הקובעים את אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש וחבריו. מדובר בתיקון שמבהיר את אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש ושומות ברוח החקיקה יצאו לקיבוצים בעבר. בסעיף 60א הכנסתו של קיבוץ מתחדש כוללת את ההכנסות מענפי המשק השונים של הקיבוץ, חלקו באגודות שיתופיות בין במישרין ובין בעקיפין, חלקו בארגוני הקניות האזוריים והארציים, חלקו בשותפויות וכן הכנסותיהם של חברי הקיבוץ. החוזר עוסק בהרכב תקציב החבר ובקביעת אופן חישוב גובה התקציב. התקציב יכול להיות מורכב משירותים שונים וטובות הנאה אשר החבר מקבל מהקיבוץ או ממעביד חיצוני. נציין כי לעניין חישוב המס, חלק התקציב שמקורו בהכנסה מיגיעה אישית ייוחס לכל אחד מבני הזוג וחלק התקציב אשר מקורו אינו בהכנסה מיגיעה אישית ייוחס לבן הזוג בעל ההכנסות הגבוהות יותר מיגיעה אישית.

החוזר עוסק גם באופן הגילום של תקציב החבר: התקציב בתוספת כל המיסים לרבות דמי ביטוח לפי חוק ביטוח לאומי ודמי בריאות אשר היו חלים עליו על מנת שיוותר לחבר התקציב אילו הייתה זאת הכנסתו היחידה. מקור ההכנסה ממנו נובעת ההכנסה לחבר הקיבוץ המתחדש מהתקציב המגולם, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שהפיק חבר הקיבוץ המתחדש לקיבוץ.

לעניין הגילומים בביטוח לאומי ושעורי המס, על החלק בתקציב החבר הנובע מיגיעתו האישית של החבר הן כשכיר והן כעצמאי, יחולו שיעורי המס של יגיעה אישית בסעיף 121(ב) לפקודה ודמי הביטוח הרלוונטיים בהתאם למעמד החבר בביטוח לאומי, ועל החלק בתקציב החבר אשר לא נובע מיגיעה אישית יחול סעיף 121(א) לפקודה, בכפוף לחריג של חבר שעבר את גיל 60.



בהתאם לסעיף 60א(ג)(2) לפקודה יתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש (השווה להכנסתו החייבת של הקיבוץ בניכוי סך כל תקציבי החבר המגולמים) לרבות הפסדים, תיוחס לכל אחד מחברי הקיבוץ בחלקים שווים ויראו לעניין זה כאילו נצמחה או הופקה ההכנסה האמורה אצל כל אחד מהחברים בהתאם למקורות ההכנסה ושיעורי המס החלים לגבי ההכנסה אצל החבר.

החוזר מתייחס לסוגיות נוספות אשר חוזרות ונידונות בין הקיבוצים מיצגיהם ופקידי השומה, בין היתר הסוגיות הבאות:

- יישום סעיף 60ב לפקודה על מנת להשוות את אופן המיסוי ככול הניתן לזה הנהוג אצל נישומים יחידים אשר אינם חברי קיבוץ תוך התחשבות בתקנון הקיבוץ ותקנות ערבות הדדית.
- סיווג הכנסתו של חבר קיבוץ המתקבלת בשל עבודה או שירות או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית.
- אופן הטיפול בתשלומי/תקבולי ערבות הדדית, במישור הקיבוץ ובמישור חבר הקיבוץ.
- אופן הטיפול בכניסה ויציאה של חברי קיבוץ שלא בתום שנת מס.
- היבטי המיסוי בשיוך נכסים מלא ושיוך נכסים חלקי בקיבוצים.
- אי תחולת סעיף 9ב על אספקת צרכי מחייה (תקציב) שנותן הקיבוץ לחבריו.
- שיעור המס על דיבידנד המתקבל בידי הקיבוץ.
- הכנסות שמקורן מחוץ לישראל וזיכוי מס זר, הכנסות מדמי שכירות למגורים ועוד.

סיכום שנה 2018

מחלקת קופות גמל ומיסוי פרט



רונית כהן - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



פניות הבהרה

סעיפים 3(ה) ו-3(ה3) לפקודת מס הכנסה הפקדות המעסיק לקופת גמל

סעיפים 3(ה) ו-3(ה3) לפקודה קובעים כי סכומי ההפרשות ששילם המעסיק לקופת גמל בעבור עובדו, העולים על התקרות הקבועות בסעיפים כאמור, יראו כהכנסת עבודה של העובד במועד התשלום לקופת הגמל (להלן: "זקיפת ההכנסה"). לאור השינויים בגובה המשכורת מחודש לחודש מעסיקים יהיו רשאים לערוך חישוב חודשי מצטבר של זקיפת ההכנסה בהתאם לחודשי העבודה שבעדם בוצעו ההפקדות באותה שנת מס.

סכום ששילם המעסיק לקרן השתלמות בעבור עובדו, ייחשב כ"הפקדה מוטבת" וזאת בכפוף לעמידה בהגדרת המונח "הפקדה מוטבת", כאמור בסעיף 9(א16)(ג) לפקודה, ובכפוף לכך שהמעסיק העביר לקרן ההשתלמות דיווח ביחס לכל אחד מהחודשים שבגינם בוצעה הפקדה לחשבון העובד. במקרים בהם המעסיק לא העביר דיווח לקופה, המעסיק או העובד רשאים לפנות לקרן ההשתלמות בבקשה לייחוס ההפקדות כאמור בהתאם לחודשים שבגינם בוצעה הפקדה כאמור.

[למעבר להבהרה לחץ כאן](#)

תשלום בגין מרכיבי הביטוח הפנסיוני בסיום העסקה

צו הרחבה (נוסח משולב) לפנסיה חובה לפי חוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957, חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופת גמל), התשס"ה-2005 והסכמים קיבוציים קובעים את חובת הביטוח הפנסיוני ושיעורי ההפרשות החלים על המעסיק לקופת גמל לקצבה.

במקרים בהם לא ניתן להפקיד בעבור עובד זר הפקדות חודשיות לקופת גמל לקצבה ולפיכך, התשלום מתבצע רק במועד סיום יחסי עובד - מעביד, יראו בסכומים האמורים כמענק עקב פרישה שמקורו בסעיף 9(א7) לפקודת מס הכנסה על כל המשתמע מכך.

תשלום בגין מרכיבי הביטוח הפנסיוני בסיום העסקה

סעיף 13 לחוזר מס הכנסה 42/82 חל גם במצב בו מעסיק מפקיד עבור עובדו בסמוך לפרישתו, סכום על חשבון ההשלמה לפיצויים בהתאם להוראות סעיף 3(ה3)(ב1) לפקודת מס הכנסה (להלן: "השלמת פיצויים"), וזאת בכפוף לתנאים הבאים:

1. השלמת פיצויים תתבצע על ידי המעסיק בסמוך לפרישתו (שלושה חודשים מיום פרישתו).
2. לשם משיכת הכספים על המעסיק להמציא לקופה המרכזית טופס 161 חתום, כהוכחה נאותה כי המעסיק שילם את הכסף לעובד כמענק פרישה (במזומן או כהשלמת פיצויים).



השלמת פיצויים תדווח בחלק ח בטופס 161 בשורה נפרדת מהפקדות השוטפות. כלומר, המעסיק יציין בטופס 161 השלמת פיצויים בהתאם לסעיף 3(ה3)(ב1) ומועד ההפקדה. יובהר כי הכספים המשתלמים למעסיק מאת קופת גמל הינם הכנסה חייבת לפי סעיף 3(ד) לפקודת מס הכנסה ובתשלומם למעסיק יחול פטור מניכוי מס במקור.

אישור ניכוי מס במקור על קצבה מוכרת שמוכרה בהפקדות שנעשו בין השנים 2000 עד 2012

לצורך קבלת אישור ניכוי מס במקור והזכאות לפטור ממס מכוח סעיף 9א(ב1) לפקודה בגין קצבה מוכרת, יש להציג את סכום התשלומים הפטורים, כהגדרתם בסעיף 9א לפקודה, אשר הופקדו לטובת העמית בקופות הגמל וסווגו על ידי קופת הגמל כתשלומים פטורים.

הנחיות בדבר אופן הדיווח הנדרש ודרך אפיון התשלומים הפטורים מפורטות, בין היתר בהוראות חוזר מס הכנסה 7/2000 - ניכויים או מקצועית או משפטית, שכותרתו "חוק ההסדרים במשק המדינה לשנת התקציב 2000 הטבת מס לחסכון לטווח ארוך".

כך, בסעיף 3.10 לחוזר נכתב כמפורט להלן:

"...יצוין כי בהעדר דיווח כאמור של המעסיק לקופת הגמל, רשאי העובד עצמו להמציא את המידע הנחוץ לקופת הגמל (תלושי משכורת וטופס 106).

אנו שבים ומדגישים כי בהעדר פירוט מלא, כמבוקש לעיל, ובמיוחד בדבר מיסוי חלק הפקדות המעסיק שהופקד לאותה קופת גמל (בהתאם להוראת סעיף 3(ה3), לא תוכל קופת הגמל להתייחס לסכומים כאל "תשלומים פטורים" המהווים בסיס לחישוב קצבה מוכרת".

בהתאם לאמור בהוראות החוזר, בהיעדר דיווח כנדרש, רשאי העובד לפנות לקופת הגמל, בצירוף מסמכים מאמתים, ולבקש מקופת הגמל לאפיין את סכומי ההפקדות כנדרש.

החלטות מיסוי

תמצית מספר 8845/18 בתחום מיסוי יחיד בנושא: מיסוי תשלומים בגין פרישה

החברה הינה חברה ממשלתית. במסגרת שינוי מבנה ארגוני שנעשה בחברה נחתם הסכם קיבוצי ובו סוכם על הסדרי פרישת עובדים הכוללים, בין היתר, תוספת חודשית לתשלומי הקצבה לפורשים או מענק חד פעמי שישולמו להם החל ממועד פרישתם. ההסכם הקיבוצי חל על כל העובדים הקבועים בחברה ואינו חל על בעלי שליטה בחברה או על קרוביהם.

הבקשה: לאשר כי הפורשים יחויבו במס בגין תוספת תשלומי הקצבה והמענקים במועד קבלת התשלומים לידיהם ולהסדיר את מנגנון ניכוי ההוצאות בחברה בגין התשלומים לעובדים.

למעבר לתמצית לחץ כאן



חוזרים מקצועיים

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

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

[למעבר להארכת תוקף והבהרה לחץ כאן](#)

תיקוני חקיקה

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב - 2019), התשע"ח-2018
הגדלת נקודות זיכוי להורים תכנית נטו משפחה

תוכנית "נטו משפחה" מעניקה תוספת משמעותית לנקודות הזיכוי הניתנות להורים בגין ילדים משנת הלידה ועד השנה שבה מלאו להם חמש שנים.

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

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

אישה			גבר			נקודות זיכוי לגבר ולאישה לפני ואחרי תיקון החוק
תוספת נ"ז	אחרי התיקון	לפני התיקון	תוספת נ"ז	אחרי התיקון	לפני התיקון	
1	1.5	0.5	0.5	1.5	1	שנת לידה
0.5	2.5	2	0.5	2.5	2	בשנה שבה מלאו 1-2
0.5	2.5	2	1.5	2.5	1	בשנה שבה מלאו 3
0.5	2.5	2	2.5	2.5	0	בשנה שבה מלאו 4-5



סעיף 40ד לפקודת מס הכנסה

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

תקנות ניכוי הוצאות מסוימות - תקנה 2(5)

עד לתאריך 1 בינואר 2017, סעיף 17(א5) לפקודה קבע שעצמאי זכאי לנכות מהכנסתו החייבת לצרכי מס, סכומים ששילם לקרן השתלמות עד לגובה 4.5% מהכנסתו, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5%. במסגרת תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018 הוגדלה ההטבה לעצמאי המפריש לקרן השתלמות. לאחר התיקון לחוק יוכל העצמאי להפקיד 4.5% מהכנסתו לקרן השתלמות ולהיות זכאי להטבת מס בלא תלות בהפקדה של 2.5% נוספים לקרן השתלמות אשר אינו זכאי בשלהם להטבת מס. תקנה 2(5) בתקנות ניכוי הוצאות מסוימות מסדירה את אופן הניכוי לקרן השתלמות לעצמאי שעובד גם כשכיר, במסגרת התיקון הניכוי לעצמאי המפריש לקרן השתלמות שיש גם הכנסות ממשכורת שבשבילה מפריש המעסיק לקרן השתלמות הינו בשיעור 4.5% מסכום התקרה.

פסיקה

ע"מ 14257-05-16, 36442-07-15 זליכוב נגד פקיד שומה תל אביב 3

פסק דין עסק בשאלה, כיצד יש לסווג כספים שקיבלה אלמנתו של שותף שפרש משותפות עורכי דין?

בשנת 1980 החל אריאל זליכוב זכרונו לברכה (להלן: "המנוח") לעבוד כמתמחה בשותפות עורכי דין, אשר הוקמה עשרות שנים קודם לכן. בחלוף כשמונה שנים הפך המנוח לשותף. באוקטובר 1995 נערך הסכם השותפות. ביום 29.12.2009 נפטר המנוח בגיל 54 והותיר אחריו אישה וילדים. בהתאם להוראות הסכם השותפות, מאז הפטירה ובמשך ארבע שנים, קיבלה המערערת באופן שוטף סכומי כסף מהשותפות שהצטברו לסך של כ-8 מיליון ₪. היקף תקבולים אלו נגזר מגובה רווחי השותפות באותן שנים. תקבולים אלו הם נושא הערעור.

בית המשפט נדרש בין היתר להגדרת המונח "קצבה" והיות שהפקודה אינה מספקת הגדרה כללית למונח זה, נקבע כי לקצבה ישנם מאפיינים מניתוחם עולה כי התקבולים הנדונים לא התאפיינו במרבית תכונות הקצבה ופרט למחזוריות מסוימת והסיוע הכלכלי שהיה בהם עבור המערערת לאחר מותו של המנוח, קשה להצביע על סממנים נוספים אשר בכוחם להביא



למסקנה כי לפנינו תכנית או הסדר לתשלום קצבה ולכן אין הם מהווים הכנסה לפי סעיף 2(5) לפקודה.

נקבע כי נכון להביט על התקבולים הנדונים כתמורה בגין מכירת נכס הנתונה למיסוי לפי חלק ה לפקודה.

פסק דין ע"מ 59612-02-15, פלוני נגד פקיד שומה גוש דן

המחלוקת מתייחסת לתקופה אליה יש לייחס את ההכנסה מהיוון קצבת אובדן כושר עבודה. כלומר, מספר השנים שניתן לפרוס הכנסה שמקורה מהיוון קצבת אובדן כושר עבודה. בשנת 2003 חלה המערער ותבע פיצוי בגין אובדן כושר עבודה ממגדל חברה לביטוח. לאחר משא ומתן כרת המערער הסכם פשרה עם חברת מגדל לפיו ישולם לו סך מהוון של כ-1.3 מיליון ₪ בגין אובדן כושר עבודה לתקופה שבין 1.12.2006 ועד ל-31.12.2025.

עמדת מס הכנסה היא, כי יש לייחס את ההכנסה לשנת המס בה התקבלה, ולנוכח הוראות סעיף 8(ג)(3) ניתן לפרוס את ההכנסה שש שנים קדימה מהיום בו שולמה. עמדת המערער היא, שהיות שההכנסה משולמת בגין 20 שנות אובדן כושר עבודה, יש לפרוס אותה משנת 2006 ועד לשנת 2025, בתוספת ריבית ההיוון היחסית בכל שנת מס.

בית המשפט קבע כי, באשר לתכליתו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה והיות והפריסה "מהותית", מצדיקה פריסת "הכנסה מיגיעה אישית" לתקופה שונה מזו הקבועה בסעיף לרבות לשנים הבאות במקרים מתאימים, כמו במקרה הנדון בפסק הדין. כמו כן, בחישוב ההכנסה בפריסה השנתית יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית מיום שהתקבול כולו התקבל בפועל ועד למועד הייחוס.

בקשות ליישום פסק הדין יטופלו בהתקיים **לפחות** כל התנאים הבאים:

- קביעת סכום הפיצוי החד פעמי בגין תשלומי אובדן כושר והתקופה אליו מתייחס הפיצוי, נקבע בפסק דין ולא בהסכם פשרה בין הצדדים.
- סכום הפיצוי מבוסס על סכום הפיצוי המגיע למקבל בהתאם לתנאי הפוליסה.
- חלה חובת הגשת דוחות לכל שנות הפריסה והתווספו להכנסה ולמקדמה ששולמה הפרשי הצמדה וריבית בשיעור 4% מיום התקבול החד פעמי בפועל ועד לתום שנת המס שבה נעשה הייחוס.

סיכום שנה 2018

מחלקת הערכות שווי



שמואל ויינשטיין - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



רקע - מחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי

מחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי ברשות המסים (להלן: "מחלקת הערכות שווי") משמשת כגוף מקצועי שתפקידו לסייע לפקידי השומה בביצוע הערכות שווי מסורתיות, איתור ובחינת תיקים של שינוי במבנה עסקי והערכת שווי של נכסים בלתי מוחשיים.

במסגרת הערכות השווי המסורתיות תפקידה של מחלקת הערכות השווי הינו סיוע בפיענוח טכנוני מס (מתווה עסקאות), אמידת שווי (מניות, פעילות, נכסים עסקיים, ניירות ערך ונגזרים פיננסיים), הכנת חוות דעת מקצועיות וליווי תיקים בבתי המשפט. כחלק מהטיפול בתחום שינוי מבנה עסקי תפקיד מחלקת הערכות שווי הינו סיוע באיתור ופיענוח של עסקאות שהתרחש בהן שינוי במבנה עסקי, ביצוע ניתוח פונקציונלי לזיהוי שינוי המבנה העסקי, ביצוע הערכת שווי לפונקציות, נכסים וסיכונים (FAR) שהיו לפני ואחרי הרכישה, הכנת חוות דעת וליווי תיקים בבתי המשפט, ליווי הליכי הסכמה הדדית וכן ביצוע הדרכות בפקידי השומה והספקת תבניות דרישת מידע וניתוח ראשוני.

במסגרת הערכות שווי לנכסים בלתי מוחשיים מתבצעות בדיקות להסכמי תמלוגים בין צדדים קשורים ובלתי קשורים וקביעת שיעור התמלוג הראוי לפי אופי ותנאי ההסכם בין הצדדים.

חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 15/2018 בנושא שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב-לאומיות

שינוי מבנה עסקי הפך לתופעה שכיחה בישראל ובעולם כחלק ממאמצי קבוצות רב לאומיות להפחתת חבות המס הכוללת וכחלק מהתייעלות עסקית גלובלית.

שינוי מבנה עסקי גורם לריקון של חברה ישראלית מפוטנציאל הרווח שלה, רובו או כולו, ומתבצע במרבית המקרים לאחר רכישתה על ידי קבוצה רב לאומית והפיכתה לחלק מן הקבוצה.

שינוי מבנה עסקי מתבצע על ידי העברה חוצה גבולות של פונקציות, נכסים וסיכונים והרווחים הפוטנציאליים הגלומים בהם, בין צדדים קשורים בקבוצות רב לאומיות.

דוגמאות נוספות לכך, הן: שינוי המוצג כמתן זכות שימוש בקניין רוחני בד בבד עם הפיכת החברה הישראלית לספקית שירותים בסיכון מוגבל, או הפסקת פעילותה העסקית של החברה הישראלית בהדרגה על פני זמן.

במקרים אלה ואחרים, החוזר מספק ארגז כלים לזיהוי, בחינה והערכת שווי של שינוי מבנה עסקי. עמדת רשות המסים הינה, כי שום ערך לא נעלם ולא נהרס במסגרת שינוי מבנה עסקי פנימי בקבוצה רב לאומית.



החוזר מתייחס גם להיבטי מס בקשר עם שינוי מבנה עסקי, כגון, התאמה משנית, העברת פונקציות, נכסים וסיכונים הנמצאים בבעלות עקיפה והשלכות לפי החוק לעידוד השקעות הון.

החוזר מפורסם לאור פסק דין ע"מ 49444-01-13 ג'יטקו בע"מ נגד פקיד שומה כפר סבא (6.6.2017), המהווה תקדים חשוב בהיבטים מסוימים של שינוי מבנה עסקי. כמו כן, חוזר זה מתייחס לקווי ההנחיה של OECD, המהווה מקור פרשני בתחום מחירי העברה ושינוי מבנה עסקי עבור רשויות המס בעולם בכלל ועבור רשות המיסים בישראל בפרט. הוראות החוזר מביאות לכדי ביטוי חלק מקביעות בית המשפט וכן עושה שימוש בהנחיות, במונחים והגדרות המופיעים בקווי ההנחיה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת נייר עמדה

מבנה הערכות שווי

נייר העמדה נועד להגדיר את המסגרת המבנית ומרכיבי התוכן של הערכת השווי המיועדת לרשות המסים במקרים בהם נדרש להגיש הערכת שווי. במקרים בהם קיימים יחסים מיוחדים בין מוכר לבין קונה על המוכר לשכנע את פקיד השומה לגבי גובה התמורה. לשם כך, על המוכר להכין ולהגיש הערכת שווי או חוות דעת הערכת שווי (להלן: "**הערכת השווי**"). אולם גם במקרים בהם בין המוכר ובין הקונה לא מתקיימים יחסים מיוחדים, יטיב המוכר בהתנהלותו מול רשות המסים, אם ינמק את התמורה באמצעות הערכת שווי.

נייר עמדה זה מציג את מבנה הנדרש של הערכת השווי אשר יכלול את הפרקים הבאים: פרטי מעריך השווי כולל ניסיונו המקצועי הרלוונטי, רקע ומטרת ההערכה, רשימת מקורות הנתונים והמידע, תיאור נשוא הערכה, ניתוח ענף וסביבה עסקית רלוונטית, סקירת מתודולוגיות שנבחנו והמתודולוגיה ששימשה לביצוע ההערכה, תיאור ופירוט שלבי הערכת השווי, סיכום ומסקנות הכוללים, בין היתר, בחינת רגישות התוצאה לשינויים בהנחות המרכזיות.

נייר העמדה נמצא בשלבי הכנה אחרונים והוא הראשון מתוך סדרה של ניירות עמדה בתחום הערכות שווי שמטרתם חיזוק הממשק בין מערכי השווי החיצוניים ורשות המסים. פרסום נייר העמדה יסייע לנישומים ולרשות המיסים להסדיר וליעל את תהליך בירור השומות.

טיפול בתיקים לפי נושאים

מחלקת הערכות שווי משקיעה את עיקר משאביה במתן תמיכה וסיוע למשרדי פקידי השומה בתחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי, כאשר כל עובדי המחלקה משמשים רפרנטים ממונים



בפקידי השומה. בנוסף, מחלקת הערכת שווי מרכזת את מאגר המומחים במיקור חוץ אשר מסייעים לרשות המסים, בעיקר בתחום שינוי מבנה העסקי.