



החטיבה המקצועית

רשימת עמדות חייבות בדיווח חדשות לשנת המס 2020

בנושא מס הכנסה

- עמדה מספר 81/2020 - דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית 2
- עמדה מספר 82/2020 - זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת שונות בסיווג בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו 2
- עמדה מספר 83/2020 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה 2
- עמדה מספר 84/2020 - קיטון בהון המדווח של נאמנות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי' 3
- עמדה מספר 85/2020 - לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה 4
- עמדה מספר 86/2020 - זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל 4
- עמדה מספר 87/2020 - לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר 4
- עמדה מספר 88/2020 - מסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל) 4
- עמדה מספר 89/2020 - היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי ממס זר 5
- עמדה מספר 90/2020 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת 5



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 81/2020 - דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית

חברה תעשייתית המוחזקת על ידי אגודה שיתופית חקלאית, רשאית לאחד את דוחות המס שלה עם האגודה השיתופית החקלאית לפי החוק לעידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (בכפוף לתנאים הקבועים בו) ובלבד שהאגודה השיתופית החקלאית אינה מדווחת על הכנסותיה כשותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה וזאת מאחר ושותפות אינה עומדת בהגדרת "חברת אם" משום שאינה חברה.

עמדה מספר 82/2020 - זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת

שונות בסיווגו בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו

לתושב ישראל החזקה בתאגיד זר (להלן: "התאגיד הזר") המסווג כתאגיד שקוף על פי הדין בישראל ומסווג כתאגיד אטום במדינת ההתאגדות של התאגיד ובמדינה השלישית שבה הופקו הכנסות התאגיד (להלן: "מדינה שלישית"). בעת זקיפת ההכנסות לתושב ישראל מהתאגיד הזר, הנובעות מהכנסות שהתקבלו ממדינה שלישית, יינתן לתושב ישראל זיכוי בגין מס זר ששולם לפי הנמוך מבין שיעור הניכוי במקור שחל בפועל בין המדינה השלישית לבין מדינת ההתאגדות של התאגיד, לבין שיעור הניכוי במקור שהיה חל בין המדינה השלישית לבין ישראל אילו חולקו ההכנסות ישירות לתושב ישראל מהמדינה השלישית.

עמדה מספר 83/2020 - סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל

בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים,

שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה

נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או הייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 75ח לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75ד(ב) לפקודה והוראות סעיף 75ח(ג) לפקודה). יובהר, כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראת סעיף 75ד(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל. בהתאם להוראת סעיף 75ח(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל. חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין.



החטיבה המקצועית

ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב)(1) או 97(ב)(2) לפקודה.

עמדה מספר 84/2020 - קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה

או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאינה נאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75ח1 לפקודה, מחייבים דווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

א. בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

ב. נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

* נכסי נאמנות - למעט מזומן.

** הקטנת נכסי נאמנות - לרבות דיווח חלקי.

דוגמה:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 75ח1(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ. הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1"), מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות"). ביום 1.1.2020 העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה נהנה הוא תושב חוץ בלבד (להלן: "נאמנות 2"). במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 85/2020 - לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא

שולמו בחברה נשלטת זרה

לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפאסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה של החברה הנשלטת הזרה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור ולא יובא בחשבון קיזוז הפסדים לאחור, אף אם הדין במדינה הזרה מאפשר זאת. ככל שבמדינה הזרה קיימת אפשרות של קיזוז הפסדים לאחור אשר לא נתבעו בפועל לצורך חישוב רווחים שלא שולמו כאמור לעיל, הרי שהפסדים אלו ייבחנו לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה הנשלטת הזרה בשנה שבה נבעו.

עמדה מספר 86/2020 - זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל

במקרים של הכנסה הפטורה בחלקה וחייבת בחלקה, יינתן זיכוי ממס זר ששולם מחוץ לישראל רק בגין החלק היחסי של ההכנסה החייבת בישראל, שכן בהתאם לסעיף 201(א) לפקודה לא יינתן זיכוי בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל.

עמדה מספר 87/2020 - לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים

הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר

לא יינתן עודף זיכוי כאמור בסעיף 205א לפקודה, במקרים בהם בחר הנישום ליישם את האפשרות לקבל זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה. בהתאם לאמור בסעיף 126(ה) לפקודה, הוראה זו מתייחסת הן לזיכוי הישיר בגין מיסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, והן לזיכוי בגין מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה חולקו הרווחים או הדיבידנד האמור. יובהר כי בהתאם להוראות סעיף 203(א) לפקודה, לא יינתן עודף זיכוי כאמור בשנה השוטפת וכן לא עודף זיכוי שיועבר לשנים הבאות.

עמדה מספר 88/2020 - מסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא

יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא

שולמו והמס החל)

מיסים שלא הוטלו על הכנסה פסיבית בשנת המס בה הופקה ההכנסה הפסיבית של חברה נשלטת זרה ושהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים לבעלי המניות לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה. קרי, לצורך חישוב "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה, כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, לא יופחתו מיסים כאמור בשנת המס שבה נצמחו ה"רווחים שלא שולמו" ולצורך



החטיבה המקצועית

חישוב "שיעור המס החל" כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה לא ייחשבו במסגרת המס הזר שבו חויבה החברה הנשלטת הזרה.

עמדה מספר 89/2020 - היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי

ממס זר

מתן זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודת מס הכנסה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת או יותר מההוראות הבאות: הגדרות "מסי חוץ", "הכנסות חוץ" ו"הכנסות חוץ ממקור פלוני" כמשמעותם בסעיף 199 לפקודה, שיטת ה"סלים", תקופות המנויות בחלק י' לפקודה (לדוגמה, התקופות המנויות בהוראות סעיף 205א או סעיף 207ב לפקודה), תקרת הזיכוי כאמור בסעיף 203 לפקודה, מיסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199 וקיצוזם רק כנגד מיסים שחלה עליהם פקודת מס הכנסה בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני, מגבלת הזיכוי המנויה בסעיף 205א לפקודה, סייגים לזיכוי כאמור בסעיף 207ד לפקודה וויתור על זיכוי כמשמעותו בסעיף 208 לפקודה. מבלי לגרוע מהאמור, יודגש כי הוראות אמנות המס מכפיפות את מתן הזיכוי להוראות הזיכוי הקיימות בדין הפנימי. לדוגמה, מס זר ששילם בחו"ל נישום תושב ישראל בגין הכנסה מתמלוגים לא יהא בר זיכוי כנגד המסים המתחייבים מהכנסת חוץ אחרת שמקורה בריבית, שכן המדובר בהכנסות חוץ הנובעות ממקורות הכנסה שונים.

עמדה מספר 90/2020 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד

מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

במקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות המוחזקות על ידה (חברה A וחברה B), מיסי החוץ ששולמו על ידי חברה A (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה רק לעניין דיבידנד שחולק מחברה A, ולא יובא בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה A לעניין הוראות זיכוי בהתאם לסעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה בגין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B.

דוגמה

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה תושבת מדינה A (להלן: "חברה A") ובחברה זרה תושבת מדינה B (להלן: "חברה B").
2. חברה A חילקה דיבידנד לחברה, בסך 2,850 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 4,000 ₪, הנח, כי במדינת A, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
3. חברה B חילקה דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 1,000 ₪, הנח, כי במדינת B, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.



החטיבה המקצועית

4. הנח, כי שיעור מס החברות בישראל הינו בשיעור של 25% וכי בחישוב ההכנסה החייבת כאמור, בחרה החברה ליישם את הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

חישוב המס בישראל לחברה יעשה בדרך הבאה:

<u>סה"כ</u>	<u>B</u>	<u>A</u>	
	₪100	₪1,150	מסי החוץ (מס חברות)
₪5,000	₪1,000	₪4,000	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
₪1,250	₪ 250	₪1,000	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
₪(1,100)	₪(100)	₪(1,000)	זיכוי עקיף
₪150	₪150	₪0	מס לתשלום בישראל

- לא ניתן לקזז את ההפרש שבין מסי החוץ לבין הזיכוי העקיף (בסך 150 ₪) שמקורו מחברה A כנגד המס בישראל שמקורו מהכנסה מדיבידנד מחברה B, כלומר:

לא ניתן לחשב את המס בישראל לחברה בדרך הבאה:

<u>סה"כ</u>	
₪ 1,250	מסי החוץ (מס חברות)
₪ 5,000	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
₪ 1,250	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
₪ (1,250)	זיכוי עקיף
₪ 0	מס לתשלום בישראל