

רו"ח (עו"ד) קובי בנבנישתי, LLM מוסמך במשפטים

רו"ח רבין דן, תואר שני בביקורת פנימית ומדעי המדינה, מוסמך במשפטים

רו"ח תמי לב

רו"ח סבטלנה בושייב

רו"ח מנשה קנובל, מוסמך במשפטים

רו"ח איל בלצר

רו"ח אמיר סוראיה

רו"ח אלון פרידלנדר, MBA במנהל עסקים

מתכבדים להגיש: מידע ללקוח רבעון ראשון 2018

בהרכת חל אביה שלח

"Neither MGI nor Knobel Beltzer Soraya group, nor any MGI member firm accepts responsibility for the activities, work, opinions or service of any other members. MGI is a worldwide association of independent auditing, accounting and consulting firms."

מחלקה כלכלית ושוק ההון

רחוב מוזס נוח ויהודה, בית אגיש רבד, תל אביב

סניף ראשי

רח' המסגר 20, תל-אביב 67776, ת.ד. 57624 תל אביב 61574

טל': 03-6393020; פקס: 03-6393021

דואר אלקטרוני - mgi@mgi-israel.co.il

כתובת האתר של המשרד: www.mgi-israel.co.il

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו. אין לעשות שימוש בתוכן העלון מבלי לקבל חוות דעת מקצועית. הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו. אין לעשות שימוש בתוכן העלון מבלי לקבל חוות דעת מקצועית. הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

תוכן עניינים

4	חידוש נוהל גילוי מרצון (גילוי בדבר נכסים והכנסות, בעיקר בחו"ל, שטרם דווחו) ודסק להכנת דוחות אמריקאיים
5	מיסוי "חברות ארנק"
6-8	חברות בית - חקיקה חדשה
9	יתרות חובה של בעלי שליטה - משיכת כספים מעל 60 יום – מהווים הכנסה/דיבידנד
10	הורדת שיעור מס חברות מ- 25% ל- 23% בשתי פעימות והגדלת מס היסף ל- 3% מ- 2% למשתכרים מעל ₪ 640,000
11-12	משיכה של כספים מחברה בידי יחיד בעל מניות מהותי – יתרות חובה, משיכות בעלים ושימוש בנכסי החברה
13	רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים
14	שינוי שיעורי מס וזיכויים מיוחדים (טיפים)
14	מס חברות ויחידים
14	הכנסות מהימורים, מהגרלות או מפרסים
14	נקודות זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע
14	מס יסף
14	חיסכון לכל ילד
14	מתן 2 נקודות זיכוי להורים בהתאם לסעיף 45 לפקודת מס הכנסה
15	הטבות במס למי שמממן החזקת קרוב במוסד ונקודות זיכוי בשל נטולי יכולת (לרבות זיכויים בגין לקויות למידה)
16	העברת פעילות מיחיד לחברה ושינוי מבנה חברות - אי ביצוע באמצעות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה - תאונת מס
17-19	אופציות לעובדים – מעקף לסעיף 102 לפקודת מס הכנסה – REVERSE VESTING
20	ביטול דרישת ניכוי מס במקור בהעברות כספים מסוימות לחו"ל
21	הרחבת הפטור למשקיעים בשוק ההון בשנת 2018
22	עודפים בקופות מרכזיות לפיצויים ייחשבו כהכנסה חייבת במס
23	מיסוי יהלומנים
24	הזדמנות לביצוע השקעות במיסוי מופחת – השקעה באפיק השקעה ייעודי – קופת גמל אישית – תיקון 190

תוכן עניינים - המשך

25-26	חלוקת דיבידנד מרווחי שערך לחברת אם - פסיקה חדשה
27-30	מטבעות דיגיטליים - אופן מיסוי
31-32	הנחיות חדשות של רשות המסים בקשר להליכי שומה – בקשה לתיקון דוח
	דיווח על השכרת דירת מגורים -
	היעד החדש של רשות המסים - באמצעות המלשינון ובאמצעות משלוח שאלוני פרטים אישיים
33	<u>ומקורות הכנסה</u>
34-35	הערכות לגבי השכרת ומכירת דירות מגורים - פסיקה חדשה בעליון
	סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים - הכנסה אקטיבית או פאסיבית - (למי שיש מעל ל- 5 דירות)
36-37	טיוטת חוזר מס הכנסה 2018 לאור פסק הדין בעליון לעניין לשם ובירן
38-40	מיסוי מקרקעין (דירות מגורים)
38-29	מיסוי מקרקעין – שבח
40	מיסוי מקרקעין – מס רכישה
41	הטבות מס במכירת קרקע בידי יחיד
42	הטבות מס בבניין השכרה למגורים על פי חוק עידוד השקעות הון
43-44	חוק עידוד השקעות הון – הטבות לבניינים להשכרה ולדירות חדשות שייבנו על בניינים קיימים – חדש
45-46	פסקי דין מהפכניים לעניין תושבות
45	פסק דין ספיר – בית המשפט העליון
46	פסק דין צור
	הכנסה מעורבת לעולה חדש ותושב חוזר ותיק ומועד תושבות – פס"ד יהודה תלמי
47-48	ע"מ 24557-02-15 – פסיקה חדשה
49-50	מתן הקלות מיסוי לעולים חדשים ותושבים חוזרים לישראל תושב חוזר ותיק
51-52	רילוקיישן וטופס הצהרת תושבות
53	מבחני המיסוי ברילוקיישן – החלטת מיסוי 2519/17 - חדש
54-56	ניכוי הוצאות כלי רכב, שיטת שווי הרכב וסוגיית רכישת רכב בחברה

תוכן עניינים - המשך

57-59	תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 – הטבות מס למפעלים תעשייתיים ויצואנים ללא דרישת השקעות בהון ובציוד והעלאת שיעורי המס החל משנת 2014
60-62	חוק עידוד השקעות הון
	חוק האנג'לים -
63	התרת השקעה של יחידים במניות חברות עתירות מו"פ כהוצאה וחוק (מטיב) חדש לשנת 2016 ואילך
64	מיסוי פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט
65	הכנסות ממסחר דרך האינטרנט
66	סעיף 3(ט)
67	מעמדם של המעסיקים והעובדים במשק בית לעניין הביטוח הלאומי
68	עדכון שכר מינימום ושיפור תנאי העסקת עובדים וחיסכון פנסיוני לעצמאיים
69	תקרת הוצאות מותרות בעסק בשנת 2017 – רשימה נבחרת
70	שיעורי מס – יחידים וחברות
71	גילוי מרצון על נכסים והכנסות מחוץ לישראל – הוראת שעה - חדש
72	עיקרי רפורמת המס בארה"ב
73-75	<u>חדשות מהמשרד</u>
73	הדסק האמריקאי - הכנת דוחות אמריקאים ו- FATCA
74	מחלקה כלכלית – הערכות שווי
75	FAMILY OFFICE שירותי

=====

חידוש נוהל גילוי מרצון גילוי בדבר נכסים והכנסות (בעיקר בחו"ל, שטרם דווחו)

דסק להכנת דוחות אמריקאים

בהמשך לפרסומים היום יומיים בקשר עם ישראלים המחזיקים חשבון בנק בחו"ל (U.B.S, HSBC וכו'), הרינו להודיעכם כי בתאריך 12 דצמבר, 2017 פרסמה רשות המסים הוראת שעה על בקשות לגילוי מרצון ונוהל גילוי מרצון- המחלקה במשרדנו הינה בעלת ניסיון רב ומקנה בין היתר חיסיון (עו"ד- לקוח) ועומדת לרשותכם בכל עת - במס' טלפון: 073-2443301. (עו"ד קובי בנבנישתי ורו"ח (מוסמך במשפטים) מנשה קנובל).
תוקף הוראת השעה הינו עד ליום 31 בדצמבר, 2019.

הנוהל מאשר חסינות מהליך פלילי כפוף לקריטריונים שנקבעו.

1. גילוי מרצון:

א. תנאים יסודיים להליך גילוי מרצון

הגילוי מרצון מקורו בפנייה כנה, ולא נעשה בעקבות חקירה או בדיקה, המתבצעת על ידי רשות המסים ו/או רשות שלטונית אחרת, כגון: משטרת ישראל, רשות ניירות ערך, הרשות להלבנת הון, הרשות להגבלים עסקיים, מבקר המדינה, הכנ"ר או בית משפט וכדומה.
אין מידע קודם בידי רשות המסים או בידי רשות שלטונית אחרת, הקשור לגילוי מרצון, לרבות חקירה ומידע בתיקי חברות קשורות או שותף. במשרדי רשות המסים לא הוחל בבדיקה במישור האזרחי של התיקים, הקשורים לנישומים ו/או לתאגידים ו/או לשותפים, שיש להם נגיעה לגילוי מרצון.

אם פורסם מידע באמצעי התקשורת, יחשב כאילו המידע מצוי בידי רשות המסים.
המידע לא נכלל בכתב תביעה, כתב הגנה, כתב אישום בהליך אזרחי או הליך פלילי בבית משפט או בבית דין בישראל.

במקרים חריגים (כגון מחלות קשות), יתאפשר הגילוי מרצון גם כשלא מתקיימים התנאים היסודיים.

א. הוראת השעה מאפשרת גם הגשת בקשה אנונימית, ובנוסף מאפשרת הגשת בקשה במסלול מקוצר שאינו אנונימי, לגבי טיפול בבקשות בסכומים שאינם גבוהים (סך ההון אינו עולה על 2 מיליון ש"ח וההכנסה החייבת ממנו אינה עולה על 0.5 מיליון ש"ח). בקשה אנונימית תכלול את כל המידע הרלוונטי לרבות שנות המס הרלוונטיות, מקור ההכנסה, מקור ההון, פירוט סכום ההכנסה שהושמטה ואומדן המס לתשלום בצירוף כל המסמכים הרלוונטיים. לאחר אישור עקרוני של הבקשה, יהיה צורך לחשוף את שמו של המבקש ובכפוף לבחינה נוספת אם אין מידע קודם/בדיקה על המבקש ברשות המסים, הבקשה תאושר, תוקף נוהל בקשה לגילוי מרצון אנונימי הינו עד ליום 31 בדצמבר 2018.

במשרדנו מחלקה בעלת ניסיון רב בהליכים של גילוי מרצון.

לפרטים נא לפנות לרו"ח מנשה קנובל ו/או לרו"ח איל בלצר ו/או לעו"ד קובי בנבנישתי – טלפון

073-2443301.

2. דסק אמריקאי חדש להכנת דוחות אמריקאים.

להזכירכם הדסק, בליווי רואה חשבון אמריקאי, אשר יסייע בהכנת הדוחות הנדרשים מאזרחים ישראלים ואמריקאים להגשת דוחות בארה"ב.

כל לקוח שעליו להגיש גם דוח בארה"ב מכל סיבה שהיא (אזרח ישראלי שמשקיע בארה"ב וכמובן

אזרח אמריקאי) מוזמן לפנות למשרדנו - 073-2443322.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

מיסוי "חברות ארנק"

חוק מיסוי חברות ארנק אשר חוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2017-2018 חל על חברת מעטים החל מיום 1.1.2017.

חברת מעטים הינה חברה בשליטתם של 5 בני אדם.

הכנסתה החייבת של "חברת מעטים" הנובעת מפעילותו של היחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, כנושא משרה או כנותן שירותי ניהול בחבר בני אדם, תחשב כהכנסתו של היחיד מיגיעה אישית מעסק, משלח יד, משכורת או הכנסה פירותית אחרת לפי העניין.

במידה והכנסת החברה נובעת מפעילותו של היחיד והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו תחויב הכנסת בעל המניות כמשכורת בהתקיים התנאים הבאים:

- א. מקורן של לפחות 70% מהכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשירות הניתן מאת היחיד או מעובדי חברת המעטים לאדם אחד או לקרובו.
 - ב. השירות ניתן במשך 30 חודשים מתוך תקופה של ארבע שנים.
- במניין 30 החודשים לקביעת החזקה יהיה רטרואקטיבי - משנת 2013 ואילך.

לא יראו בשירות של שותף בשותפות לאותה השותפות כשירות הניתן לאדם אחר. לא יחול על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר.

המשמעות המעשית של הגדרת חברה כ-"חברת ארנק" היא כי על הכנסותיה החייבות מהפעילות המחייבת של בעל המניות המהותי, יחולו שיעורי המס של יחיד.

דהיינו, בעוד שבשנת המס 2016 שילמה חברה כזו רק 25% מס חברות, ורק אם חילקה דיבידנדים שילמה בנוסף מס דיבידנדים בשיעור של 30% לבעלי המניות המהותיים שלה, הרי בשנת המס 2017 ואילך, יחולו על ההכנסות מהפעילות המחייבת של חברה כזו שיעורי המס השולי החלים על יחיד – עד 50% (כולל 3% מס יסף). מדובר בהכפלת המס הישיר על הכנסות חברה כזו, לעומת המצב הקודם בשנת 2016.

ניתן לגבות את המס מחברות הארנק, הן מהחברה והן מהיחיד.

חברות בית – חקיקה חדשה

מיסוי חברות בית מוסדר בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה. ככלל, חברת בית היא חברה שקופה לצורכי מס שכל רכוש ועסקיה הם החזקת בניינים.

במסגרת התיקון, אשר פורסם ביום 17 בינואר 2018 הוחלף סעיף 64 לפקודה במתכונתו הקודמת בסעיף חדש המגדיר באופן המפורט מהי חברת בית וקובע הוראות מפורטות. להלן עיקרי הדברים:

נקבעה הגדרה מפורטת ל"חברת בית":

1. חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה, כאשר מספר בעלי המניות הכולל בה (בהינתן שקיימים בחברה בעלי מניות שהן חברות שקופות לצורכי מס) אינו עולה על 20.
2. לא יהיו בה בעלי מניות שהם תאגיד שקוף הרשאי לבחור את אופן המיסוי שלו מדי שנה.
3. נכסיה של חברת הבית, החל מהיום בו חלפו 6 חודשים מיום התאגדותה, יהיו אחד או יותר מהבאים בלבד, והיא מחזיקה בהם במישרין או בעקיפין:
 - 3.1. בניין/ קרקע שהבניה עליה הושלמה תוך 5 שנים ממועד ההחזקה בה (או יותר בכפוף לאישור מנהל רשות המסים).
 - 3.2. מזומנים המשמשים לרכישת הנכסים האמורים המוחזקים לא יותר מ 12 חודשים מתום שנת המס בה הושקעו בחברה או מזומנים שנצברו בשל רווחים שאילו היו מחולקים לא היו חייבים במס דיבידנד וזאת בשל היותם מחויבים בשיעורי מס החלים על יחידים כפי שיובהר בהמשך.
 - 3.3. מניות בחברות המחזיקות בנכסים המפורטים לעיל.
 - 3.4. מניות באיגוד מקרקעין (כשיעור ההחזקה לא יפחת מ 50%).
4. חברה תושבת חוץ יכולה גם היא להיחשב כחברת בית ובלבד שהיא תאגיד שקוף גם במדינה בה היא תושבת.
5. על החברה לא חל חוק עידוד השקעות הון, למעט פרק שביעי 1 העוסק בהטבות להחזקת בניינים להשכרה למגורים.
6. החברה תבקש להיחשב חברת בית בהודעה חתומה ע"י כל בעלי המניות בה, אשר תוגש לפקיד השומה תוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.
7. רווחי חברת בית אשר חויבו בשיעורי מס החלים על יחיד, בעת חלוקתם ייחשבו כאילו לא חולקו, בין אם בתקופת ההטבה ובין אם לאחריה. לעניין זה, תקופת ההטבה היא התקופה בה החברה היא חברת בית.
8. המס החל על חברת הבית ניתן ייגבה מחברת הבית ו/או מבעלי המניות בה בהתאם לחלקם היחסי של בעלי המניות ברווחי חברת הבית.
9. הפסדים שהיו לבעלי המניות בטרם תקופת ההטבה לא יהיו ניתנים לקיזוז כנגד הכנסות מחברת הבית.

10. כללים בנוגע לחישוב רווח הון ו/או שבח מקרקעין במכירת מניות חברת הבית :

10.1. בחישוב רווח ההון, יופחת מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי רוכש המניה, סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד, אשר הצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניות, בהתאם ליחסם בזכויות החברה.

10.2. הוראות סעיף 94 לפקודה המתייחס לרווחים הראויים לחלוקה, וכן הוראות סעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין המתייחס לרווח נוסף בפירוק, לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של היחיד לפי סעיף 64.

10.3. בחישוב רווח ההון הריאלי יתווספו לתמורה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנות ההטבה. לעניין זה "הפסדים" מהווים סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה, בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי.

במידה ונוסף סכום בגובה ההפסדים לתמורה, וההפסדים הינם ברי קיזוז וטרם קוזזו, רשאי המוכר לקזזם כנגד רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי בשל המכירה.

10.4. במידה וחדל להתקיים אחד התנאים המנויים בהגדרת חברת בית, תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת אותה שנת מס בה חדל מלהתקיים התנאי.

יש לציין, כי הוראה זו לא תתקיים באם לא עמדה בתנאים מס' 3+4 לעיל (המתייחסים לנכסיה ולפעילותה של חברת הבית) ככל ובמהלך שנת מס מכרה בניין ועד לתום השנה לא היו ברשותה בניינים או מזומנים כאמור בתנאי מס' 3 לעיל, וכן באם התקיים אחד מהתנאים הבאים :

10.4.1. במהלך שנת המס העוקבת ביצעה החברה את אחת או יותר מן הפעולות הבאות רכשה בניין העונה להגדרת תנאי 3(א) לעיל, רכשה מניות בחברת בית אחרת כאמור בתנאי 3(ג) לעיל, או רכשה מניות באיגוד מקרקעין כמופיע בתנאי 3(ד) לעיל.

10.4.2. במהלך שנת המס העוקבת החברה התפרקה.

11. חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה בהודעה שחתמו כל בעלי המניות, ולא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברת בית.

לאחר הודעה כאמור, תחדל החברה מלהיחשב חברת בית מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה מסרה את ההודעה.

לאחר הודעתה זו, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

12. במסגרת התיקון נקבעו הוראות מעבר כדלקמן:

- 12.1. חברה שהוכרה, לפי בקשתה, כ"חברת בית" בהתאם לדוח האחרון שהגישה:
חברת מעטים שלפי בקשתה חלו לגביה הוראות סעיף 64 הקודם (קרי, טרם התיקון) יראוה כחברת בית גם אם אינה עומדת בתנאים הקבועים בתיקון ביחס לבעלי המניות, היותה של חברת חוץ חברה שקופה במדינת התושבות (תנאים 1, 2 ו-5 לעיל).
- 12.2. חברה שטרם הגישה דו"ח שנתי לשנות המס 2016 ו-2017 וסעיף 64 הקודם חל לגביה:
חברת מעטים שהוראות סעיף 64 הקודם חלו לגביה ערב התיקון תהא רשאית להגיש בתוך 60 ימים מיום פרסום התיקון (17.01.2018) בקשה לפקיד השומה לפיה הוראות סעיף החדש יחולו עליה גם באם אינה עומדת בתנאי התיקון 1, 2 ו-5 האמורים לעיל ביחס לסעיף 64 המתוקן.
- 12.3. חברה שהתאגדה טרם 01.01.2018 ובדוח השנתי האחרון שהגישה, טרם ה-01.01.2018, לא ביקשה כי יחולו עליה הוראות סעיף 64 הקודם:
חברה כאמור רשאית להגיש בקשה לפקיד השומה בתוך 60 יום מיום פרסומו של החוק להיחשב כחברת בית, זאת במידה והינה עומדת בתנאים המנויים בתיקון (תנאי סעיף 64 החדש המנויים לעיל).
- 12.4. חברה המבקשת לחדול מלהיחשב חברת בית: באפשרותה של חברה להודיע לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום פרסומו של חוק זה (קרי, עד 16.2.2018) שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברת בית ויראו אותה כאילו חדלה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס 2017.
- 12.5. יצוין עוד כי בהתאם לתיקון, הפסדים שנצברו לחברה שהייתה לחברת בית לפי הוראות התיקון, בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הקודם, לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

יתרות חובה של בעלי שליטה - משיכת כספים מעל 60 יום – מהווים הכנסה/דיבידנד

שימו לב!!!

משיכה של כספים מחברה על ידי יחיד, בעל מניות מהותי, או קרובו, או העמדת נכסי חברה לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי, או קרובו, והכל במישרין או בעקיפין, מהווה הכנסה אשר נוכה מלוא המס המתחייב ממנה ולרבות כל אחד מאלה:

א. הלוואה או כל חוב אחר;

ב. מזומנים או שווה מזומנים, שהעמידה החברה כבטוחה להלוואה אותה נטל בעל מניות; תחשב כהכנסתו של בעל מניות, בשנת המס בה בוצעה המשיכה או בתום שנת המס בה הועמד נכס לשימוש כאמור, מעסק או משלח יד, לפי סעיף 2(1), מעבודה לפי סעיף 2(2), מדיבידנד, כאמור בסעיף 2(4) או ממקור אחר, לפי סעיף 2(10), הכל לפי העניין, ויחולו הוראות אלו:

- 1) כספים ונכסים שנמשכו והושבו בתוך 60 ימים ממועד המשיכה, יראו אותם כאילו לא נמשכו עד גובה הסכום שהושב; (מעל 100,000 ש"ח אין התייחסות).
- 2) כספים ונכסים שהושבו כאמור בפסקה (א) ונמשכו מחדש בתקופה של שנתיים ממועד ההשבה, יראו אותם כאילו לא הושבו, עד גובה סכום שנמשך מחדש;
- 3) משיכת הכספים או העמדת הנכסים מהחברה בתוך פחות מ- 60 יום לפני תום שנת המס, תיחשב כהכנסתו של בעל המניות המהותי בשנת המס העוקבת;
- 4) הועמד נכס על ידי חברה לשימוש של בעל מניות מהותי, יראו אותו לעניין חלקה לפקודה כאילו נמכר על ידי החברה;
- 5) לעניין העמדת נכס לשימוש של יחיד, בעל מניות מהותי, תחושב ההכנסה בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום האחרון של שנת המס, בניכוי מס לפי סעיף 126(א), מס השבח ומשכנתא, הכל לפי העניין.

קביעת הוראות לפיהן משיכת כספים מחברה על ידי יחיד, שהוא בעל מניות מהותי (או קרובו) או העמדת נכסי החברה לשימוש, כגון דירה, במישרין או בעקיפין, תיחשב כהכנסה מעסק ממשכורות או מדיבידנד, כאמור לעיל.

יתרת משיכות כספים המופיעות במאזני החברה ל- 31/12/16

יתרות אלו, אם הושבו עד ליום 31/12/17, האמור לא יחול עליהם ובלבד שלא מדובר במשיכות לפני 1/1/13.

משיכות שנעשו בשנת 2017

לגבי משיכות שנעשו בשנת המס 2017, מועד החיוב במס יהיה 31/12/18, קרי בשנת המס 2018 בגין יתרות הסכום שטרם הושב ליום 31 בדצמבר, 2018.

סכום שהושב לחברה ונמשך מחדש בתוך תקופה קצרה מ- 24 חודשים מיום שהושב, רואים בו כאילו לא הושב!

הורדת שיעור מס חברות מ- 25% ל- 23% בשתי פעימות והגדלת מס היסף

ל- 3% מ- 2% למשתכרים מעל 640,000 ש"ח

- הורדה בשני שלבים של שיעור מס החברות מ- 25% ל- 23% ובמקביל התאמות מדרגות המס על יחידים, הגדלת שיעור המס על הכנסה מהימורים והגרלות מ- 30% ל- 35%.
- מתן נקודת זיכוי (במקום מחצית נקודת זיכוי) ליחיד, תושב ישראל, שסיים לימודי תואר מקצועי שהם בהיקף שעות לימוד הזהה ל- 1,700 שעות לימוד הנהוגות במוסד להשכלה גבוהה (וזאת בדומה לנקודת הזיכוי הניתנת לבוגרי תואר ראשון במוסד להשכלה גבוהה).
- הגדלת מס היסף מ- 2% ל- 3% למשתכרים מעל 640,000 ש"ח.

משיכה של כספים מחברה בידי יחיד בעל מניות מהותי - יתרות חובה, משיכות בעלים

שימוש בנכסי החברה

במסגרת החקיקה החדשה, הוסף לפקודה סעיף 3(ט1), במטרה למנוע אפשרות למשיכת רווחים מחברה, על ידי בעל מניות מהותי (או קרובו) ללא מיסוי, מעבר לתשלום מס חברות. כל זאת, תוך ביצוע משיכות פרטיות במסווה של הלוואות, שבסופו של דבר מתגלגלות ולא חוזרות לחברה, או לחילופין, להפיק הנאה משימוש אישי בנכסים הנרכשים באמצעות עודפי החברה. **משיכה מחברה** – משיכה של כספים או העמדת נכס (דירה, חפצי אומנות ותכשיטים, כלי שיט או טיס, ונכסים אחרים שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים) של חברה לשימוש פרטי של בעל מניות מהותי או קרובו.

משיכה של כספים – על ידי בעל מניות מהותי/קרובו, לרבות, מזומן, ני"ע, הלוואה וכל ערובה או ערבות שהעמידה החברה לטובתו, ובלבד שעולה על 100,000 ש"ח. **מועד החיוב** – במשיכת כספים יהיה בתום השנה העוקבת למשיכה, ובשימוש אישי בנכסי החברה – בתום שנת השימוש הראשונה ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד שבו הושב הנכס לשימוש חברה. במועד זה יחול החיוב במס על בעל המניות מהותי בגין המשיכה מחברה, לפי הסדר הבא:

1. אם יש רווחים לחלוקה בחברה, לפי דיני החברות, ולפי חלקו בה – **כדיבידנד**.
 2. אם אין רווחים לחלוקה:
- אם מתקיימים יחסי עובד מעביד – כשכר עבודה.
- אם לא מתקיימים יחסי עובד מעביד – הכנסות מעסק / משלח יד.
- במשיכה כספית** – סכום המשיכה יחשב כהכנסה עפ"י סיווג כאמור לעיל, בתום השנה העוקבת למשיכה כאשר עד מועד החיוב יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.
- סכומים שנמשכו מהחברה, הושבו לה לפני תום שנת המס ונמשכו בשנית בתוך שנתיים – יחשבו כאילו לא הושבו מעולם.

שימוש אישי בנכס – תחשב כהכנסה:

בתום שנת השימוש האישי הראשונה – עלות הנכס, בניכוי יתרת זכות של בעל המניות, ו**בדירה** – גם בניכוי משכנתא מתאגיד בנקאי. הסכום נטו יחשב כהכנסת בעל המניות המהותי. עם זאת, עד מועד החיוב, יחול חיוב הכנסה רעיונית (בשיעור מס שולי) בגובה מחיר השוק של השימוש בנכס או בשיעור ריבית 3(ט) מעלות הנכס, כגובה, והכל בניכוי סכומים ששילם בעל המניות לחברה בגין השימוש בנכס.

גם בשנות המס הבאות, ככל שימשיך השימוש האישי בנכס – תחול חבות במס על פי הגובה שבין שווי השוק של השימוש בנכס או השיעור שנקבע בסעיף 3(ט1) כשהוא מוכפל בעלות הנכס, לפי הגובה – בניכוי שווי ששילם בעל מניות מהותי.

בנושא הלוואות בין-חברתיות נקבע, כי הלוואה שנתנה חברה אחת לחברה אחרת (שאיננה ישות שקופה) לתכלית כלכלית, לא תחשב כמשיכה.

הוראות מעבר :

יתרות משיכה כספיות – הקיימות במאזני החברה ליום 31.12.2016 – בתנאי שיוחזרו לחברה עד ליום 31.12.2017, לא יחול עליהן סעיף 3(ט) לפקודה. על יתרות משיכה שיוחזרו לחברה יחולו הוראות אלה : על יתרות ותיקות שנוצרו לפני 1.1.2013 – יחול הדין הקיים לפני כניסתו לתוקף של חוק זה. (קרי, חשיפה לשומת ניכויים כדיבידנד/שכר, גם על פי הדין הקיים כיום). על יתרות חדשות שנוצרו מיום 1.1.2013 ואילך יחול סעיף 3(ט) בלבד.

לגבי נכס מסוג דירה בבעלות חברה **העומדת בעיקר לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי** יחולו אחת מהחלופות הבאות, לפי בחירתו של בעל המניות המהותי :

1. אם הדירה תוחזר לשימוש החברה עד תום 31.12.2018, לא יחול חיוב במס לפי סעיף 3(ט) (דיבידנד/שכר/עסק), אך עד מועד ההשבה יחול מס שולי על שווי השוק של שימוש או ריבית 3(ט) על עלות הדירה, כגובה (הכל בניכוי תשלומים ששילם בגין שווי השימוש).
2. אם יבחר הנישום להמשיך להשתמש בדירה כאמור – יחולו הוראות סעיף 3(ט), אולם מועד החיוב יידחה ליום 31.12.2018.
3. אם יבחר בעל המניות המהותי להעביר לבעלותו את הדירה מהחברה עד ליום 31.12.2018 תיזקף לו הכנסה עפ"י סעיף 3(ט) [דיבידנד/שכר/עסק-משלח-יד] בגובה יתרת שווי רכישת הדירה בידי החברה, בניכוי יתרת הלוואה בנקאית (שכנגדה שיעבוד קבוע, לפחות 3 שנים, של הדירה) ככל שניטלה כזו. (בהוראת המעבר בניגוד להוראת הקבע, הושמט עניין ניכוי יתרת הזכות ככל שעומדת לטובת בעל המניות המהותי).
- במקרה זה, ביום העברה לא יחול מס שבח על החברה ולא מס רכישה על בעל המניות המהותי. לעניין מיסוי מכירת הדירה בידי הנישום בעתיד יכנס בעל המניות לנעלי החברה לעניין השווי ויום הרכישה, והשבח הריאלי יחויב במס באופן ליניארי – מס שולי עד יום העברה, והוני לאחר מכן, ללא אפשרות לקבלת פטור דירת מגורים מזכה יחידה.
4. עם זאת, אם יבחר הנישום לשלם את המס על השבח שנצמח ביום העברת הדירה מהחברה אליו, ראשית, תיזקף לו הכנסה עפ"י סעיף 3(ט) לפקודה כאמור לעיל, לא יחול מס רכישה, ומס השבח יחויב וישולם אצל הנישום ולא החברה בשיעור מס שולי הגבוה ביותר. במכירה עתידית של הדירה ע"י הנישום, יבוצע STEP UP שווי הרכישה אצל הנישום לצורך חישוב השבח ואף תינתן האפשרות להחיל פטור דירה מגורים מזכה יחידה.
- הגדרת דירה מפנה להגדרת דירה בחוק המכר (דירות) המהווה הגדרה רחבה יותר מהגדרת דירת מגורים שבחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן : דירה – חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר. מכאן כי החוק חל על שימוש פרטי של בעל מניות מהותי גם על דירות נופש, מחסנים, משרדים כאמור לעיל והכל, בין אם הינן בארץ ובין אם הינן בחו"ל.
- הוראת מעבר זו מחייבת כל בעל מניות מהותי וכל חברה המחזיקה בנכסים כאמור המשמשים בעיקר לשימוש פרטי של בעל מניות מהותי בחברה או קרובו, לבחון בתקופה זו לבצע בחינה כוללת של כדאיות הבחירה באחת החלופות בהתחשב בעלות הנכס, שווי הנכס, מועד רכישתו, קיומם של הפסדים הוניים לקיזוז ועוד. אין ספק שהערכות מראש לבחירת חלופה תוביל לקבלת החלטה מושכלת.

רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

במסגרת חוק ההתייעלות, תוקן סעיף 77(א) לפקודה, המתייחס לרווחים לא מחולקים, ובו נקבע לגבי חברת מעטים (עד חמישה בני אדם לכל היותר) שלא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית; רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון שקלים חדשים, יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, ותוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס, המנהל רשאי, לאחר התייעצות עם הוועדה, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת הוראה לפקיד השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס, כאילו חולקו בתור דיבידנדים, ובלבד שלאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון שקלים חדשים.

לעניין זה -

"רווחים נצברים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים שהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו;

"רווחיה לשנת מס פלונית" - רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.

ניתנה הוראה כאמור - יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, כדיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חילקה.

הוראות סעיף 77 המתוקן יחולו מיום 1.1.2017 על רווחיה של חברה, לרבות רווחים שנצברו עד ליום 1.1.2017, ורשאי המנהל לתת הוראות כאמור בסעיף 77(א) לפקודה, לגבי שנות מס שקדמו ליום 1.1.2017, ובלבד שחלפו לגבי שנים אלה חמש שנים לאחר שנת מס פלונית שלגביה רשאי המנהל לתת הוראות כאמור.

שינוי שיעורי מס וזיכויים מיוחדים (טיפים)

מס חברות - בשנת 2017 - 24%, בשנת 2018 - 23%.

יחידים - מדרגת מס מקסימלית 47% בשנת המס 2017 ובשנת המס 2018 וריווח מינורי במדרגות המס.

הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפרסים

שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים בשווי 49,560 ש"ח ומעלה להגרלה/פרס יהיה 35% במקום 30%.

נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע

יחיד שסיים לימודי מקצוע בהיקף שעות שלא יפחת מ-1,700 שעות יהיה זכאי ל-3/4 נקודת זיכוי בשנת המס 2017 ונקודת זיכוי בשנת המס 2018.

מס יסף

3% להכנסות היחיד שמעל ל- 641,880 ש"ח לעומת המצב הקודם של 2% מעל ל- 800 אלפי ש"ח.

חיסכון לכל ילד

כספים יופקדו לחשבונות ההורים מיום 1.1.2017 בתחולה מיום 1.5.2015, המדינה תפקיד בכל חודש לילדים עד גיל 18 שנה 50 ש"ח בחודש, הורים יוכלו להוסיף עוד 50 ש"ח לחודש על חשבון קצבת הילדים. ההורים צריכים לבחור אם להשקיע בקופת גמל להשקעה או בפיקדון בבנק ויהיה אפשר לפדות אותו בהגיעו הילד לגיל 18 שנה.

מתן 2 נקודות זיכוי להורים בהתאם לסעיף 45 לפקודת מס הכנסה

לאחרונה חתם שר האוצר על תיקון לתקנות מס הכנסה (זיכוי בעד נטול יכולת וזיכוי בעד הוצאות בשל החזקת קרוב במוסד) לפיו יוכל הורה המקבל גמלת ילד נכה מהמוסד לביטוח לאומי, לקבל את ההטבה ללא צורך בהגשת תעודה רפואית (טופס 127). בעקבות התיקון יוכלו המעסיקים לתת את ההטבה להורה לילד נכה ללא צורך באישור על תיאום מס ממשד מס הכנסה. לצורך קבלת ההטבה של 2 נקודות זיכוי, על ההורה למלא את הפרטים הרלוונטיים בטופס 101 חלק ח' ולצרף אישור על גמלת ילד נכה מהמוסד לביטוח לאומי.

הטבות במס למי שמממן החזקת קרוב במוסד ונקודות זיכוי בשל נטולי יכולת

(לרבות זיכויים בגין לקויות למידה)

זיכויים בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד

נישום המשלם למוסד מיוחד בעד החזקה של ילד, בן זוג, או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה באופן קבוע, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם או בעד ילד מפגר, יותר לו זיכוי של 35% מאותו חלק מהסכומים אשר עולה על 12.5% מהכנסתו החייבת.

הזיכוי לפי סעיף זה מותנה בהגשת תעודה רפואית ובכך שהכנסותיו של נטול היכולת ושל בן זוגו, החייבות והפטורות, לא עלו על 268,000 ש"ח, ואם אין לנטול היכולת בן זוג – שהכנסותיו, החייבות והפטורות, לא עלו על 167,000 ש"ח (הסכומים נכונים לשנת 2017).

נקודות זיכוי בשל נטולי יכולת

יחיד תושב ישראל, שיש לו או לבן זוגו בשנת המס ילד משותק, עיוור או מפגר, זכאי לשתי נקודות זיכוי בשל כל ילד כאמור.

על פי עמדת רשות המיסים תתקבלנה נקודות הזיכוי גם עבור בגיר נטול יכולת אשר לא עזב את בית הוריו.

בהתאם להוראות הפנימיות של רשות המיסים נקבע גם כי הורים לילדים שאובחנו כלקויי קשב וריכוז או היפראקטיביות, שהינה לקות חמורה, זכאים גם לקבל את שתי נקודות הזיכוי בשל נטולי יכולת.
במידה ויש לכם **אישור רפואי על הפרעת קשב חמורה/לקות למידה** – נא לפנות למשרדנו לגברת ורדה פתיחה לבדיקת האפשרות להטבת מס.

על פי החוזה, ילדים בעלי לקות למידה חמורה הינם:

א. ילדים שלומדים במסגרת לחינוך מיוחד או שהופנו למסגרת לחינוך מיוחד על ידי ועדת השמה של משרד החינוך;

ב. ילדים הזכאים לקצבת נכות מטעם המוסד לביטוח לאומי בשל לקות למידה חמורה במיוחד;

ג. מכיתה ט' אין מסגרת לחינוך מיוחד.

תלמידי תיכון שמשרד החינוך קבע לגביהם שהם זכאים ל"מסלול 07", דינם כדין תלמידים הלומדים במסגרת לחינוך מיוחד או שהופנו אליו.

הורי ילדים אלה יהיו זכאים לשתי נקודות זיכוי מכוח סעיף 45 לפקודה באם ימציאו אישור על הפניית ילדיהם למסלול זה.

יחיד המקבל זיכוי בעד הוצאות החזקת ילדו במוסד מיוחד (ראה לעיל), לא יהא זכאי לשתי נקודות זיכוי נוספות.

הזיכוי לפי סעיף זה אף מותנה בהגשת תעודה רפואית ובכך שהכנסותיו של נטול היכולת ושל בן זוגו, החייבות והפטורות, לא עלו על 268,000 ש"ח, ואם אין לנטול היכולת בן זוג – שהכנסותיו, החייבות והפטורות, לא עלו על 167,000 ש"ח (הסכומים נכונים לשנת 2018).

העברת פעילות מיחיד לחברה ושינוי מבנה חברות - אי ביצוע באמצעות

סעיף 104 לפקודת מס הכנסה – תאונת מס

העברת פעילות מיחיד לחברה יכולה להיות חייבת במס רווח הון לפי חלק ה לפקודת מס הכנסה, אם לא תשלח הודעה תוך 30 יום מיום הקמת החברה לרשות המסים שבה מבקשים כי במועד העברת הפעילות לא יחול אירוע מס והוא ידחה למועד מכירת המניות המוקצות.

הוראות חלק ה-2 לפקודה מסדירות את התנאים שבהם שינוי מבנה לא יחויב במס, במקרים בהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי של נכסים המצדיק חיוב במס, שכן הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים נשמרה.

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מספר 242, (התשע"ז-2017)) מיום 6.8.2017 נועד למעשה לתת מענה לסביבה הכלכלית המודרנית, שכן מאז חקיקתו בשנת 1994, לא עבר חלק ה-2 לפקודה שינויים מהותיים. עם השנים שעברו, נצבר ניסיון רב ברשות המסים ואצל המייצגים באישורים שניתנו לשינויי מבנה, והמחוקק הבין כי החוק הקיים צריך להתאים למבני החזקות של חברות העוברות התפתחות עסקית מהירה, שיעורי צמיחה גבוהים ושינויים תכופים אחרים.

מטרת תיקון מס' 242 לפקודת מס הכנסה להסדיר את התנאים שבהם שינויי מבנה בחברות לא יחויבו במס. מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. בחוק שאושר ניתן מענה לצורכי החברות הפועלות בתחום ההיי-טק, זאת בשל החשיבות הרבה לצמיחתן ולביסוסן בחברות מובילות בתחומים שהן פועלות בהם. מטרתו העיקרית של התיקון היא הגמשת המגבלות החלות בעת ביצוע שינויי המבנה ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר ל"כניסת משקיעים" לחברה, הרחבת האפשרות למימוש זכויות, מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. כמו כן צומצמו באופן ניכר המגבלות החלות על בעלי הזכויות בחברות המשתתפות בשינויי מבנה, הורחבה באופן ניכר האפשרות למכירת זכויות על ידם (ירידה של בעלי הזכויות הקיימים לאחר שינוי המבנה לשיעור של עד 25%), וכן הורחבה האפשרות להקצאת זכויות חדשות לבעלי זכויות קיימים וחדשים. הורחבה באופן ניכר האפשרות לבצע שינויי מבנה נוספים במהלך תקופת המגבלות מבלי שהדבר יחשב להפרת התנאים והמגבלות החלים על שינוי המבנה הקודם, וכן נקבע לראשונה כי יתאפשר תשלום במזומן מאת החברה הקולטת לבעלי מניותיה של חברה מעבירה/ נעברת אגב המיזוג (בשיעור של עד 40% מכלל התמורה). נוסף על כך בוטל הצורך בקבלת אישור מראש של מנהל רשות המסים בעת מיזוגן של חברות בדרך של החלפת מניות ובעת ביצוע פיצול אנכי, וקוצרה תקופת המגבלות החלה בעקבות מיזוגן של חברות בדרך של החלפת מניות והיא הועמדה על שנתיים ממועד המיזוג. כמו כן, צומצמו המגבלות החלות על קיזוז הפסדים בעקבות מיזוג סטוטורי במקרים מסוימים, ובוטלו המגבלות על קיזוז הפסדים החלות לאחר פיצול.

הורחבה האפשרות של שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס להעבירו ללא חבות במס גם לחברה קיימת.

השינויים במסגרת התיקון לחוק, המתוארים בעיקרם לעיל, פותחים צוהר הזדמנויות חדש לבדיקת האפשרות למבנה החזקות יעיל יותר שנלוות לו פחות מגבלות.

משרדנו בעל ידע וניסיון רב בהעברת פעילות מיחיד לחברה - לפרטים נא לפנות

לרו"ח מנשה קנובל טלפון 0732443301.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

אופציות לעובדים - מעקף לסעיף 102 לפקודת מס הכנסה - REVERSE VESTING

על פי רוב השקעתם של המייסדים אינה כרוכה בכסף, כי אם ממרצם וכישוריהם, לפיכך יש בדרך כלל מקום למנוע סיטואציה של זכאות מלאה למניות חרף עזיבה של החברה לפני שהספיקו לתרום את כל התרומה המצופה מהם בגין זכותם למניות.

הקצאת מניות לפי תכנית אופציות מאושרת לפי סעיף 102 לפקודה מתאפשרת לעובדים ונושאי משרה להם מקצים פחות מ-10% ולא ליועצים חיצוניים, כמו גם לא לבעלי שליטה. להלן סקירה העוקפת את סעיף 102 לפקודה לבעלי שליטה וליועצים חיצוניים:

ביום 15.10.2015 פורסם פסק דין של בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין חיים הלמן ואח' ע"מ - 47255-01-14 בו נדונה סוגיית אופן מיסוי תמורות למייסדים שהחזיקו בתפקידי מפתח בחברה, במסגרת עסקת רכישה, והשאלה שנשאלה האם יש לסווג את ההכנסה כהונית או פירותית.

המייסדים החזיקו בשיעור מסוים מהון המניות של חברת אקס.אי.וי. שנמכרה ומכוח המכירה קיבל כל אחד מהם סכום מסוים לאלתר מחברת IBM בע"מ וסכומים נוספים שישולמו על פני 3 שנים בכפוף לכך שימשיכו לשמש עובדים או יועצים לחברת IBM.

בדיווחיהם, הצהירו המייסדים כי כלל התמורה - זו המשולמת לאלתר וזו שתשולם לאורך 3 שנים, הינה בגין מכירת מניותיהם ולכן חייבת היא במס רווח הון. מנגד טען פקיד השומה כי התמורה הנוספת מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה החייבת בשיעורי מס שולי.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע כי התמורה הנוספת הנה טובת הנאה שהתקבלה על ידי אנשי המפתח בזיקה ליחסי עובד מעביד ומשכך מדובר בהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. כן נקבע כי גם את התמורה הנוספת שולמה למייסדים ללא קשר לעבודתם בפועל יש לראות את התשלום כהכנסת עבודה, מאחר שמתקיימת זיקה ישירה בין העסקתם על יד חברת IBM לבין התמורה הנוספת.

בהמשך לכך, פורסם ביום 12.6.2017 חוזר מקצועי של רשות המסים (חוזר מס הכנסה מספר 5/2017) העוסק ב-"מנגנוני שימור עובדים ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח" (להלן: "אנשי מפתח"), ובפרט במנגנון ה-Reverse Vesting (על-פיו מניות אנשי מפתח כפופות למנגנון חילוט המתפוגג בהדרגה על פני תקופת עבודה מוגדרת) ומנגנון ה-Holdback (על-פיו חלק מתמורת המכירה בגין מניות אנשי מפתח ישולם להם בהדרגה במהלך תקופה מוגדרת לאחר השלמת עסקת הרכישה בכפוף להמשך עבודתם בחברה במהלך תקופה זו).

מטרת החוזר היא להבטיח וודאות מיסויית בעסקאות בענף ההי-טק בו מקובלים מנגנונים אלה. ודאות זו נדרשת במיוחד לאור פסק דין הלמן שפורסם באוקטובר 2015 כאמור, בו סווגה תמורה ששולמה לאנשי מפתח במסגרת עסקת מכירת החברה כהכנסת עבודה. החוזר מדגיש את הנסיבות הייחודיות נשוא פסק דין הלמן תוך הבחנתם מהנסיבות הסטנדרטיות. במסגרת החוזר מובהרת עמדת רשות המסים, לפיה בכפוף לתנאים מסוימים אשר יוצגו להלן, המיסוי שיחול בגין מכירת מניות עליהן יושמו המנגנונים האמורים יהיה במישור ההוני (שיעור מס של 25-33% לפי העניין), ולא במסלול הפירותי כהכנסה מעבודה (שיעור מס של עד 51%, בהתאם למדרגות המס השולי כולל מס יסף).

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

להלן תמצות התנאים אשר נקבעו בחוזר, ביחס לכל אחד מהמנגנונים:

Reverse Vesting:

1. המנגנון נקבע מראש ובכתב במועד ייסוד החברה (או בסמוך למועד זה), או אגב השקעה מהותית בחברה (השקעה בלפחות 5% מהון המניות המונפק לאחר ההשקעה).
2. במקרה של הפעלת המנגנון – רק החברה עצמה או בעלי המניות האחרים זכאים לרכוש את המניות, ואף זאת ללא תמורה או בתמורה לערכן הנקוב בלבד, והכל כפי שהוסכם מראש ובכתב.
3. מניות אנשי המפתח מסווגות כמכשירים הוניים, והן מניות רגילות הזדהות בזכויותיהן לשאר המניות הרגילות לכל דבר ועניין, אשר אלמלא הסדר ה-Reverse Vesting הייתה מכירתן מסווגת כרווח הון.

Holdback:

1. מניות אנשי המפתח מסווגות כמכשירים הוניים, והן מניות רגילות הזדהות בזכויותיהן לשאר המניות הרגילות לכל דבר ועניין, אשר אלמלא הסדר ה-Holdback הייתה מכירתן מסווגת כרווח הון.
2. מניות אנשי המפתח הוחזקו על ידם במשך חצי שנה לפחות לפני חתימת העסקה.
3. תמורת ה-Holdback אינה מהווה תגמול נוסף, אלא המחיר שישולם בעדן הינו זהה למחיר למניה שישולם לשאר בעלי המניות הרגילות בחברה.
4. אנשי המפתח מתקשרים בהסכם חדש החל ממועד השלמת העסקה, או ממשיכים לעבוד תחת הסכם העבודה הקיים, או הסכם מתוקן, ולפיו יקבלו שכר ראוי שלא יפחת משכרם בטרם העסקה.
5. החברה הרוכשת תייחס בדיווחי המס שלה את תשלום ה-Holdback כתשלום עבור רכישת מניות במסגרת העסקה, ולא תתבע הוצאות לצרכי מס בגין תשלום ה-Holdback.
6. אנשי המפתח ידווחו על מכירת מניותיהם, וככל שהתמורה משולמת במלואה במזומן הם ישלמו מקדמת מס מלאה בגין מלוא התמורה (לרבות בגין מרכיב ה-Holdback שטרם שולם). אם בהמשך מי מאנשי המפתח לא יקבל את מלוא התמורה הוא יהא רשאי לתקן את דוחותיו ויהא זכאי להחזר מס. כאשר התמורה הינה במניות או זכויות ניתן יהיה להחיל מנגנוני דחיית מס שונים בכפוף לתנאים הקבועים בפקודת מס הכנסה.

בהתקיים התנאים הנ"ל, תמורת ה-Holdback המשולמת לאנשי המפתח עד גובה המחיר למניה כפי שנקבע ביחס לשאר המוכרים, תהיה חייבת במס רווח הון. אם התמורה למניה לאנשי המפתח הינה גבוהה מהמחיר למניה שנקבע לגבי שאר המוכרים, ההפרש האמור ימוסה כהכנסת עבודה.

תנאים נוספים שנקבעו:

החוזר לא חל במקרים בהם החברה הרוכשת הינה קרוב, כהגדרת מונח זה בסעיף 88 לפקודה, של החברה הנרכשת או בעלי מניותיה, וכן במקרים בהם התקבלה בעבר החלטת מיסוי ספציפית הנוגעת למניות האמורות.

בנוסף, החוזר מבהיר כי הקצאת מניות חדשות שלא במועד הקמת החברה, בתמורה הנמוכה ממחיר השוק, לאדם אשר מקיים יחסי עובד-מעביד עם החברה המקצה, ואשר מהווה בעל שליטה בחברה כהגדרת מונח זה בסעיף 932(9) לפקודה, תהיה חייבת במס כהכנסת עבודה במישור הפירותי.

לאור האמור, קיימת חשיבות מיוחדת בבנייה נכונה של הסדרים אלו, ובתיקונם של הסדרים קיימים, כך שיעמדו בכל התנאים הקבועים בהוראה הנ"ל. בנוסף, לגבי הסדרים שאינם עומדים בתנאים הרלוונטיים, מומלץ לבצע הערכה האם כדאי לפנות לרשות המסים לקבלת רולינג המבטיח את הסיווג ההוני.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה או הבהרה בנושא למר מנשה קנובל, רו"ח,

טלפון 0732443301.

ביטול דרישת ניכוי מס במקור בהעברות כספים מסוימות לחו"ל **(חל רק לגבי מדינות עימן לישראל יש אמנה)**

לקוחות רבים נתקלים בקשיים מרובים עת הם מנסים להעביר כספים לחו"ל לשם מימון רכישת נכסים, רכישת מניות בתאגידים זרים וכד'.

מקורם של הקשיים האמורים הוא בסעיפים 164 ו-170 לפקודת מס הכנסה אשר קובעים חובת ניכוי מס במקור בעת תשלום כספים. הרעיון הבסיסי בסעיפים אלו הוא - לשמש כ"זרוע הארוכה" של רשות המיסים ולנכות מס כבר בעת תשלומה של הכנסה חייבת במס, בישראל בידי מקבלה. ואולם ישנם סוגי העברות שכלל אין בהם רלוונטיות להכנסה חייבת בידי המקבל בישראל, כגון כאשר עסקינן ברכישת נכסים בחו"ל - ברוב המקרים של המקרים אין מדובר בהכנסה שחייבת במס בישראל. לפיכך הקשיים אשר הערימו הבנקים בעת ביצוע העברות לחו"ל והצורך להמציא אישור לגבי פטור מניכוי מס במקור, גרם לעיכובים משמעותיים בביצוע תשלומים לחו"ל ולעיתים אף לפגיעה בהתחייבויות התשלום לגבי העסקה שתוכננה. כנ"ל בעת התקשרות לרכישת מניות חברה בחו"ל וכד'.

ביום 26 בספטמבר 2017 פורסמה הקלה בנושא זה ע"י רשות המיסים, לפיה **יתאפשר להעביר תשלומים לתושב חוץ בפטור מניכוי מס במקור, וזאת באמצעות חתימה על הצהרה מתאימה בטופס האמור, בבנק.** רשות המיסים הפיקה טופס (2513/2) אשר בהתקיים כל התנאים הבאים יינתן הפטור באופן אוטומטי ומבלי להיזקק לאישור פקיד השומה:

1. התשלום הוא לתושב מדינת אמנה ולחשבון בנק במדינת אמנה. (בעניין זה נציין כי לא נקבע כי חשבון הבנק ותושב החוץ חייבים להיות באותה מדינת אמנה).
2. התשלום הוא עבור אחד מהבאים: השקעה במניות, בנדל"ן או בנכס מוחשי אחר, וגם במתן הלוואה לתושב חוץ או הלוואת בעלים.
3. הטופס מולא ונשמר ע"י הבנק, ויימסר לרשות המיסים על פי דרישתה.

במסגרת ההצהרה נדרש המעביר לחתום כי הוא מודע לכך כי בסמכות רשות המיסים לקבוע ניכוי מס במקור במקרה של אי התאמה בין פרטי הבקשה לבין ההעברה שבוצעה בפועל, כמו כן נדרש לשמור את כל האסמכתאות הקשורות בהעברה בהתאם להוראות ניהול ספרים. הגדרת "מדינת אמנה" מצויה בסעיף 6 בטופס ההצהרה והיא כוללת רשימה בת 53 מדינות אשר לישראל יש עמן אמנות מס ורק להן מתאפשרת ההעברה בלא דרישת ניכוי מס במקור, בהתאם להקלה זו. מאחר ובמשך השנים נכרתות אמנות מס עם מדינות נוספות, ראוי כי תוצא הבהרה לגבי תחולה גם על מדינות האמנה הנוספות.

לא למותר לציין כי העברות כגון אלו ראוי היה מלכתחילה שלא להטיל על הבנקים כל חבות בניכוי מס במקור, שכן הללו אינן כלל בגדר הכנסה חייבת של המקבל, בישראל, ומשכך אין כל מקור חוקי להטלת מס או מס במקור עליהם.

הרחבת הפטור למשקיעים בשוק ההון בשנת 2018

בשורה למשקיעים בשוק ההון, בעקבות החלטת ועדת הכספים מיום 25/12/17 לאשר תיקון לתקנות פקודת מס הכנסה לעניין פטור מהגשת דו"ח שנתי.

עד לתיקון, משקיע בשוק ההון שמחזור עסקאותיו בענף היה בגובה של 640,000 ש"ח ומעלה היה חייב בהגשת דו"ח. בעקבות התיקון לתקנות פקודת מס הכנסה, שאושר על ידי ועדת הכספים של הכנסת ביום 25/12/17, עלה רף המחזור המחייב בהגשת דו"ח ל-2,500,000 ש"ח.

בהודעת רשות המיסים בעניין התיקון הוסבר כי "התיקון בא למנוע מצב בו משקיעים בשוק ההון מחויבים בהגשת דו"ח בשל ההנחה כי הינם חייבים במס יסף. הדבר נבע מכך שהקריטריון בתקנות היה נמוך מדי ועמד על מחזור של 640,000 ש"ח, מה שלא מצביע ברוב המקרים על הכנסות חייבות של 640,000 ש"ח, הרף ממנו נגבה מס יסף. מחזור פעילות בשוק ההון של 2,500,000 ש"ח מבטיח בסבירות גבוהה כי משקיעים אלו יגיעו אל רף ההכנסות ממנו נגבה מס יסף".

עודפים בקופות מרכזיות לפיצויים ייחשבו כהכנסה חייבת במס

ביום 11 ביוני, 2017 פורסם חוזר מס הכנסה מספר 4/2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים. בהתאם לחוזר, הסכום העודף, שנצבר בקופה המרכזית לפיצויים, ייחשב כהכנסה חייבת של המעסיק החל משנת 2018 ואילך.

המשמעות המעשית של הקופות המרכזיות (כאשר החל מיום 1 בינואר, 2011 לא ניתן היה להפקיד לקופה מרכזית לפיצויים), היתה בעבר בעצם היות המעסיק הבעלים והמוטב בכספים, ולפיכך השליטה באירוע של פרישה וחובת תשלום פיצויים לעובד נשארה בידי המעסיק. מטרת החוזר הינה להסדיר ולקבוע כללי מיסוי לעניין כספים, הצבורים בקופות המרכזיות.

הסכום העודף בקופה המרכזית, עד לגובה ההפקדות השוטפות במרכיב הפיצויים בקופות גמל של כל עובדי המעסיק ללא תלות במועד תחילת העסקתם, יועבר מהקופה המרכזית למעסיק, וזאת כתחליף מימון ההפקדות כאמור (ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק תוכל להתבצע רק לאחר, שבוצעו ההפקדות השוטפות). במצב זה, מצד אחד ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק תהווה הכנסה בידי המעסיק בהתאם להוראות סעיף 3ד' לפקודת מס הכנסה, ומצד שני ההפקדות השוטפות במרכיב הפיצויים תותרנה בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(5) לפקודת מס הכנסה.

בדיקת קיום עודף בקופה מרכזית ושימוש בו, כאמור בחוזר, יעשו אחת לשנה עד לתאריך 31 במרץ של השנה העוקבת, על ידי מתן הוראה ישירה לקופה מרכזית לפיצויים.

ניתן לקזז הפסדים עסקיים כנגד ההכנסה הנ"ל בהתקיים התנאים המצטברים, כדלקמן:

1. הסכום שנמשך אינו עולה על סכום העודף בקופה המרכזית, כאמור בחוזר.
2. אין הכנסה אחרת ממנה ניתן לקזז את ההפסד.
3. המשיכה היא בהתאם לתקנות קופות גמל חוזרי רשות שוק ההון ותקנון הקופה.

הוראות החוזר לעיל יחולו במקרים, בהם הבעלות על הקופה המרכזית היא של המעסיק עצמו. במקרים בהם הייתה העברת פעילות אגב מיזוג או העברת נכסים יחולו ההוראות, כמפורט בחוזר.

בעלי קופות מרכזיות שאינם מעסיקים עובדים, יראו את היתרה בקופה כהכנסה בידי בעל הקופה בשנת המס 2018, וזאת על אף שלא נמשכו הכספים בקופה המרכזית על ידי המעסיק.

החל מיום 1 בינואר, 2019, על ריבית ורווחים אחרים, הנצברים במסלול ההשקעה האמור, יחולו שיעורי המס והוראות ניכוי המס במקור, החלים על הכנסות, כאמור, אילו הופקו או נצמחו במישרין בידי הבעלים של הקופה המרכזית. העברת כספים מהקופה המרכזית למעביד או לחליף של המעביד במקרה של פטירה, פשיטת רגל או פירוק, תיעשה רק אם כל תביעות העובדים לפי חוק פיצויי פיטורים סולקו, וניתנה על כך החלטה שיפוטית ובהתאם לתקנון הקופה.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממוסד.

מיסוי יהלומנים

פורסם חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 244), התשע"ח–2017, בגדרו של התיקון, בוצעו מספר תיקונים בנושא מיסוי יהלומנים:

- תיקון סעיף 85 לפקודת מס הכנסה, שעניינו הערכת מלאי עסק במקרים מסוימים, כך שנוסף סעיף-קטן (ה) לפיו מדידת המלאי בענף היהלומנים תבוצע, על אף האמור בכללי חשבונאות מקובלים ובתחולה לגבי מלאי שנרכש ביום 1.1.2017 או לאחריו, על-פי העלות בלבד (עם זאת, נקבע במקביל, כי שר האוצר, באישור ועדת-הכספים של הכנסת, יהיה רשאי לקבוע סוגי יהלומנים שלגביהם יימדד המלאי שלא לפי עלות המלאי אלא באופן אחר שיקבע, וזאת בהתקיים תנאים ולפי הוראות שייקבעו בתקנות).
- ביטול הוראות סעיף 145א לפקודת מס הכנסה הקובעות הליכי שומה ייחודיים ליהלומנים, כך שעל שומת יהלומנים יחולו הליכי שומה זהים לאלה החלים על שאר הנישומים, כפי שקבוע בסעיף 145 לפקודה (במקביל, בוצעו מספר תיקונים משלימים בסעיף 146 לפקודה). זאת, ביחס להליכי שומה לגבי שנת-המס 2017 ואילך.
- מנהל רשות המסים ידווח לוועדת הכספים של הכנסת, בתום 30 חודשים מיום תחילתו של החוק, על יישומן של ההוראות לפי סעיף 85(ה) לפקודה, לעניין התקופה שמיום התחילה ועד למועד הדיווח כאמור.

הזדמנות לביצוע השקעות במיסוי מופחת - השקעה באפיק השקעה ייעודי - קופת

גמל אישית - תיקון 190

- השקעה בקופת גמל אישית (הזדמנות השקעה במיסוי מופחת)
- אפשרות לנתב את ההשקעות הפרטיות לאפיק זה ולנהל אותן כמו תיק ניירות ערך פרטי בבנק. חופשיות בניהול ההשקעות.
- מיסוי 15% על הרווחים הנומינליים.
- המיסוי מתבצע רק בעת המשיכה בפועל מהקופה, דהיינו הרווחים מתווספים לשווי התיק ומושקעים מחדש וניתן להגדיל את התשואות בתיק.
- העברה בין דורית - היורשים נכנסים לנעלי המורשים (מיסוי 15% כנזכר לעיל).
- באם, חס וחלילה, הפטירה לפני גיל 75 - אין מיסוי על הרווחים דלעיל.
- משיכה רק לאחר גיל 60 בכפוף לכך שמקבלים פנסייה של מעל כ- 4,500 ש"ח לחודש.

תיקון 190 לפקודת מס הכנסה בוצע בשנת 2012, התיקון מאפשר לגמלאי/ת ליהנות מקופת גמל אישית כאפיק השקעה בשוק ההון, לאפשר לבני הגיל השלישי להפקיד סכום חד פעמי לקופת גמל ולהנות משיעור מס מופחת ומנזילות מלאה של הכסף שנחסך ומשיכתו בצורה קלה ונוחה, על פני אלטרנטיבות אחרות בשוק ההון, אם הגעתם לגיל 60 שנה ואתם זכאים לפנסיה מינימאלית בסך כ- 4,500 ש"ח.

מנהלי השקעות בקופות הגמל נהנים מפטור מלא על רווחי הון. כלומר, בכל פעם שמוכרים מניות וני"ע סחירים ברווח, מקבלים ריבית, מקבלים דיבידנד לא משלמים מס, מה שמגדיל את פוטנציאל התשואה של קופת הגמל, לעומת אפיקי השקעה אחרים אשר באירועים אלה משלמים מס רווח הון.

כמו כן, מעבר בין מסלולי השקעה בקופת גמל אינו כרוך בתשלום מס על הרווחים שנצברו. דחיית המס למועד משיכת הכסף מקופת הגמל יש השפעה מהותית על התשואה המצטברת בקופה ובנוסף, בעת משיכת הכסף מהקופה ישולם מס בשיעור 15% נומינלי בלבד על הרווחים שנצברו בקופה, אל מול שיעור מס של 25% אטרקטיבי מאד ובייחוד כאשר האינפלציה כיום נמוכה מאד.

מעבר בין דורי - החיסכון שבקופת הגמל מאפשר מינוי מוטבים ותכנון עיזבון ומעבר בין דורי בצורה ברורה ונוחה. כך למשל אם חוסך הלך לעולמו טרם הגיעו לגיל 75 שנה יקבלו המוטבים בקופה פטור מלא ממס רווחי הון על כל הרווחים שהצטברו.

אם החוסך הלך לעולמו לאחר גיל 75 שנה יוכלו המוטבים "להיכנס לנעלי" של החוסך ולשלם מס רווחי הון מופחת בשיעור של 15% וזאת בהשוואה לשיעור מס של 25% על רווחי הון הנהוג באפיקי השקעה אחרים.

לסיכום תיקון 190 לפקודת מס הכנסה הביא עימו כספים עודפים המיועדים לירושה עבור בני הגיל השלישי.

משרדנו הינו בעל ניסיון בתחום זה, לפרטים: טלפון 073-2443301

חלוקת דיבידנד מרווחי שערך לחברת אם – פסיקה חדשה

כידוע, תקני חשבונאות בינלאומיים (IFRS) כוללים הוראות שונות להצגת שווי נכסים מסוימים על פי שווים ההוגן. למשל, כתוצאה מגידול בערך הנכס, חברה מכירה ברווח חשבונאי מבלי שהנכס מומש בפועל. לעומת זאת עפ"י דיני המס רווח חשבונאי זה אינו בר חיוב במס כיוון שהנכס עדיין לא מומש. ביום 8 בינואר 2018 ניתן פס"ד בעניין א.ס.י. אל קניון דרורים בע"מ (להלן: החברה או חברת האם) (ע"מ 44778-10-14), שדן בסוגיית חבות המס בידי חברה שקבלה דיבידנד מרווחי שערך נכסים, של חברת הבת שלה.

תמצית עובדות המקרה:

החברה היא חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת בייצוא ושיווק בתחום הנדל"ן. החברה רכשה בשנת 2009 50% ממניות חברת קניון דרורים בע"מ (להלן: עסקת הרכישה) – חברה תושבת ישראל בעלת זכויות חכירה בנכס מקרקעין שעליו מצוי קניון דרורים וכן בעלת כ-51% מזכויות החכירה של תחנת דלק הסמוכה לקניון (להלן: חברת הבת).

בדוח הכספי לשנת 2008 יישמה חברת הבת את תקן 40 (IFRS) ושערכה את המקרקעין בהתאם למודל השווי ההוגן ונותרה לה יתרת קרן שערך לחלוקה בסך של כ-27 מיליון ₪. ביום 9.12.2009 החליטה חברת הבת על חלוקת דיבידנדים לבעלי מניותיה (ביניהם חברת האם) שרובם, מרווחי שערך אלו. פקיד השומה טען שרווחי שערך נדל"ן של חברת הבת, אינם מהווים "הכנסה" בידי חברת הבת לפיכך הדיבידנד שהתקבל מחברת הבת בידי חברת האם אינו נמצא בתחולת סעיף 126(ב) לפקודה ולכן הוא חייב במס בידי חברת האם. הסוגיה הגיעה לפתחו של ביהמ"ש. בית המשפט ביסס את החלטתו בעניין זה על פרשנות הוראת סעיף 126(ב) לפקודה ועל פסיקה ברורה ומנחה (אביעד פרל ע"א 8500/10) שיצאה מידי של בית המשפט העליון כפי שיפורט להלן. מניתוח סעיף 126(ב) לפקודה ע"י בית המשפט עולה כי הסעיף ממעט הכנסה מבסיס "ההכנסה החייבת" של חברה החייב במס חברות, בהתקיים שלושה תנאים:

1. "...לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות... מחבר בני אדם אחר..."

2. "...שהופקו או נצמחו בישראל..."

3. אותה הכנסה הייתה נתונה לחיוב במס חברות בידי החברה המחלקת.

ביהמ"ש לא מקבל את פרשנות החברה לפי די בכך שהחברה המחלקת חייבת במס חברות באופן כללי, אלא קובע כי ה"פטור" יחול ככל שחל מס חברות ספציפי על ההכנסות (החייבות – נטו) שחולקו כדיבידנד.

ביהמ"ש מנתח את סוגיית הרווחים החשבונאיים, וספציפית לעניינו קובע בהסתמך על הלכת פרל כי תנאים 1 ו-3 לא מתקיימים בענייננו. ובלשונו של ביהמ"ש:

"מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי רווחי שערוד נכס הנדל"ן אינם מהווים "הכנסה" לצורך חישוב "הכנסה החייבת" של חברת-הבת ולכן גם לא שולם בגינם מס על ידי חברת-הבת.

לפיכך, אין להחיל על המערערת ההטבה הגלומה בסעיף 126(ב) לפקודה. פועל יוצא מכך, שההכנסה של המערערת מהדיבידנד שחילקה לה חברת-הבת, שמקורו ברווח שערוד הנדל"ן, מהווה עבור המערערת "הכנסה", שהיא "הכנסה חייבת" לפי דיני המס. על פי מסקנתי זו, דין הערעור להידחות".

עמדת פקיד השומה בסוגיה הנדונה להלן אף באה לידי ביטוי בעמדה חייבת בדיווח מספר 01/2016 – דיבידנד שמקורו ברווחי שערוד, וכעת קיבלה חיזוק מבית המשפט המחוזי בפסק דין זה אשר לראשונה דן בסוגית חלוקת הדיבידנד מרווחי שערוד בין שתי חברות תושבות ישראל.

מטבעות דיגיטליים – אופן מיסוי

כולנו כבר יודעים על דבר קיומם של המטבעות הדיגיטליים דוגמת ביטקוין ו-לייטקוין אשר מזמן הנם בגדר תופעה קיימת אשר רבים ברחבי העולם ואף בישראל משקיעים סכומי כסף נכבדים ברכישתם והמסחר בהם מתבצע באופן תדיר. עם זאת, נכון להיום, אין גישה אחידה בכל הקשור לרגולציה של השימוש בהם כמטבע ולמעשה כל הנושא נתון עתה בפני רגולציה ו/או התייחסות צפויה של רשויות אכיפת החוק בארץ ובעולם.

עתיד המטבעות הדיגיטליים אינו ברור - יש הטוענים כי זהו "הדבר הבא" מה שאמור להוביל את העולם לעידן וירטואלי חדש, ויש הטוענים כי עסקינן בבועה אשר עד מהרה תתנפץ. מה שברור הוא כי מטבעות שכאלו מייצרים בעיה חסרת גבולות למשטרי המערב ובכלל, וזאת משום שאלה פועלים באמצעות חקיקה, אמנות והסכמים שנים על גבי שנים בארה"ב, באירופה, ב-OECD וכו', במטרה להילחם בהון השחור, בהלבנת הון ובחשיפת נהנים, מה שסותר בעליל את כל הרעיון העומד בבסיסן של מטבעות דיגיטליים.

מערכת וירטואלית חוץ-בנקאית

נכון להיום, מטבעות וירטואליים אינם מיוחסים למדינה או בנק ספציפיים, אלא שייכים לאוחזים בהם דיגיטלית ואלו, הבעלים של אותן מטבעות, יכולים למעשה להחזיק מטבעות וירטואליים בהיקפים ענקיים מבלי שמישהו יוכל לדעת כי הם אלה שמחזיקים בהון שכזה. למעשה, המטבעות הללו מאפשרים לגורמים חוקיים ולא חוקיים להחזיק מיליארדים של דולרים במטבעות דיגיטליים.

הקושי במיסוי מטבעות וירטואליים

תופעת המטבעות הווירטואליים מעוררת סוגיה מעניינת באשר לשאלה האם אותם מטבעות הינם ברי מיסוי ואם אכן הם ברי מיסוי, כיצד ניתן למסותם? כבר עתה ניתן לומר שלמרות הפופולאריות הרבה של המטבעות הווירטואליים והעניין הרב אשר הם יוצרים - בכל הנוגע לסוגיית המיסוי, רב הנסתר על הגלוי. הקושי במיסוי אותם מטבעות דיגיטליים נעוץ בכמה פרמטרים, כך למשל בשונה ממטבע "רגיל" אשר מציין כסף של מדינה, המטבעות הדיגיטליים הינם מטבעות ערטילאיים אשר אינם קשורים ואינם מייצגים מטבע הקשור לכלכלת מדינה מסוימת והינם מטבעות עצמאיים לחלוטין (אם כי לאחרונה, בחודש אפריל 2017, הכירה יפן בביטקוין כאמצעי תשלום רשמי במדינה). המטבעות הדיגיטליים כאמור אינם מופקים/מונפקים או מנוהלים על ידי ממשלה או בנק מרכזי של מדינה כלשהי - במקום זאת, הם מבוססים על מנגנוני קריפטוגרפיה ורשת תקשורת "עמית לעמית".

באשר לשאלת המיסוי של אותם מטבעות דיגיטליים, עובדת היותם עצמאיים לחלוטין מקשה באופן ניכר על מיסויים ו/או על מניעת הלבנת הון ו/או על ביצוע עסקאות פליליות, שכן הבנקים בעולם ובייחוד בישראל מחויבים לדווח ולמנוע העלמות מס, ואילו במטבעות הדיגיטליים קיים פוטנציאל גבוה מטבעם לביצוע פעילות פיננסית שמטרתה בהעלמת מס ו/או בקבלת תמורה על ידי גורמים פליליים.

יתרה מזאת, אותם גורמים הרוצים לבצע פעולות פליליות עלולים לדרוש קבלת תמורה באמצעות מטבעות וירטואליים, מה שלמעשה יאפשר להם לקבל תמורה מבלי להזדהות, מבלי שהאחר המשלם יידע למי הוא משלם ומבלי שמישהו יוכל לעקוב ו/או לתפוס בכל דרך שהיא את אותם נכסים וירטואליים. זאת ועוד, מטבעות וירטואליים אינם סובלים מאינפלציה אך ידועים הם בתנודתיות רבה בשוויים בשונה ממטבעות שאינם וירטואליים. בנוסף, ערכם של מטבעות אלו נובע מהביקוש וההיצע בהם, דבר המשקף את אמון המשתמשים בהם. לא זו אף זו, במטבעות הווירטואליים שאלת המיסוי מקבלת משנה תוקף נוכח העובדה שבעת רצונו של המשקיע בהם להמיר את שוויים לכסף אמיתי, נתקל הוא לא אחת בקשיים ובשאלות רבות. יתרה מזאת, בעוד שכנגד מימוש מטבעות ו/או ניירות ערך באמצעות מערכת הבנקאית, יש בנמצא תיעוד שמי המבטא את הרווחיות שלו, המימוש של המטבעות הווירטואליים לא מותיר כל תיעוד שמי של הקונה ו/או המוכר ו/או של כל צד אחר בפעילות.

גישות ופרשנויות שונות בישראל

משקיעים יחידים (לא חברות) במטבעות וירטואליים, אשר המסחר במטבעות הווירטואליים אצלם אינו עולה לכדי "עסק" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, יוכלו לטעון כי הרווחים מעליית ערכם של אותם מטבעות פטורים ממס הכנסה (במקרה של חברה שהשקיעה במטבעות וירטואליים יחול בכל מקרה חבות במס חברות), הרואה במטבע הווירטואלי כאמצעי להחלפת ערך וכמטבע לכל דבר ועניין. לפיכך, בהתאם לדין החל על כל מטבע אחר, רווח בידי יחיד הנובע משינוי שער המטבע כמוהו כ-"הפרשי הצמדה" הפטורים ממס (בהתאם להגדרת המונח "הפרשי הצמדה" בסעיף 1 לפקודה ככזו הכוללת הצמדה לשער מטבע ולסעיף 9(13) לפקודה המעניק פטור ממס על הפרשי הצמדה בידי יחיד).

יצוין, כי רשות המסים פירסמה ביום 17/1/2018 חוזר מס הכנסה אשר מטרתו הייתה ליצור וודאות בשוק בכל הנוגע לאופן מיסויים של המטבעות הווירטואליים. רשות המסים הבהירה, כי מאחר ומטבע וירטואלי אינו מהווה הילך חוקי בישראל ובמדינות אחרות בעולם, הרי שהוא אינו נכנס להגדרת "מטבע" ו-"מטבע חוץ" כהגדרתם בחוק בנק ישראל.

מטבע וירטואלי הנו נכס בלתי מוחשי הנופל לגדר הגדרת "טובין" בחוק מע"מ ולפיכך מכירתו מחויבת בתשלום מע"מ ומס רווח הון (למעט במקרים בהם המסחר במטבע הווירטואלי עולה כדי "עסק" על פי המבחנים המקובלים, שאז המס המוטל יהיה פירותי, בשיעור מס שולי).

עוד נקבע בחוזר מס הכנסה של רשות המסים, כי במקרה בו תמורה בגין מכר או שירות משולמת באמצעות מטבע וירטואלי, המשמעות היא כי מדובר בעסקת חליפין וכל אחת מהעסקאות תמוסה בנפרד. מוכר הנכס או נותן השירות ימוסה במועד ביצוע העסקה בגין הכנסה ממכר או משירות (כאשר בעתיד ימוסה בנפרד על יממש את המטבע הווירטואלי) ואילו רוכש הנכס או מקבל השירות ימוסה במועד ביצוע העסקה על רווח ממכירת המטבע הווירטואלי.

בשורות חיוביות בעניין

על פי גישת רשות המסים כמעט כל עסקה באשר היא במטבע וירטואלי מחויבת בתשלום מע"מ, היות שאף במקרה של עסקה חד פעמית שאינה עולה כדי "עסק", עדיין המדובר ב"עסקת אקראי" החייבת במס ובדיווח. גישתה המשתקפת של רשות המסים, עולה בקנה אחד עם גישות של רשויות מס ברחבי העולם, ובראשם גישת רשות המסים האמריקאית, הרואות במטבעות הווירטואליים כנכס לצורכי מס, החייב במס בגין הרווחים הנובעים ממימוש.

עם זאת, גישתה של רשות המסים בישראל מביאה גם בשורות חיוביות למשקיעים במטבעות הווירטואליים, שכן לאחר שנים של חוסר וודאות בהן לא הייתה כלל התייחסות או הכרה לנושא זה מצד המדינה, באה רשות המסים, מסדירה את אופן השימוש במטבעות הדיגיטליים ונותנת גושפנקא חוקית ותעודת הכשר לכל העסקאות שנעשות במטבעות אלו בישראל. בנוסף מסדירה רשות המסים את הפעולות המותרות והאסורות במטבעות הדיגיטליים ומסירה את חוסר הודאות ששרר בשימושם עד כה.

עמדה חייבת בדיווח מספר 32/2017

רשות המסים הביע את עמדתה לעניין מיסוי מטבעות וירטואליים וקובעת כי הגדרת נכס בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי", כגון: ביטקוין, אתריום, הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת נכס בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה לפקודה, מיסוי רווח הון. אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי עסק, הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב לפקודה, הכנסה פירותית בשיעור מס שולי. בנוסף, על פי עמדת רשות המסים "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, עמדת רשות המסים היא ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או הפרשי שער.

סיכום

לדעתנו, מהאמור לעיל, עולה כי שאלת חבות המס של המטבעות הדיגיטליים תלויה במגוון רחב של פרמטרים, לרבות בפרמטרים הנוגעים באופן הגדרתו כמטבע או כנכס, זהות מבצע העסקה ומיקום ביצוע העסקה.

לפחות לעת עתה, נראה כי קיים קושי בהגדרתם של המטבעות הווירטואליים כמטבע בר קיימא, שכן מטבעות אלו אינם מונפקים על ידי בנק של מדינה מסוימת, אינם משויכים לכלכלה ספציפית ואינם בעלי הילך חוקי המחייב ישויות ריבוניות לקבל את התמורה הנקובה בהם. עם זאת, התקדמותם המטאורית של המטבעות הווירטואליים, השימוש הגובר בהם והפתח שיצרה יפן עת הכירה במטבע הביטקוין כאמצעי תשלום רשמי במדינה, יוצרים לדעתנו פתח להכרה עתידית במטבעות אלו, כמטבע בר קיימא אשר איננו בגדר נכס בלבד אלא מטבע של ממש.

כמובן שלכל אלה מתווספים עוד מגוון רחב של עניינים וטענות, הנוגעים ביכולתו ו/או אי יכולתו של פלוני לרכוש מטבעות אלו באמצעות חברה בין-לאומית שאינה מתנהלת מישראל ו/או בעניינים הנוגעים בטענה לפיה מטבעות אלה הינם בגדר מטלטלים, מה שמציף שאלה בדבר פטור או אי פטור מתשלום מס מרווח שמקורו במכירת מטלטלין אישיים.

בינתיים, כל עוד סוגיית חבות המס על עסקאות במטבעות דיגיטליים לא הוסדרה באופן מלא, חשוב לזכור ולדעת כי רשות המסים יכולה לראות באי דיווח על עסקה במטבעות דיגיטליים כהעלמת מס ומשכך עלולים המשתמשים והמשקיעים במטבעות להיות חשופים להליכים פליליים ואזרחיים. יתרה מזאת, גם כאלה שפעילים בעולם זה - משווקים, כורים, מפיקים וכו' - צריכים לקחת בחשבון כי עסקינן בתחום חדש, מורכב, שלא נתנו לגביו עדיין את מלא הדעת.

הנחיות חדשות של רשות המסים בקשר להליכי שומה – בקשה לתיקון דוח

כידוע, אין בפקודת מס הכנסה כל הוראה, לחיוב או לשלילה, בעניין זכאותו של נישום לתקן את הדוח השנתי, שהוגש על ידו לפקיד השומה. נושא זה עומד לעיתים קרובות במרכזן של מחלוקות מול פקידי השומה, אשר בחלק מהמקרים מסכימים לתקן את הדוח ומביאים את הסוגיה שעמדה בלב התיקון לדיון או שכלל אינם מקבלים את הדוח המתקן ועצם זכות התיקון של הנישום עומדת כנושא במחלוקת. ביום 8 בינואר, 2018 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע מס' 3/2018 שעניינה: "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה" (להלן – ההוראה). להלן עיקרי ההוראה: בראשית ההוראה נקבע כי אינה חלה על השלמת מסמכים חסרים בדוח שהוגש, בקשות להחזיר מס של נישומים שאינם חייבים בהגשת דוחות, בקשות לזכאות להחזר מס עקב נכות בהתאם לסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה או בקשות לגילוי מרצון. ההוראה סוקרת פסיקה בעניין ומסכמת כי לנישום לא נתונה זכות מוקנית אוטומטית לתקן את הדוח שהוגש על ידו, ומצטטת את הרוח העולה מהפסיקה, ע"מ 1228-05 בעניין אליהו רג'ואן, : "... תיקון דו"ח יעשה שלא כעניין שבשגרה, אלא במשורה, בזהירות ראויה ומתוך ראייה לא רק של מבקש התיקון, פורץ הגבולות שמציב הדין, אלא גם של אותם נישומים השומרים גבולות אלו...."

סוגי בקשות לתיקון דוחות, נחלקים לשניים:

- תיקון טכני, המתאפיין בהוספת מסמכים מאמתים שלא נכללו בדוח המקורי, כגון: הפקדות לקופ"ג, תרומות או תיקון טעות אריתמטית- תיקונים אלו יקלטו כמבוקש, ויעשו ע"י עובדי החוליה המרכזית.
- תיקון מהותי, המשפיע על ההכנסה החייבת או על ההפסד לצורך מס או על חבות המס בשנת הדו"ח או בשנים אחרות של הנישום או אחרים קשורים.

קליטת תיקון הדוח תתאפשר באחד מהללו:

- כאשר הבקשה לתיקון הינה עקב טעות בתום לב וגילוי מידע שלא היה ידוע בעת הגשת הדוח;
- נתגלתה טעות שאינה טעות ב"כדאיות העסקה";
- נתנה פסיקה של בית משפט עליון המהווה הלכה, בכפוף לתחולתה;
- נתפרסם חוזר או הוראת ביצוע;

מן האמור עולה כי כאשר מדובר בבקשות לתיקון מהותי, המהווה שינוי בנקיטת עמדה באשר לעיתוי הדיווח, הסיווג או ביחס לכדאיות העסקה, פקיד השומה יסרב לקלוט את הדוח המתקן.
בכל מקרה, בקשה לתיקון דוח לא תתקבל, במידה והסתיימה תקופת הסמכות לתיקון או לפתיחת שומה, לפי העניין.

עוד קובעת ההוראה, כי בקשה לתיקון דוח לא תתקבל לאחר שהוצאה שומה (התיקון עשוי להתאפשר במסגרת הליך פתיחה לפי ס' 147 לפקודה, השגה או ערעור).

עם זאת, בשונה מהגישה בה נקטו פקידי השומה עד היום, ההוראה אינה שוללת תיקון דוח בטרם יצאה שומה, גם אם החלו הליכי שומה בתיק.

ההוראה מציינת כי בהגשת בקשה לתיקון דוח הכוללת הגדלת ההכנסה החייבת באופן מהותי והחבות במס או הקטנת ההפסד באופן מהותי, עלולה לעבור לטיפול מקביל של מחלקת החקירות.
אף שההוראה מסתייגת מכך, הרי שעל מנת להימנע מהפניית הבקשה להליך חקירתי במקרים אלו, יש לשקול לבצע פניה במסגרת של גילוי מרצון מסודר.
בהוראה נקבע כי בכל מקרה של תיקון מהותי אין לצרף את התיקון לדוח מס של שנה אחרת, אלא להגיש דוח מתוקן.
במקרה של ביצוע תיקון מהותי, ישונה גם מועד הגשת הדוח, ויתכן כי בשל כך יוטלו גם קנסות "אחור" בהגשת הדוח.

דיווח על השכרת דירת מגורים – היעד החדש של רשות המסים -

באמצעות המלשינון ובאמצעות משלוח שאלוני פרטים אישיים ומקורות הכנסה

בארץ

לשם הקטנת חבות המס, הנובעת מהכנסות משכר דירה למגורים בידי יחיד, עומדת בפניו האפשרות לבחור בין שלוש חלופות:

(1) על פי החוק, תקרת הפטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים בישראל בשנת המס 2018 הינה 5,030 ש"ח לחודש. כאשר דמי השכירות עולים על סכום התקרה, מופחתת תקרת הפטור בגובה החלק העודף, וההפרש מתחייב על פי שיעורים רגילים. לפיכך, אם דמי השכירות גבוהים פי 2 מהתקרה, אין פטור.

(2) סעיף 122 לפקודה קובע שיעור מס מיוחד על הכנסות מהשכרת דירה למגורים בישראל: יחיד רשאי לשלם מס בשיעור של 10% בלבד ממחזור ההכנסות, בתנאי שהכנסתו של היחיד מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק, ובתנאי שהיחיד שילם לפקיד השומה את המס האמור בתוך 30 ימים מתום שנת המס, שבה הייתה לו הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות. בחלופה זו לא ניתן לנכות הוצאות ואין זיכויים.

יש לשים לב, כי בעת מכירת הדירה המושכרת בשיעור מס מופחת, תופחת עלות הדירה בגובה הפחת שניתן היה לנכות בתקופת ההשכרה, כך שבמידה שהמוכר אינו פטור ממס שבה, סכום השבח החייב במס יגדל – מקבל משנה תוקף לאור החקיקה החדשה בקשר עם מיסוי מכירת דירת מגורים.

(3) תשלום מס הכנסה לפי המס השולי, שחל על מלוא ההכנסות משכר דירה, אך בניכוי מלוא ההוצאות, כולל פחת וריבית, תיווך, משפטיות ואחזקה.

בחו"ל

הכנסות מהשכרת נכסים בחו"ל:

(1) סעיף 122א לפקודה - תשלום מס בשיעור של 15%. לפי חלופה זו אין זכות לניכוי הוצאות, למעט הוצאות פחת, ולא ניתן זיכוי ממס בגין המס ששולם בחו"ל.

(2) תשלום מס הכנסה לפי המס השולי, שחל על מלוא ההכנסות משכר דירה, אך בניכוי מלוא ההוצאות, כולל פחת וריבית, תיווך, משפטיות ואחזקה. בבחירה בחלופה זו ניתן לדרוש את המס ששולם בחו"ל כזיכוי.

הערכות לגבי השכרת ומכירת דירות מגורים – פסיקה חדשה בעליון

פסק הדין החדש שניתן על ידי בית המשפט העליון בעניין שרגא בירן ודן לשם מחייב חשיבה חדשה ושונה של משקיעים בדירות מגורים רבות לשם השכרתן או השבתתן ומכירתן. מעתה, משקיעים אלו צפויים לחוב במס הכנסה בשיעור מס שולי, לחוב בדמי ביטוח לאומי ולחוב במע"מ בגין הרווחים שיצמחו להם מהשכרה או ממכירת הדירות.

מדובר בחיוב מיסים כולל העלות להגיע לשיעור של יותר מ- 60% מהרווח מהדירות, במקום 10% מס על ההכנסות מההשכרה, או פטור לינארי מוטב על השבח ממכר הדירות כפי שהיה מקובל עד היום.

בעניין לשם ובירן (ע"א 7204/15, פקיד שומה תל אביב 4 נ' דן לשם, ניתן ביום 2.1.2018 וע"א 8236/16 פקיד שומה ירושלים 1 נ' שרגא בירן, ניתן ביום 2.1.2018), קבע בית המשפט העליון כי הכנסות מהשכרה של למעלה מ- 20 דירות היא הכנסה מעסק לכל דבר. אולם, הוא קבע כי הכנסות מהשכרה של עד שלוש דירות לא ייחשבו כהשכרה מעסק.

סביר להניח כי רשות המסים הפועלת להגברת גביית מס, תנסה להוריד את הרף של כמות הדירות המינימלי החייב במס לעשר דירות ואולי גם לחמש דירות.

כבר אתה פונים למשרדנו משקיעים רבים אשר זומנו למשרדי מס הכנסה, בשל החזקה של יותר משלוש דירות לצורך ברור וחיוב של הכנסתם כהכנסה מעסק במס שולי (עד 50%) במקום מסלול של 10% מס. חיוב הגורר בהמשך גם חיוב מקביל של ביטוח לאומי (17%) על אותן הכנסות.

בשנה האחרונה ראינו גם מחזיקים בדירות רבות אשר זומנו למשרדי מס ערך מוסף, כדי לחייבם במע"מ בשיעור של 17% בגין הרווח שנצמח להם ממכירת הדירות לפי סעיף 5 (ב) לחוק מע"מ.

מכיוון וחיובים אלו מוטלים באופן רטרואקטיבי על הכנסות משנים קודמות, מדובר בחיובים כספיים משמעותיים ביותר.

שימו לב, כי ככל שלא הוגשו בעבר דוחות למס הכנסה או למע"מ בגין השכרה או מכר של דירות, אזי לכאורה אין אפילו התיישנות לגבי החיובים האפשריים.

כל אלו יוצרים חיוב מס רטרואקטיבי על המשקיעים בדירות מגורים, העולה משמעותית על החיוב במסלול השקעה אחרים בשוק ההון או בהשקעות הוניות אחרות, החייבות במס בשיעור של 25% בלבד. נזכיר כי גם כך, מסלול החיוב במס בשיעור של 10% מס לפי סעיף 122 לפקודה, היה במידה רבה מסלול של הטבת מס לכאורית, שכן, החיוב במס בשיעור 10% היה על כלל ההכנסות מהשכרה ברוטו ללא הכרה בהוצאות כשלהן, לרבות הוצאות המימון והפחת שהיו על הדירות.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

כמו כן, מס השבח אשר חל במכר הדירות עלה משמעותית עקב הפחתת הפחת שלא הוכר מתוך שווי הרכישה של הדירות בחישוב השבח.

כך או כך, אין לשלול כי גם בהתאם לפסיקה החדשה, עדיין ניתן יהיה לטעון כי הכנסות מהשכרת דירות אינן במישור עסקי, ככל שהמבחנים שנקבעו לצורך כך, לרבות המבחן הכמותי, יצדיקו טענה זו, כגון:

- א. **טיב הנכס:** האם מדובר בנכס אשר ככלל מוחזק לצורכי מסחר שוטף לטווח קצר או שמא הוא מוחזק לצורכי השקעה לטווח הארוך.
- ב. **משך תקופת ההחזקה:** ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך תגבר הנטייה לראות בתקבול בגין המכירה כעסקי.
- ג. **תדירות העסקאות או הפעולות:** ככל שמספר הפעולות בנכס רב יותר כך מתחזקת המסקנה כי ההכנסות המופקות בגינו הן ביסודן עסקיות.
- ד. **היקפן הכספי של העסקאות:** ככל שהיקף ההכנסה גדול, הדבר יהווה סממן עסקי.
- ה. **אופן המימון:** ככל שהפעילות ממומנת על בסיס הון זר, נטילת הלוואות והגדלת המנוף הפיננסי, יהיה בכך כדי להצביע על הפעילות כעסקית.
- ו. **בקיאות ומומחיות:** הבקיאות הנדרשת אינה חייבת להתקיים אצל הנישום עצמו אלא די אם תתקיים אצל שלוחיו או מי מטעמו.
- ז. **מנגנון או פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית:** על פי רוב, עסק מאופיין בפעילות קבועה, נמשכת ושיטתית ועל כן לשם תפעולו קיים צורך במנגנון ארגוני מסוים.
- ח. **פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק:** ביצוע פעולות השבחה, פיתוח, שיווק ופעולות אחרות שתכליתן העלאת ערכם של הנכסים או התמורה המתקבלת בגין השימוש בהם.
- ט. **אופן הטיפול החשבונאי:** אופן רישום הנכס בספרי החשבונות של הנישום – למשל כמלאי עסקי או כרכוש קבוע – עשוי ללמד על מהות הנכס.
- י. **מטרות התאגיד:** במקרים בהם מדובר בחברה ובתקנון שלה נכתב בסעיף של מטרותיה כי היא פועלת כחברה להפקת הכנסות בתחום מסוים.
- יא. **ייעוד כספי התמורה:** ייבחנו האם הנישום ביצע שימוש בכספי התמורה לצורך השקעה חוזרת בפעילות, יהיה בכך כדי לתמוך במסקנה כי מדובר בפעילות עסקית.

עם זאת, המבחן העיקרי בו עשה בית המשפט שימוש הפעם, היה **מבחן ההיקף (הכמותי)** של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק טיב (איכות) הפעילות. לשיטתו, מסקנה זו מתבקשת מפני שלא ניתן לטפל במספר רב של דירות מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי ותדיר.

השכרתן של דירות בודדות יכול שתעשה "אגב אורחא" ובלי שייפגע זרם ההכנסות הצפוי מהן. אך לא כך הם פני הדברים בהשכרת ריבוי של דירות. השכרתן מצריך הערכות מערכתיות של עסק של השכרה. הוספת המבחן הכמותי, בלי לנקוב בכמות מדויקת של הדירות שתהווה בסיס לקביעה כי עברנו לחיוב מס עסקי על ההכנסות מההשכרה למגורים, יוצרת רף חדש ומהותי ומעצימה את חוסר הוודאות לשיקולים האם להשקיע בדירות מגורים במקום השקעה בשוק ההון או בנכסים הוניים אחרים.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים – הכנסה אקטיבית או פאסיבית - (למי

שיש מעל ל- 5 דירות) -

טיוטת חוזר מס הכנסה 2018 לאור פסק הדין בעניין לשם ובירן

ביום 2 בינואר 2018 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' לשם ובע"א פקיד שומה ירושלים 1 נ' בירן, ערעורים אשר הגישה רשות המסים והדיון בהם אוחד (להלן: "פסק דין לשם ובירן" או "פסק הדין").

בעניין לשם עסקינן בדמי שכירות אשר קיבלו המערערים, אח ואחות, מהשכרת 27 נכסים, מרביתם דירות מגורים, אשר בבעלותם. השאלה שבמחלוקת נסובה על סווג דמי השכירות - האם כהכנסה מעסק החייבת במס על פי סעיף 12(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), כפי שטען פקיד השומה, או שמא יש לסווגם כדמי שכירות אשר מקורם באחוזות בית או בקרקע החייבים במס על פי סעיף 12(ב) לפקודה, כפי שטענו המערערים.

למחלוקת זו רלוונטיות לשאלת תחולתה של הוראת סעיף 122 לפקודה מסלול החיוב במס בהשכרה למגורים בשיעור מס של 10% בלבד או הכנסה מעסק החייבת במס על פי סעיף 12(א) לפקודה בשיעור מס שולי. עניין בירן עסק בשאלה, האם דמי שכירות אשר קיבל המערער, עורך דין ובעלים של משרד עורכי דין העוסק בתחום פיתוח שכונות ופרויקטים של נדל"ן, מהשכרת למעלה מ-20 דירות מגורים, יסווגו כהכנסה מעסק או שמא כהכנסה מדמי שכירות החייבת במס על פי סעיף 12(ב) לפקודה. אף במקרה זה ההכרעה הייתה רלוונטית לעניין תחולת הוראת סעיף 122 לפקודה.

בית המשפט העליון קיבל את הערעורים אשר הוגשו על ידי רשות המסים, ופסק בשני המקרים מתחייבת המסקנה על פיה יש לראות את דמי השכירות אשר קיבלו הנישומים כהכנסה מעסק החייבת במס על פי סעיף 12(א) לפקודה ולא כהכנסה פאסיבית. בהתאם, לא תחול הוראת סעיף 122 לפקודה על ההכנסות מדמי השכירות אשר הפיקו.

רשות המסים פרסמה ביום 7.2.2018 טיוטת חוזר המפרטת את השיקולים לאורם יש לבחון את סיווג ההכנסה מהשכרת דירות למגורים כהכנסה מעסק לעומת הכנסה פאסיבית. לעמדת רשות המסים הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג כהכנסה מעסק. כמו כן, על מנת לאפשר ודאות מסוימת, מניחה הרשות כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהכנסה פאסיבית.

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

בין מבחני העזר הנמנים בטיוטת החוזר, טיב הנכס, אופן המימון, תקופת ההחזקה בנכס, בקיאות בתחום בו מתבצעות העסקאות, מנגנון, תדירות העסקאות או הפעולות, היקפן הכספי של העסקאות, מבחן היזמות (ההשבחה והשיווק) ו"מבחן העל" - מבחן הנסיבות, במסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה.

אין הכרח כי כל המבחנים יהיו רלוונטיים בכל מקרה; יישום מבחני העזר ייעשה באופן מצטבר ובשים לב לנסיבות, באופן המותיר מרחב של שיקול דעת ומקום להתרשמות מהתמונה המלאה של כל מקרה לגופו.

בהתאם לחוזר, כאשר ההכנסה מופקת באופן נמשך, שיטתי ותדיר ומתקיים קשר ישיר בינה לבין היגיעה האישית וההון האנושי של הנישום או שלוחיו, וכאשר השכרת ריבוי דירות מצריכה היערכות מערכתית, יש בכך כדי לספק אינדיקציה משמעותית להתקיימות עסק של השכרה. אי לכך, לעמדת הרשות, הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג ככנסה מעסק כאשר, על נישום הטוען אחרת, מוטל נטל משמעותי לשכנע כי מתקיימות בעניינו נסיבות מיוחדות החורגות מן הכלל.

טיוטת החוזר סוקרת את פסק הדין ואת מבחני סיווג ההכנסה כאמור וקובעת כי לעמדת רשות המסים הכנסה מהשכרת 10 דירות מגורים ומעלה תסווג כהכנסה מעסק.
על מנת לאפשר וודאות מסוימת, נכונה רשות המסים להניח כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהכנסה פאסיבית בשיעור מס של 10%.

השכרה של 6-9 דירות תיבחן בהתאם למבחנים השונים המפורטים בטיוטת החוזר.

הוראות טיוטת החוזר מביאות לכדי ביטוי את קביעתו של בית המשפט העליון.

מיסוי מקרקעין (דירות מגורים)

מיסוי מקרקעין - שבח

מומלץ לכל מי שיש יותר מדירה אחת לבצע הערכת מצב מוקדמת

במסגרת החוק בוצעו תיקונים משמעותיים בנושא מיסוי מקרקעין (תיקון מס 76), הכוללים צמצום משמעותי של הטבות המס במכירת דירות מגורים והעלאת שיעור מס רכישה. תחילת החוק מיום 1 באוגוסט, 2013, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.

מס שבח על דירות מגורים

1. ביטול הפטור ממס על דירת מגורים שאינה דירה יחידה

במסגרת החוק בוטל הפטור ממס לדירת מגורים נוספת, אחת לארבע שנים. החל מיום 1 בינואר, 2014 מוטל מס בשיעור של 25% במכירת דירת מגורים שאינה דירה יחידה. דירה יחידה, כפוף למגבלות כמפורט להלן ובחוק, תהיה פטורה ממס בעת מכירתה.

במידה שהדירה (במקרה שאין דירה יחידה) נרכשה לפני 1 בינואר, 2014, השבח יפוצל ליניארית לתקופות השונות: השבח שנצמח עד ליום 1 בינואר, 2014 יהא פטור ממס, ואילו היתרה תחויב במס בשיעור של 25% (בכפוף להוראות המעבר להלן).

יום הרכישה – יום רכישת הזכות במקרקעין.

על מנת למנוע הטבת מס לבעלי מספר רב של דירות, נקבעו הוראות מעבר לתקופה מיום 1 בינואר, 2014 ועד לתום שנת 2017, לפיהן החיוב במס ליניארי יחול רק על שתי דירות שנרכשו לפני 1 בינואר, 2014.

החל משנת המס 2018 אין הגבלה של מכירת מספר דירות, יחושב חישוב לינארי חדש, כאשר המס בשיעור 25% יחול רק על השבח שנצבר בדירות החל מחודש ינואר 2014. ככל שיקדים התא המשפחתי למכור את הדירות, השבח יהיה המינימלי האפשרי, קרי השבח יחול רק על תקופה בת 4 שנים, כשכל השבח בתקופת ההחזקה בדירה מיום רכישתה ועד חודש ינואר 2014 פטור ממס.

יובהר כי מס הכנסה יכול לטעון כי היקף המכירות ונסיבותיהן עולות לכדי עסקת אקראי או עסק ולחייב במס כהכנסה פירותית בשיעור מס שולי.

הני"ל הינו בהתאם לתנאים להלן:

- א. במכירה של לפחות אחת משתי דירות המגורים בתקופת המעבר, המוכר היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 149ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה דירה אחרת בפטור ממס.
- ב. במכירה של דירת מגורים, שנתקבלה במתנה לפני יום המעבר, מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (עומדים בתקופת הצינון).
- ג. המכירות אינן לקרוב, בין בתמורה ובין שלא בתמורה.

2. הגבלת הפטור על דירת מגורים יחידה

רק מוכר תושב ישראל או תושב חוץ, שאין לו דירת מגורים במדינת התושבות, יהא זכאי לפטור. תחילת ההוראה מיום 1 בינואר, 2014.

הפטור יינתן כל 18 חודשים, ובכפוף לכך שלמוכר בעלות בדירה 18 חודשים לפחות. דירה תחשב דירה יחידה גם אם למוכר בעלות של שליש (1/3) בדירה נוספת (טרם התיקון - 25%). דירה תחשב דירה יחידה גם אם למוכר בעלות על דירה נוספת, שהתקבלה בירושה מבן זוג או הורה, ולמוריש רק דירה אחת.

הפטור כפוף לתקרת שווי מכירה של 4.443 מיליון ש"ח. ככל שהמוכר זכאי לפטור, יינתן פטור יחסי, והיתרה תחויב במס של 25%.

ביום 28/3/2016 אושר בכנסת בקריאה שנייה ושלישית תיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין כהוראת השעה מיום 1/5/2015 ועד ליום 30/4/2020, לפיו יחיד, תושב ישראל, אשר ימכור את דירתו היחידה, ייהנה משיעורי מס מופחתים, החלים על רוכש דירה יחידה, בשל רכישת דירה חלופית, רק אם ימכור את דירתו הראשונה בתוך 18 חודשים מיום רכישת הדירה החלופית במקום תוך 24 חודשים.

3. מתנות בין קרובים

הפטור במתנה בין קרובים צומצם והוא לא יחול (מיום 1 באוגוסט, 2013) על מתנה לאח או אחות, אלא אם כן הזכות התקבלה מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

מיסוי מקרקעין - מס רכישה

1. מס רכישה ביחס לדירות מגורים

להלן עיקרי השינויים:

נוספו מדרגות מס נוספות לדירות יוקרה.

שיעורי מס הרכישה המופחתים לא יחולו על תושבי חוץ.

נקבעו שיעורי מס רכישה שונים לדירה, שאינה דירה יחידה, לתקופה מיום 1 באוגוסט, 2013 ועד לתום שנת 2014, ולתקופה מיום 1 בינואר, 2015 ואילך.

שיעורי המס המופחתים יינתנו ליחיד תושב ישראל בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

א. הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

ב. במידה שהדירה שרכש היא דירה שנייה שבבעלותו, הדירה הראשונה תימכר בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, ואולם אם רכישת הדירה השנייה הייתה מקבלן - תוך 12 חודשים ממועד קבלת החזקה;

ג. הדירה שרכש היא דירה חלופית, כמשמעותה בסעיף 49ה(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

להלן ריכוז שיעורי מס רכישה לדירת מגורים:

מדרגות מס רכישה – רכישת דירה נוספת (דירה שאינה דירה יחידה), שאינה זכאית למס רכישה מופחת:

מיום 16 בינואר, 2017 ועד ליום 15 בינואר, 2018	
שוי (אלפי ש"ח)	שיעור מס
עד 5,095,570	8%
מעל 5,095,570	10%

להלן ריכוז שיעורי מס רכישה לדירת מגורים יחידה (מס מופחת):

מיום 16.1.2017 ועד ליום 15.1.2018	
שוי (אלפי ש"ח)	שיעור מס
עד 1,664.520	פטור
מ- 1,664,521 עד 1,974,335	3.5%
מ- 1,974,336 עד 5,083,535	5%
מ- 5,083,536 עד 16,978,450	8%
מעל 16,978,451	10%

2. מס רכישה בזכות במקרקעין שאינה דירת מגורים

הועלה שיעור מס הרכישה מ- 5% ל- 6% וזאת החל מיום 1 באוגוסט, 2013.

3. הקצאת מניות באיגוד מקרקעין

במסגרת החוק נקבע, כי הקצאת מניות באיגוד מקרקעין הינה "פעולה באיגוד", החייבת במס רכישה.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

הטבות מס במכירת קרקע בידי יחיד

ביום 1.1.2016 נכנס לתוקף תיקון לחוק מיסוי מקרקעין שיעניק הקלה בשיעור מס השבח במכירת זכות במקרקעין המיועדים למגורים, מדובר בהוראת שעה שתוקפה עד ליום 31.12.2018.

במסגרת הוראת השעה נקבע שיעור מס מופחת של 25% במקום שיעור מס של כ- 40%, הטבת מס משמעותית החוסכת מאות אלפי ש"ח.

התנאים של הוראת השעה:

1. הקרקע הנמכרת בידי יחיד, חברה משפחתית או שותפות.
 2. יום הרכישה המקורי של הקרקע היה בין השנים 1961 ל- 2011.
 3. הקרקע מיועדת לבנייה של לפחות 8 דירות.
 4. תכנית המתירה בנייה של 8-250 דירות ועל הבנייה להסתיים תוך 42 חודשים מיום המכירה. כאשר מותרת בנייה של למעלה מ-251 ועד 1,000 יחידות על הבנייה להסתיים תוך 48 חודשים מיום מכירת הקרקע.
- אם התכנית מתירה בנייה של יותר מ- 1,000 דירות נדרשים תנאים נוספים וביניהם שמי שקנה את הקרקע הוא קבלן ושבים המכירה ניתנו היתרי בנייה ל-10% מהדירות לכל היותר במסגרת התוכנית.

חובת דיווח למנהל מיסוי מקרקעין

החל מיום 1.1.2017 יש חובה לדווח למנהל מיסוי מקרקעין על כל עסקה בזכות במקרקעין, לרבות באיגוד מקרקעין, בתוך 30 ימים ממועד חוזה העסקה. הדיווח יכלול את "השומה העצמית" שתפרט את חישוב השבח ומס השבח החל על העסקה, תביעות קיזוז הפסדים ופריסת השבח. התיקון קובע, כי המועד להגשת דיווח, על כל מי שמבצע עסקה של רכישה או מכירת זכות במקרקעין / פעולה באיגוד מקרקעין הכפופה להוראות חוק מיסוי מקרקעין, יעמוד על 30 יום ממועד המכירה/רכישה (במקום 40 יום - עד 31.12.2016), וזאת על עסקאות שיבוצעו החל מיום 1.1.2017.

בנוסף, יתאפשר רישום של זכות במקרקעין בטאבו במקרים מסוימים בהם החשש מאי תשלום המס נמוך, וזאת גם לפני שהסתיים הטיפול בתיק בידי רשות המסים.

לפי עמדת רשות המסים, תיקון זה מהווה שלב ראשון במהלך שירותי שתכליתו קיצור לוחות הזמנים לקבלת אישורי מסים לרישום העסקה ברשם המקרקעין (טאבו).

הטבות מס בבניין השכרה למגורים על פי חוק עידוד השקעות הון

מדובר בהטבות מס שהן טובות ליחידים ולחברות העוסקים בענף היזמיות והנדל"ן ובגין הכנסות מהשכרה וממכירת יחידות דיור שחל לגביהם שיעור מלא של מס הכנסה ומס חברות. גם יחידים שאינם עוסקים בתחום המקרקעין עשויים ליהנות מהטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון ולחסוך מאות אלפי ש"ח על הכנסות אלו לאורך מספר שנים.

חוק העידוד מעניק הטבות על הקמה, הרחבה או רכישה של נכס שהוא בניין להשכרה. ההטבות מיועדות לבניין חדש להשכרה שקיבל אישור מנהלת מרכז ההשקעות ולפחות מחצית משטחו מיועד להשכרה למגורים.

בניין חדש להשכרה יכול לכלול מתחם של כמה בניינים שנבנו כמקשה אחת באותה תקופה ובאותו אתר. בניין חדש להשכרה יכול לכלול חלק מבניין ובלבד שבחלק המאושר יהיו לפחות 6 דירות, לעניין בניין שלם אין מגבלה על מספר דירות מינימלי. יש להשכיר בממוצע לפחות מחצית משטח הדירות למגורים למשך 5 שנים לפחות מתוך 7 שנים שלאחר תום הבנייה.

לא ניתן למכור את הבניין לפני שחלפו 5 שנות השכרה. אין מגבלה על החזקה ע"י יחיד או ע"י חברה משפחתית או חברת בית.

נקבעים דמי שכירות מקסימליים המתעדכנים מדי שנה ע"י מנהלת מרכז ההשקעות בהתאם לגודל הדירה, מספר חדרים, אבזור ואזור גיאוגרפי, סכום ההכנסה משכירות לא יעלה על 6,200 ש"ח.

שיעור המס על ההכנסות משכ"ד עומד על 11% בידי חברה (במקום שיעור מס חברות של 25%) ושיעור המס על הדיבידנד הוא 15% (במקום 30% בעת חלוקת דיבידנד לבעל שליטה). שיעור מס בידי יחיד 20% (במקום שיעורי מס שולי).

בעת מכירת הבניין יחול חיוב במס ולא יהיה פטור. שיעור הפחת 20% ואם יוצר הפסד כתוצאה מהפחת ניתן לקזזו מההכנסות הנובעות מהבניין וכן כנגד רווח הון העשוי לנבוע מהמכירה.

מס ערך מוסף:

סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף קובע פטור ממס בעסקאות השכרת דירות מגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, מכאן השכרת דירות למגורים תהא פטורה ממע"מ ואילו השכרת קומת מסחר תחויב במע"מ.

נדגיש כי קיימים יתרונות רבים בקבלת אישור ממנהלת מרכז ההשקעות כ- "בניין להשכרה למגורים", לעומת המיסוי הגבוה על משכירי דירות רבים אשר לא מסדירים את האישור הנ"ל, ועלולים להיות נתונים לשיעורי מס גבוהים במיוחד.

חוק עידוד השקעות הון – הטבות לבניינים להשכרה וגם לדירות חדשות שייבנו על בניינים קיימים – חדש

ביום 26 בנובמבר 2017, ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט עודד שחם), בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים, פס"ד בעתירה מנהלית של חברת קומותיים בע"מ נ' כחלון (שר האוצר) ואח' (עת"מ 59787-03-17). נבהיר תחילה, כי אין מדובר בערעור מס הכנסה אלא בעתירה מנהלית בהתאם לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000, שמטרתו להסמיך באופן הדרגתי את בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, לדון בעניינים מנהליים ספציפיים, שנדונו בעבר בבג"ץ, בין היתר, על מנת להוריד את העומס מבית המשפט העליון.

בשנת 2009 רכשה החברה העותרת (להלן- **קומותיים**) שטח גג של בניין ישרן, שהוקם בשנת 1939, לרבות זכויות בנייה הצמודות אליו, ובנתה עליו 7 דירות ("תוספת הדירות"). העתירה עוסקת בבקשה שהגישה קומותיים לרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה (להלן- **הרשות**) בשנת 2014, לאישור תוספת הדירות שהקימה כ"בניין חדש להשכרה" למגורים הזכאי להטבות מס ע"פ פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון. בקשה זו נדחתה על הסף ע"י הרשות.

הבקשה נדחתה, כאמור, על הסף ע"י הרשות וגם הערר שהגישה על ההחלטה נדחה. הרשות טענה כי בהיתר הבנייה שניתן לקומותיים צויין שמדובר בתוספת קומות לבניין קיים. לטענת הרשות, חוק העידוד מבחין בעצמו בין המונח "בניין" ובין המונח "תוספת לבניין" (קרי, להרחבת נכס קיים). כן טענה, בהתאם להגדרת "בנין להשכרה" בסעיף 53א(א)(3) לחוק העידוד, על מנת לאשר הרחבה של נכס קיים, נדרש שבניית המבנה המקורי תסתיים לאחר 31/7/1988 וכן שיהיה בגדר נכס מאושר. בענייננו, במקרה דנן, הבניין המקורי עליו נבנתה תוספת הדירות, נבנה כאמור בשנת 1939 ואינו נכס מאושר.

ביהמ"ש מקבל את העתירה חלקית תוך שהוא דוחה את ניסיונה של קומותיים לטעון כי לעניין הגדרת "בניין", הכולל חלק מבניין, יש לפנות לחקיקה אחרת (סעיף 8א בפקודה, חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965). ביהמ"ש מפנה להגדרות המונחים "בניין", "בניין להשכרה" ו"בניין חדש להשכרה" בסעיף 53א(א) לחוק העידוד המסייגים במפורש חלק מבניין, ואין צורך לפנות לחוקים אחרים.

עם זאת, לעניין "חלק מבניין" ביהמ"ש מצביע על סעיף 53א(ב) לחוק הקובע: **"על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאית המנהלה לאשר, לגבי בנין פלוני, כי רק חלק מהבנין יהיה בנין להשכרה, אם נתקיימו... ובבניין חדש להשכרה בחלק המאושר יש לפחות 6 דירות מגורים."**

ביהמ"ש קובע לאחר ניתוח לשון החוק ותכליתו כי: **"... משנקבע בסעיף 53א(ב) לחוק כי המנהלה רשאית לאשר, לגבי בניין פלוני, כי רק חלק מהבניין יהיה בניין להשכרה.... רק על אותו חלק לעמוד בתנאים לאישור בניין להשכרה לפי סעיף 53א(א), ובהם התנאי שבנייתו הסתיימה לאחר יום 31.7.88"** וזאת נוכח תכלית החקיקה, לפיה סעיף 53א(ב) נוסף לחוק בשנת 1992 על מנת לעודד בנייה להשכרה למגורים ולא רק של בניין או מס' מבנים אלא גם בחלק מבניין.

כלומר, ביהמ"ש מפרש את החוק כמסמך את המנהלה לאשר בנייה להשכרה במגוון של אפשרויות כגון הקמת בניין חדש אשר מלכתחילה רק חלק ממנו ייועד להשכרה, לרבות **הקמת תוספת להשכרה על בניין קיים (גם אם הבניין המקורי איננו בניין מאושר ע"י החוק).**

במקרה זה, **רק החלק החדש הנבנה** צריך לעמוד בתנאים ובהגדרות שנקבעו בחוק. ביהמ"ש אף מציין כי תכליתו של סעיף 53א(ב) לחוק העידוד להרחיב את מגוון המקרים שניתן לאשר ודווקא מכוון למקרים בהם תוספת הבנייה הינה על **בניין שאיננו מאושר** (כיוון שתוספת לבניין מאושר הוכר ע"י המנהלה עוד קודם לחקיקת סעיף זה). כיוון שבקשת קומותיים לא נדונה לגופה ע"י הרשות, אלא נדחתה למעשה על הסף, ביהמ"ש מבטל את החלטתה ומשיב את הבקשה אל מנהלת הרשות על מנת שתדון בה מחדש על יסוד ההנחה כי ניתן להכיר בתוספת הדירות כבניין חדש להשכרה עפ"י סעיף 53א(ב) לחוק העידוד.

לעמדתנו, פסק הדין פותח אפשרויות רבות ונרחבות בפני יזמים וקבלנים לקבלת ההטבות מס בבניית דירות להשכרה ע"פ פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון, לדוגמא, **דירות נוספות הנבנות במסגרת תמ"א 38/1 (במסגרת תוכנית חיזוק) על בניינים קיימים.**

עם זאת, יש להיות ערים לתנאים הנדרשים לשם קבלת ההטבות ולמגבלות עתידיות, לדוגמא, סעיף 72א לחוק מיסוי מקרקעין, השולל פטור או דחיית מס במכירת דירה שבגינה התקבלו הטבות ע"פ חוק העידוד.

פסקי דין מהפכניים לעניין תושבות

פסק דין ספיר - מהפכני לעניין התושבות - תושבות בחו"ל למרות שהמשפחה בישראל וכן פסק דין צור (במחוזי) לעניין תקופה המגדירה ניתוק תושבות.

ביום 20.5.14 ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור על פסק הדין שלבית המשפט המחוזי (כבוד השופט מגן אלטוביה) בעניין מיכאל ספיר.

הסוגיה הנדונה בפני בית המשפט היתה תושבותו של היחיד (ספיר) לצורכי מס, האם בארץ או במדינת החוץ.

בית המשפט העליון פסק כי מדובר בתושב חוץ למרות שמשפחתו הגרעינית ממוקמת בישראל ולמרות ששהה בישראל מעל מכסת הימים הנקובה בפקודה כחזקה הניתנת לסתירה.

פסק דין ספיר - בית המשפט העליון:

"על פי הנתונים שהוצגו, ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב לישראל בשנים הרלוונטיות מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל.

נתון זה, שהינו ככל הנראה הסיבה לביקוריו התכופים של המשיב בישראל, יש לו אכן משמעות רבה משום שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו.

אך המציאות מלמדת כי יש משפחות אשר בוחרות לחיות אחרת ועל כן אף שמדובר בנתון משמעותי הנושא משקל ממשי לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף.

ככל שמדובר בבנותיו הבגירות, אין זה נדיר למצוא מצבים שבהם ההורים או מי מהם מתגוררים בארץ אחת והילדים בארץ אחרת.

אשר למערכת היחסים שבין המשיב ואשתו, המשיב העיד כי אשתו לא הסכימה להצטרף אליו ולהעתיק את מגוריה לסינגפור ובחרה להמשיך להתגורר בישראל.

עוד העיד המשיב כי כתוצאה מכך ונוכח העובדה כי הוא שוהה בסינגפור מרבית ימות השנה, מנהל שם את עסקיו, מקיים שם חיי חברה פעילים ורואה בה את מרכז חייו, החליטו הוא ואשתו לנהל את חייהם בנפרד.

בית המשפט קמא קיבל את עדותו זו של המשיב כעדות המשקפת את מערכת היחסים שבין המשיב לאשתו מאז שנת 2002 ומשכך העובדה כי אשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל אין בה אף היא כדי לשנות מן

המסקנה שאלה הגיע בית המשפט המחוזי." (ההדגשות אינן במקור)

לסיכום פסק הדין:

א. על אף שמשפחתו הגרעינית של מר ספיר שהתה בישראל, אין רכיב זה מכריע ויש לבחון את סוגיית מרכז החיים על כל רכיביה.

ב. על אף שמתקיימת החזקה המספרית המחמירה של הפקודה - מבחן הנוכחות של 30 יום בשנת המס ו- 425 ימים בשנת המס + השנתיים הקודמות, נקבע כי האיש תושב חוץ.

חזקה מספרית שבפקודה (יש שתיים כאלו לעניין תושבות), היא חזקה הניתנת לסתירה.

פסק דין צור

משמעות פסק הדין:

משמעות פסיקתו של בית המשפט מרחיקה לכת ומאפשרת לנישומים אשר יצאו לעבוד בחו"ל פחות משלוש שנים (בניגוד לעמדת מס הכנסה אשר עוגנה בחוזר 1/2012), לטעון לניתוק תושבות לצרכי מס גם למדינות אשר אינן חתומות על אמנת מס עם ישראל.

בהחלטתו, קבע בית המשפט כי "העובדה כי נישום המשנה את מרכז חייו מותיר מאחוריו נכסי נדל"ן, חשבונות בנק וכדומה, אינה מספקת כדי לקבוע כי מרכז חייו נותר במקום בו שהה בעבר". קביעה זו מערערת את גישת מס הכנסה אשר ראתה פעמים רבות בדירת מגורים אשר נשארה בבעלות הנישומים כ"בית קבע", בין אם היה זמין למגורים בעת שהייה בחו"ל ובין אם היה מושכר לתקופה ארוכה. **לאור פסק הדין ומגמת רשויות המס בישראל הפועלות להרחבת חובות הדיווח, בעת עמידה בחזקות וקיום מהותי של מבחני מרכז החיים נראה כי ניתן לשקול תיקוני ועדכוני דוחות בקשר עם שכר ואופציות שניתנו בחו"ל ומוסו גם בארץ.**

הכנסה מעורבת לעולה חדש ותושב חוזר ותיק ומועד תושבותו -
פס"ד יהודה תלמי ע"מ 24557-02-15 – פסיקה חדשה

ביום 21.1.2018 פורסם פסק הדין בעניין יהודה תלמי (ע"מ 24557-02-15) העוסק בעיקר בסוגיית בירור החלק החייב במס בישראל בהכנסה מעורבת שמפיק עולה חדש או תושב חוזר ותיק. נזכיר, כי במסגרת תיקון 168 לפקודה ("חוק העולים") בתוקף משנת המס 2007, זכאי יחיד מוטב, בין היתר, לפטור ממס במשך 10 שנים ממועד העלייה על הכנסות פירותיות (לפי סעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה) שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל.

עובדות פסק הדין בקצרה:

המערער חזר לישראל ביולי 2007 כתושב חוזר ותיק, תוך שהוא עובד עבור מעסיק אנגלי אצלו היה מועסק עוד בטרם חזרתו לישראל (תוך שימוש במשרדי חברה ישראלית קשורה). בדיווחיו לפקיד השומה בישראל הצהיר על 37% מכלל הכנסתו משכר, כזו שהופקה בישראל, בעוד שלגבי היתרה- כזו אשר הופקה בחו"ל, לגביה נטען כי היא פטורה ממס. הבסיס המרכזי לייחוס מירב ההכנסות מחוץ לישראל, לטענת המערער, היה כי מקורן של אותן הכנסות מ"נכסים" מסוימים אותם פיתח עבור המעסיק בעת שעבד עבורו בחו"ל. פסק הדין עסק בסוגיית מועד קביעת התושבות הישראלית.

בעוד שפקיד השומה ביקש לראות את המערער כתושב מתחילת השנה על בסיס ריבוי ימי שהייה בראייה שנתית, טען המערער כי מועד חזרתו ביולי 2007 נקבע במסגרת הסכם העבודה עם המעסיק, דווח גם לרשות המס האנגלית (כמועד ניתוק התושבות האנגלית) וימי שהייה מוגברים במחצית הראשונה של השנה נבעו דווקא מסיבה אובייקטיבית של פטירת אמו.

בית המשפט קיבל את עמדת הנישום המערער וקבע כי מדובר "בתהליך הדרגתי של התבססות בישראל", והוסיף ש"כך כשעניין לנו בהפסקת תושבות, וכך בהתחלת תושבות".

בהקשר זה נזכיר, כי עמדת רשות המסים אינה עקבית כשמדובר ביציאה מישראל ובחזרה ממנה, ובהחלטת מיסוי שניתנה לאחרונה בעניין עובדי רילוקיישן נקבע כי מועד היציאה (גם כאשר מתקיימים כל התנאים הרלוונטיים – שהות ארוכה במדינת אמנה, קיומו של בית קבע בחו"ל במקביל להיעדר בית קבע בישראל, ועוד) לא יהא מוקדם מששה חודשים ממועד המעבר, בעוד שמועד החזרה נקבע ליום בו חוזר מי מבני המשפחה לישראל (גם אם לא העובד עצמו). בהקשר זה, פסק הדין בהחלט מקהה את עמדת רשות המסים האמורה.

מלבד הטענות והדיון המהותיים בתיק, ניהול ההליך במקרה הזה היה בעייתי כך למשל, לא עלה בידי המערער להוכיח את קיומם של אותם "נכסים" להם טען ולא את הזיקה בין שכרו לבין אותם נכסים, תוך שהוא נמנע מלהציג הסכמי עבודה קודמים.

כמו כן, לא השכיל המערער לזמן לעדות את אותו בכיר בחברה בה עבד שמסר תצהיר בקשר לתפקידו ושכרו של המערער ואף הוציא תחת ידיו מכתב שעליו בוססה השומה העצמית של המערער, או לזמן לעדות את חשבת החברה הישראלית שלגביה טען כי תשובותיה שניתנו במהלך ביקורת מס הכנסה היו שגויות וניתנו מחוסר ידיעה.

בהקשר זה נציין, ובמנותק מהנסיבות בפסק הדין עצמו, כי ישנם מקרים בהם יחיד אשר נדרש על ידי פקיד השומה לספק מסמכים, הצהרות ודוחות הנוגעים לנכסיו ו/או להכנסותיו בחו"ל, נמנע מלעשות כן בתואנות שונות המתבססות על הבסיס החוקי הרחב הפוטר יחיד מוטב מכל דיווח על הכנסות ונכסים בחו"ל, לכאורה גם בניגוד לדרישת פקיד השומה.

על מי שנוקט בגישה כאמור, לקחת בחשבון כי הדברים עלולים להיזקף לרעתו ביום הדין, וכפי שהזכיר השופט: "כידוע, כאשר בעל דין נמנע מהבאת ראיה הנמצאת בחזקתו, קמה חזקה שאילו הובאה הראיה היא הייתה פועלת נגדו והדברים ברורים וידועים".

מתן הקלות מיסוי לעולים חדשים ותושבים חוזרים לישראל תושב חוזר ותיק

ביום 16.9.08 פורסם בישראל חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, הכולל רפורמה רחבה, שמעניקה הטבות והקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים לישראל. מטרת הרפורמה היא להשיב הביתה מאות אלפי ישראלים, החיים בחו"ל, ולהגביר את מספר העולים החדשים לישראל.

להלן עיקרי הרפורמה:

- (1) הענקת פטור ממס לכל סוגי ההכנסות בחו"ל לתקופה של 10 שנים מיום מועד העלייה לישראל, באופן שיכלול את כל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל, בין אם מקורן במימוש נכסים והשקעות בחו"ל ובין אם מקורן מהכנסות שוטפות שהופקו מחוץ לישראל.
 - (2) קביעת מעמד מיסויי חדש ("תושב חוזר שישווה כעולה לצרכי מס הכנסה") למי שהיה תושב חוץ לפחות 10 שנים מהמועד שעזב את ישראל (להלן: "תושב חוזר ותיק").
נקבע כהוראת שעה, כי בין השנים 2007-2009 התקופה שתזכה את היחיד להיחשב כ"עולה לצרכי מס הכנסה" תעמוד על 5 שנים בלבד, להבדיל מתושב חוזר ותיק (לאחר 10 שנות היעדרות ופטור גם מהכנסות אקטיביות הנזכר לעיל).
 - (3) קביעת מסלול התאקלמות: מתן תקופת הסתגלות בת שנה ממועד הגעתו ארצה של היחיד, אשר בה לבקשתו לא יחשב תושב ישראל לצרכי מס הכנסה. על פי התיקון לפקודה, מי שבחר בכך מחויב להודיע בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל על בחירתו בשנת הסתגלות בטופס שקבע המנהל. יחיד מוטב, שהגיע לישראל מיום 1 בינואר, 2007 ועד ליום 31 בדצמבר, 2008, יכול היה להודיע על בחירתו עד ליום 31 במרץ, 2009, וראו בהודעתו האמורה כהודעה שהוגשה במועד.
 - (4) **קביעת פטור ממס לחברות, שהתאגדו בחו"ל ומנוהלות על ידי עולה חדש או על ידי תושב חוזר ותיק: חברות כאמור לא יסווגו כחברות תושבות ישראל, והן אינן כפופות למס בישראל. כך העולה החדש או התושב החוזר הוותיק יוכלו להפיק הכנסות פטורות על פי הכללים גם במסגרת חברות בשליטתם הפועלות בחו"ל, בכפוף לכך שההכנסות אינן מופקות בישראל.**
 - (5) פטור מדיווח על הכנסות ונכסים בחו"ל, הפטורים ממס.
 - (6) תושב חוזר (לא תושב חוזר ותיק) יהיה זכאי להקלות לאחר היעדרות של 6 שנים רצופות, פטור מהכנסות פאסיביות למשך 5 שנים - להבדיל מתושב חוזר ותיק (לאחר 10 שנות היעדרות ופטור גם מהכנסות אקטיביות הנזכר לעיל).
- הורחבה הגדרת תושב חוץ, כך שתושב ישראל שעמד במבחן המצטבר של שהיה של 4 שנים רצופות מחוץ לישראל, כאשר בשנתיים האחרונות של 4 השנים האחרונות הוא עמד בתנאי המחמיר של "מרכז חיים" בחו"ל, לא ייחשב תושב ישראל החל מהיום הראשון שהוא עזב.
- לשם קביעת מקום "מרכז החיים" של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם, בין היתר:
- א. מקום ביתו הקבוע.
 - ב. מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו.
 - ג. מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע, או מקום העסקתו הקבוע.
 - ד. מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו.
 - ה. מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשדנו.

(7) כמו כן, נקבעו חזקות לקביעת מקום מרכז חייו של יחיד, כמפורט להלן (החזקות ניתנות לסתירה):

- א. יחיד ששהה 183 ימים לפחות בישראל בשנת המס, חזקה שמרכז חייו בישראל.
- ב. יחיד ששהה בשנת המס 30 ימים לפחות בישראל, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים לפחות, חזקה שמרכז חייו בישראל.
- ג. בנוסף, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים, אשר לפיהם יראו יחיד, שאינו תושב ישראל לפי האמור לעיל, כתושב ישראל, אם הוא עובד באחד מאלה:

- (1) עובד מדינת ישראל.
 - (2) עובד רשות מקומית בישראל.
 - (3) עובד חברה ממשלתית.
 - (4) עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם על פי חוק.
 - (5) עובד הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד.
- כמו כן, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים, אשר לפיהם יראו יחיד, שהוא תושב ישראל לפי האמור לעיל, כמי שאינו תושב ישראל, והכל בתנאים שיקבע.

(8) מס עיזבון

עוד נצוין, כי נכון להיום אין בישראל מס עיזבון, ועל כן כל מי שמקבל נכסים בירושה אינו חייב במס בישראל.

(9) הגדלת הטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים - לעידוד השקעות בישראל

תושב חוזר ותיק יחיד ששב והיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 או 2009, לאחר שהיה תושב חוץ במשך 5 שנים רצופות לפחות.

תחולת החוק:

חל רק על עולים חדשים ותושבים חוזרים, שהוגדרו כך מיום 1 בינואר, 2008 ולמעשה עד ליום 31 בדצמבר, 2009, וכן עולה חדש ותושב חוזר החל מיום 1 בינואר, 2007, ובתנאי שביצע את ההשקעות לפני המועד, שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק. לאחר מכן החוק רלוונטי רק לגבי מי ששהה 10 שנים רצופות בחו"ל.

רילוקיישן וטופס הצהרות תושבות

הגדרת "תושב ישראל" לגבי יחיד משתיתה את מקום מושבו של יחיד על עקרון מרכז החיים. זאת, בהתחשב במספר מבחנים מהותיים: קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של היחיד, מקום ביתו הקבוע, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים ובמוסדות שונים.

בנוסף, נקבעו בהגדרה שתי חזקות ניתנות לסתירה לפיהן מרכז חייו של היחיד בשנת-המס הוא בישראל: האחת – לגבי יחיד שתקופת שהייתו בישראל בשנת-המס מגיעה כדי 183 ימים או יותר. השנייה – לגבי יחיד שתקופת שהייתו בישראל בשנת-המס מגיעה כדי 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת-המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

יצוין, כי שהות העולה על 183 יום בתוך תקופה של 12 חודשים בשתי שנות מס אינה הופכת בהכרח את הנישום לתושב ישראל, שכן "שנת מס" כוללת את התקופה שבין 1.1 לבין 31.12. מהאמור עולה, כי יחיד תושב ישראל המבקש להגר למדינה זרה והחפץ להיחשב לתושב חוץ בשנת-המס 2018 (השנה הנוכחית), ייטיב לעשות אם יקפיד לעזוב את ישראל עד ליום 29.1.2018, אחרת ייתכן ותחול לגביו החזקה השנייה דלעיל (הניתנת לסתירה), לפיה הוא נחשב לתושב ישראל. אכן, במסגרת תיקון 168, תוקנה הגדרת המונח "תושב חוץ", וזו כוללת, למן התיקון, לא רק את מי שאינו תושב ישראל, אלא גם יחיד ששהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת-המס ובשנת-המס שלאחריה וכן שמרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות ("חלופת 4 השנים"). כלומר, יחיד שייצא מישראל בשנת-המס 2018 ובמשך 2018 ו-2019 ושהה בחו"ל 183 ימים לפחות (בכל שנה), וימשיך לשהות בחו"ל גם בשנות-המס 2020 וב-2021 כשמרכז חייו בשנים אלו (2020 ו-2021) יהיה מחוץ לישראל, ייחשב לתושב-חוץ רטרואקטיבית מיום עזיבתו את ישראל.

עם זאת, באותם מקרים בהם קיים חשש שלא ניתן יהיה ליישם את חלופת 4 השנים (כמשמעותה לעיל), כגון: אם היחיד עתיד לשהות בחו"ל פחות מ-183 ימים בשנת-המס 2018 או 2019 וכו', יש לשקול לעזוב את ישראל בחודשים הראשונים של תחילת שנת המס.

בכל מקרה, על יחיד השוקל לבצע Relocation לבחון את מכלול השלכות המס הגלומות בהגירתו למדינה הזרה, לרבות שאלת חבותו במס יציאה, ההוראות שעניינן במס יציאה קבועות בסעיף 100א לפקודת מס הכנסה.

בהמשך לכך, נבקש להזכיר, כי במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו–2016 הורחבה רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה כך, ובין היתר, שיחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרת "תושב ישראלי" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה ("חזקת הימים") ולטענת היחיד היא נסתרת – יחויב להגיש דו"ח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו (אם יש כאלה).

הוראה זו לא תחול על בן-זוגו וילדיו של יחיד כאמור, על יחיד שמתקיים לגבי האמור בסיפא של פסקה (א)(4) להגדרת "תושב ישראלי" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (דהיינו, יחיד ששר האוצר קבע, כי לא יראו אותו כתושב ישראל על אף שלפי פסקאות (1) או (2) להגדרה יש לראות בו תושב ישראל) ועל עובד זר כהגדרתו בסעיף 448 לפקודה.

כמו-כן, אין בהוראה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח הקלה על יחיד תושב-חוץ שהייתה לו הכנסה חייבת בשנת-המס (והקבועה בסעיף 131(א)(4) לפקודה). כלומר, גם אם היחיד טוען, כי הוא תושב-חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דו"ח שנתי לגבי הכנסתו החייבת במס בישראל.

בהקשר זה, נבקש להפנות את תשומת לבכם לטופס חדש ([טופס 1348](#)) שפורסם באתר האינטרנט של רשות המסים שכותרתו "הצהרת תושבות" והמהווה נספח לדוח השנתי לשנת-המס 2017. במקביל, נוספה [בטופס 1301 לשנת המס 2017](#) ההצהרה הבאה: "אינני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי חזקת ימי שהייה בישראלי הנסתרת על-ידי ואני חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131(ה) לפקודה. מצ"ב טופס 1348". במסגרת הטופס יש למלא את מספר ימי שהייה של היחיד בישראל בשנת-המס (2017), בשנת-המס שקדמה לשנת-המס (2016) ובשנתיים שקדמו לשנת-המס (2015). בנוסף, יש לציין בטופס את מדינת תושבותו של היחיד בשנת-המס (2017) ולצרף אישור תושבות. כמו-כן, יש לענות על 26 שאלות ולצרף הסבר מילולי (בצירוף אסמכתאות) להצהרה.

רשות המסים נותנת דגש מיוחד לקיומו של אישור תושבות ממדינת המושב החדשה אליה עבר היחיד (הדבר נדרש גם ברישא של ההצהרה בטופס התושבות וגם מהווה חלק מרשימת השאלות הכלולה). נציין כי **היעדר קיומו של אישור תושבות מרשות המס הזרה אינו מהווה, לכשעצמו, ביסוס לתושבות ישראלית**, בעיקר במקרה בו הפרוצדורה במדינה הזרה אינה מאפשרת קבלת אישור תושבות באותה שנה.

תיעוד נוסף הנדרש במסגרת טופס התושבות, הוא שאלון תושבות שמילא היחיד עבור המוסד לביטוח לאומי, אם קיים שאלון כאמור. לעניין זה יש לציין, כי לעתים אזרחים רבים אינם מודעים להשלכות המיסוי שיש לתשובות הניתנות במסגרת שאלון התושבות בביטוח לאומי, ולפיכך, את ההצהרות והתשובות שניתנות למוסדות שונים יש לבחון ולגבש בראייה כוללת מתוך הנחה שהצהרות ושאלונים אלו עשויים להידרש ולהיות מוצגים לרשויות אחרות, כגון רשות המסים.

יודגש, כי תחולת החובה לשימוש בטופס הינה לגבי הדוח לשנת 2017 ואילך.

מבחני המיסוי ברילוקיישן – החלטת מיסוי 2519/17 - חדש

במהלך חודש נובמבר 2017 פורסמה החלטת מיסוי חדשה הקובעת דרישות וקריטריונים לאדם אשר לא ייחשב כתושב ישראל:

בית קבע	דרישת בית קבע בחו"ל, כתנאי סף לניתוק התושבות הישראלית.
משך השהות בחו"ל	קיימת דרישת סף לשהות העובד למשך 3 שנים לפחות בחו"ל.
רילוקיישן משפחתי	נדרשת שהות של משפחת העובד בחו"ל למשך 30 חודשים לפחות, כתנאי סף.
בית מגורים בישראל	נקבע כי החזקת בית קבע בישראל דוחה את מועד הניתוק מישראל בשנה.
משך השהות בישראל	העובד נדרש לשהות בישראל פחות מ- 75 ימים בכל שנת מס, כתנאי סף.
רילוקיישן משפחתי	רשות המסים דורשת שבני משפחתו של העובד ישהו בישראל פחות מ- 85 ימים בכל שנת מס כתנאי סף.
אישור תושבות זרה	כל עובד נדרש להגיש אישור תושבות מהמדינה הזרה בשנה הראשונה והאחרונה.
הוכחת תשלום מס	העובד נדרש להוכיח ששילם מס במדינה הזרה כדרישת סף.
דרישות מהחברה השולחת	החברה הישראלית נדרשת לבדוק כל שנה מחדש את הסטטוס של העובד שלה בחו"ל ולתעד זאת.

לקוחות הסוברים שניתקו תושבות לחו"ל (והפרשי המסים מהותיים בין חו"ל לארץ) וזאת למרות שמשפחתם הגרעינית לא הצטרפה אליהם, מוזמנים לפנות ולבחון את העניין עם משרדנו לרו"ח מנשה קנובל - 073-2443301.

ניכוי הוצאות כלי רכב, שיטת שווי הרכב וסוגיית רכישת רכב בחברה

עצמאי

ההוצאה תוכר לפי הגבוה מבין :

- 45% מהוצאות אחזקת כלי הרכב (לגבי אופנוע המסווג בקבוצת L3 - 25%);
- הוצאות אחזקת הרכב בניכוי הסכום, שנקבע בתקנות כשווי שימוש (ראה טבלה בהמשך).

חברה

תנאי בסיסי (לטענת רשויות המס) להכרה בהוצאות אחזקת הרכב בחברה ורישומם בספרי הנהלת החשבונות של החברה הינו רישום כלי הרכב (מתייחס לרכבים שנרכשו לאחר 1 בספטמבר, 2007) ע"ש החברה במשרד הרישוי.

למרות האמור לעיל, על פי חוות דעת משפטית שהזמינה לשכת רואי חשבון בישראל ניתן (בכפוף למספר תנאים, כגון מתן גילוי נאות והסכם נאמנות) לא לרשום את הרכב על שם החברה במשרד הרישוי, ובכל זאת להתייחס אליו כרכב חברה.

יחד עם זאת חשוב להדגיש, כי האמור הינו בניגוד לעמדת מס הכנסה, ולא ברור באם תתקבל עמדת לשכת רואי חשבון בישראל.

במסגרת שיקולי ביצוע הרישום האמור, יש להתייחס מצד אחד לירידת ערך הרכב, ומצד שני להטבה בגין מימון רכישת כלי הרכב מרווחי החברה ולא מכסף פרטי של בעל השליטה.

רכישת רכב על ידי חברה חוסכת 42% מעלות הרכב, כשמדובר בחברה רווחית.

כאשר הרכב צמוד לעובד, יותרו כל ההוצאות (הצמדת הרכב לעובד מחייבת שווי רכב בשכר).

רכב תפעולי (עצמאי ובחברה)

יותר במלואן ההוצאות של רכב תפעולי, שהינו רכב שאינו צמוד ומשמש רק לצרכי המעביד או בעל העסק לפי העניין במקום עיסוק המעביד (שאינו בית מגוריו של המעביד), ובתום שעות העבודה אינו יוצא מחוץ לתחום העסק.

מקרים מיוחדים:

- מוניות - 90%.
- רכב סיור מדברי - 80%.
- רכב ללימוד נהיגה - 77.5%.

תיקון לגבי שיעורי הפחת

נרכשו לפני 1/7/2009

- רכבים שמשקלם עד 3,000 ק"ג - 15%.
- מוניות, משאיות, אוטובוסים, מכוניות להשכרה - 20%.
- רכב ללימוד נהיגה - 25%.

נרכשו לאחר 1/7/2009

- מוניות, רכב להוראת נהיגה וחלק מהרכבים ההיברידים - 25%.
- כלי רכב פרטיים אחרים - 15%.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

שיטת שווי הרכב

ועדת הכספים של הכנסת אישרה בשנת 2009 את הרפורמה בשיטת חישוב המס, שמשולם על ידי עובדים שכירים עבור הרכב הצמוד שלהם ממעבידם באמצעות זקיפת שווי השימוש ברכב, החל מיום 1.1.10. בהתאם לשיטה החדשה, שווי השימוש ברכב מחושב כשיעור ממחיר המחירון של הרכב בהיותו חדש, במקום הסכומים הקבועים לפי 7 קבוצות המחיר. השיטה החדשה חלה על כלי רכב, שנרשמו לראשונה ביום 1.1.10 או אחריו. שיעורי שווי השימוש החודשיים נקבעו, כדלקמן:

בשנת 2017:

שיעור שווי השימוש יעמוד על 2.48% (השיעור משתנה בהתאם למחיר המשוקלל של הרכב - מעין מחיר ממוצע לסוג רכב זה). שיעור שווי השימוש יוכפל במחיר המתואם לצרכן של הרכב. יודגש כי המחיר המתואם לצרכן, תקרת מחיר המחירון לחישוב השווי רכב בשנת 2018 תעמוד על 501,530 ש"ח (בשנת 2017 - 501,540 ש"ח). לגישת רשויות המס, שיטת חישוב זו תאפשר גבייה מדויקת יותר של המס.

שיטת חישוב שווי השימוש לגבי כלי רכב קיימים וכלי רכב, שנרשמו עד ליום 31 בדצמבר, 2009, תישאר בעינה ותחושב בהתאם לאחת מ-7 קבוצות המחיר, שאליה שייך הרכב, כמפורט להלן.

לתשומת ליבכם: במהלך 2012, בהחלטת מיסוי 4586/12, דחתה רשות המסים בקשה לקבוע את שווי השימוש הפרטי ברכב של טכנאי שירות על פי חישוב פרטני של כל עובד והבהירה, כי יש לחייב את הטכנאים בשווי שימוש ברכב לפי תקנות מס הכנסה.

יחד עם זאת, קיימות חוות דעת משפטיות, אשר מנסות להצדיק בחברות, שבהן העובדים/סוכנים נדרשים לנסיעות רבות במסגרת העבודה, לבצע ייחוס ספציפי של הנסיעות, כך ששווי הרכב יחושב לפי עלות אחזקת הרכב המיוחסת לנסיעות במסגרת העבודה.

שימו לב, כי האמור הינו בניגוד להחלטת המיסוי של רשות המסים, ולבטח אינו מתאים למנהלים ולעובדי חברות היי-טק ועובדים אחרים, שהרכב הוענק להם כחלק מתנאי השירות.

טבלת שווי שימוש רכב (חודשי) לרכבים, שנרכשו עד ליום 31 בדצמבר, 2009 (נכון להיום) בש"ח:

שנת 2018	קבוצת רכב
2,710	1
2,930	2
3,770	3
4,530	4
6,260	5
8,120	6
10,440	7
900	אופנוע L3

הטבה לרכב משולב מנוע, היברידי (Hybrid), הפחתה בסך של 560 ש"ח משווי שימוש חודשי לרכב עד ליום 30/6/15 מכוח סעיף 38 לחוק יסוד הכנסת.

החל מיום 1.7.2015 שונו סכומי ההפחתה והם נקבעו כמפורט להלן:

מ- 1/1/16 ואילך	עד 31/12/15	
490 ש"ח לחודש	500 ש"ח לחודש	רכב היברידי שאיננו נטען מרשת החשמל
990 ש"ח לחודש	1,000 ש"ח לחודש	רכב היברידי שנטען מרשת החשמל (פלאג אין)
990 ש"ח לחודש	1,000 ש"ח לחודש	רכב חשמלי

תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 - הטבות מס למפעלים

תעשייתיים ויצואנים ללא דרישת השקעות בהון ובציוד והעלאת שיעורי המס החל

משנת 2014

תיקון 68 לחוק שינה את תבנית ההטבות המוכרת וביטל את הזיקה שבין השקעות הוניות להטבות מס, דהיינו לא יהיה צורך בהשקעה הונית, שתהווה גורם לקבלת ההטבות. הטבת המס תהיה בשיעור אחיד. מפעל מועדף הינו מושג חדש, המהווה המשך ישיר למושגים "מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב".

מפעל מועדף

התנאים על פיהם יחשב מפעל ל"מפעל מועדף" הינם:

"מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו- (ג) לחק לעניין אותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת".

מכאן עולה, כי לצורך עמידה בתנאי סעיף 51 לחוק לעניין "מפעל מועדף", יש לעמוד בשני תנאים מצטברים:

1. מפעל תעשייתי;
2. מפעל בר-תחרות, אשר מתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו- (ג) לחוק לעניין היותו מפעל בר-תחרות, התורם לתוצר המקומי הגולמי.

בשונה מתיקון 60 לחוק, לא קיימת הדרישה להשקעה מזערית מזכה, כלומר על פי התיקון, חברות לא תידרשנה להשקעה בציוד יצרני כתנאי להיותם מפעל מועדף. מדובר בשינוי משמעותי בחוק, אשר מיוס חקיקתו היה מבוסס על ביצוע השקעות הוניות כתנאי לקבלת הטבות, וזאת בהנחה, שבעקבות ההשקעה ההונית תגדלנה התפוקות והמכירות.

הגדרת מפעל תעשייתי

על פי התיקון לחוק, הגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק הינה, כדלקמן:

"מפעל תעשייתי" - מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, למעט כל אחד מאלה: מכרה, מפעל אחר להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש או הפקה של נפט כהגדרתו בחוק הנפט, התשי"ב-1952 ומפעל חקלאי מאושר כהגדרתו בסעיף 4 לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980; בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" - לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח ומחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי, וכן מחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת, ובלבד שניתן על כך אישור מאת המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, ולרבות פעילות אחרת שקבעו השרים, אך למעט הפעילויות הבאות:

אריזה; בנייה; מסחר; תחבורה; החסנה; מתן שירותי תקשורת; מתן שירותים סניטאריים; מתן שירותים אישיים; פעילות אחרת שקבעו השרים.

המשמעות היא, כי חברות להפקת מחצבים לא עומדות בהגדרה של "מפעל תעשייתי", כאמור. החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

ייצוא עקיף - תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל הזכאי להטבה)

על פי התיקון לחוק, ההטבות ליצואנים עקיפים תשארנה על כנן. קרי, גם מפעלים תעשייתיים המייצרים רכיב במוצר המיוצא על ידי מפעל תעשייתי אחר, אשר הינו מפעל בר תחרות, יוכלו להיחשב למפעלים ברי תחרות. עם זאת, חשוב לציין, כי המפעל התעשייתי האחר יכול להיות מפעל תעשייתי בבעלות חברה ממשלתית, שאינו זכאי בעצמו ליהנות מההטבות. לפיכך, בתקנות העוסקות בהסדרת ההטבות ליצואנים העקיפים קיים צורך בהתאמה, שתאפשר גם במקרים אלו ליהנות מההטבות בחוק. תיקון החוק הסיר אי בהירות זו על ידי כך, שבהגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק הוספה להגדרה המילה "בישראל", כך שרק הכנסה, שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגילים של המפעל מפעילותו בישראל, הינה הכנסה הזכאית להטבות שבחוק. במידה שמפעל מבצע חלק מפעילותו היצרנית מחוץ לישראל, החלק היחסי של ההכנסה, ששייך לפעילות בחו"ל, יהיה חייב בשיעורי מס רגילים. אופן חישוב החלק המיוחס לפעילות בחו"ל, על פי עמדת רשות המסים נכון להיום, נעשה על בסיס החלק היחסי בעלות הייצור של הפעילות המבוצעת מחוץ לישראל. בהקשר זה, יש לשים לב לשוני בין עבודה המבוצעת בקבלנות משנה על ידי גורם ייצור כלשהו, לבין רכישת חומרים או רכיבים מספקים בחו"ל. רכישת חומרים ורכיבים, שלא יוצרו במיוחד עבור המפעל על פי מפרט ייחודי לו, אינם בגדר קבלנות משנה או ייצור מחוץ לישראל בכל הנוגע לנושא זה.

א. הישובים והאזורים הכלולים באזור עדיפות א' וביטול אזור עדיפות ב'

הוחלט לשנות את מפת אזורי העדיפות ולהשאיר שני אזורים בלבד:

1. אזור עדיפות א'.

2. שאר האזורים.

ב. שיעורי מס החברות (דיבידנד בשיעור 20% כאשר מחולק מרווחי המפעל המועדף)

שנת	אזור א'	אזור אחר	מס חברות רגיל
שנת 2013	7%	12.5%	25%
שנת 2014	9%	16%	26.5%
שנת 2015	9%	16%	26.5%
שנת 2016 ואילך	9%	16%	25%

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

ג. העלאת שיעור המס בהתאם לחוק עידוד השקעות הון

במסגרת החוק הועלה שיעור המס על הכנסה מועדפת של חברה מועדפת, בהתאם לתיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון, הן לעניין שיעור מס החברות והן לעניין שיעור המס על דיבידנד, שמקורו ברווחי מפעל מועדף, וזאת החל מיום 1 בינואר, 2014, כדלהלן:

- בוטל מתווה הורדת שיעור המס במפעל מועדף.
 - נקבע, כי שיעור המס באזור פיתוח א' יהא 9% ובאזורים אחרים 16%.
 - שיעור המס על דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת יעלה ל- 20% (במקום 15%) ליחיד ותושב חוץ.
- בנוסף, הועלה שיעור המס על דיבידנד מ- 15% ל- 20% במפעלים, כדלהלן:
- מפעל מאושר, שהוא מפעל תיירותי שקיבל מענק בשל הקמת מפעל לראשונה או בשל הרחבה קודמת שלו, והתוכנית אושרה לאחר 1 בינואר, 2014.
 - מפעל חקלאי מאושר מתוכנית, שאושרה ביום 1 בינואר, 2014 ואילך.

חוק עידוד השקעות הון

מסלולי הטבות לחברות טכנולוגיה – הוסף מסלולי הטבות חדשים המעניקים שיעורי מס מופחתים לחברות בעלות מפעל מועדף טכנולוגי בגין הכנסתן הטכנולוגית המוטבת (הכנסה הנובעת מהזכויות בקניין הרוחני). מפעל מועדף הממוקם באזור פיתוח א' ייהנה ממס חברות מוטב של 7.5% במקום 9% עד סוף שנת 2016.

הטלת מס חברות בשיעור של 12% על חברה שיש לה מפעל מועדף טכנולוגי ו- 6% על חברה שיש לה מפעל מועדף מיוחד טכנולוגי, ללא קשר לאזור הפיתוח בו ממוקם המפעל.

בנוסף, נקבע שיעורי מס מופחתים (12%-6% לפי העניין) על מכירת הקניין הרוחני אל מחוץ לישראל ובלבד שהנכס נרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ש"ח ומעלה, שיעור מס בשיעור של 4% על דיבידנד שמקורו בהכנסה הטכנולוגית המוטבת החייבת לחברות בבעלות משקיעי חוץ (90% לפחות). בחקיקה יקבעו כללים לאופן חישוב ההכנסה מקניין רוחני שבגינה יינתנו ההטבות. רווחי חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי המחלקת דיבידנד יוטל מס על הדיבידנד בשיעור של 20%. מטרתו של התיקון היא להתאים את החוק לתעשייה עתירת ידע, כדי לעודד חברות מתאימות להתבסס ולהרחיב את פעילותן בישראל, באמצעות מחקר ופיתוח, לקבוע תמריץ לעידוד פעילות חדשה בישראל, להעלות את רמת הפריור והחדשנות. לצורך כך נוספו שני מסלולים חדשים להטבות מס לחברות עתירות טכנולוגיה וכן הטבות במכירת הנכס הבלתי מוחשי, ה- IP.

הגדרות:

מפעל טכנולוגי מועדף – הוא זה העומד בכל התנאים הבאים:

1. המפעל היה מפעל בר תחרות כהגדרתו בסעיף 18א(ג)(1) או (2) (תנאי ייצוא).
2. סך ההכנסות של הקבוצה בשנת המס היה **נמוך** מ-10 מיליארד ש"ח.

ובנוסף אחד מהתנאים הבאים :

תנאי ראשון – מצטבר :

ממוצע הוצאות המו"פ בשלוש השנים שקדמו לשנת המס היו לפחות 7% מממוצע סך ההכנסות או שעלו על 75 מיליון ש"ח, בשנה.

והתקיימו אחד או יותר מאלה :

1. 20% או יותר מכלל העובדים הם עובדי מו"פ או שהחברה מעסיקה למעלה מ-200 עובדי מו"פ.
2. קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון ש"ח והחברה ממשיכה בתחום עיסוקה שלפני ההשקעה.
3. מחזור החברה בשנת המס ובשלוש שנות המס שקדמו לה היה 10 מיליון ש"ח לפחות וחל גידול של 25% לפחות בהכנסות החברה בממוצע של שלוש השנים שקדמו לשנת המס הרלוונטית, ביחס לשנה שקדמה להן (הרביעית שלפני הנוכחית).
4. החברה מעסיקה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה, לפחות 50 עובדים, וחל גידול של 25% לפחות במספר העובדים בממוצע של שלוש השנים שקדמו לשנת המס הרלוונטית, ביחס לשנה שקדמה להן (הרביעית שלפני הנוכחית).

תנאי שני – אישור מיוחד של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית.

מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד – מפעל טכנולוגי מועדף שסך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה שעמה נמנית החברה בעלת המפעל היה 10 מיליארד ש"ח או יותר.

נכס לא מוחשי מוטב – מוגדר ככל אחד מאלה :

1. זכות לפי חוק הפטנטים.
2. תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכויות יוצרים.
3. זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים.
4. זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר בצו.
5. זכויות לפי חוקי מדינות חוץ בעניינים המנויים לעיל.
6. ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי ואושר ע"י הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית.

הכנסה טכנולוגית – הכנסה של מפעל טכנולוגי (מועדף או מועדף מיוחד) שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל **מנכס לא מוחשי מוטב** שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות:

1. הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.
2. הכנסה משירות המבוסס על תוכנה.
3. הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.
4. הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר כאמור לעיל.
5. הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל.
6. הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר העומדים באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס.

ריכוז הטבות המס למסלולים החדשים:

שיעור המס על הכנסה מועדפת	שיעור המס באזור פיתוח א	שיעור המס על דיבידנד	שיעור המס על דיבידנד לתושב חוץ	
16%	7.5%	20%	20%	מפעל מועדף
8%	5%	20%	20%	מפעל מועדף מיוחד
12%	7.5%	20%	4%	מפעל טכנולוגי מועדף
6%	6%	20%	4%	מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

חוק האנג'לים - התרת השקעה של יחידים במניות חברות עתירות מו"פ כהוצאה

וחוק (מטיב) חדש לשנת 2016 ואילך

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו- 2012 (תיקוני חקיקה), התשכ"א-2011, נקבעה הוראת שעה לעידוד התעשייה עתירת הידע. כחלק מהוראת השעה נקבעה הטבה לפיה, בהתקיים תנאים מסוימים, תותר השקעה של יחידים במניות חברות עתירות מו"פ כהוצאה (חוק האנג'לים).

כלומר, בהתאם להוראה זו ניתן יהיה להשקיע במניות חברה עתירת מו"פ, ולדרוש את סכום ההשקעה כהוצאה כנגד הכנסות אחרות, לרבות הכנסות החייבות בשיעור מס שולי!

ההטבה ניתנת ליחיד בלבד, לגבי השקעה בתקופה שתחילתה ביום 1/1/2011 וסיומה ביום 31/12/2015, והיא כפופה למספר תנאים שנקבעו, בין היתר, על מנת לוודא, כי ההשקעה אכן שימשה למחקר ופיתוח בבעלות חברה, שעיקר פעילותה בתקופת ההשקעה הינה מחקר ופיתוח.

ביום 20 בינואר, 2016 פורסם תיקון לחוק האנג'לים שתחילתו מיום 1 בינואר 2016, אשר כולל הארכה של הוראת השעה, הבהרות ותיקונים לחוק וכן הרחבת הזכאות להטבות במס.

הטבות המס הוארכו עד תום שנת 2019 וכן התווסף מסלול חדש לקבלת הטבות מס, מסלול "חברה מתחילה", מתן ההטבות גם השקעות של יחיד או שותפות של יחידים.

הטבות המס שנקבעו הן משמעותיות ביותר וכוללות ניכוי מלוא ההשקעה כנגד כלל הכנסות של המשקיע, לרבות הכנסה מעבודה או מעסק.

במקביל, על מנת למנוע כפל הטבה בידי היחיד, בחישוב רווח ההון, במכירת המניות של חברת מטרה או חברה מתחילה, תוקטן העלות של המניות בכל סכום ההשקעה שנדרש, בניכוי באופן שוטף.

מימוש ההטבה כרוך בהליכים מול רשות המסים ובקבלת אישור המדען הראשי לגבי פעילויות המחקר והפיתוח.

משרדנו הינו בעל ניסיון בהליכים אלה, ופועל להשגת אישורים להתרת השקעה כהוצאה לפי חוק האנג'לים.

לפרטים: טלפון 073-2443301.

מיסוי פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט

חוזר מס הכנסה מספר 4/2016 שפרסמה ביום 11.4.2016 רשות המסים יצא לנוכח ההתרחבות העצומה שחלה בשנים האחרונות בפעילות הכלכלית באמצעות האינטרנט בישראל ובעולם כולו ולאור הצורך בהתמודדות עם הכלכלה המשתנה. החוזר מגדיר באילו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסותיו של תאגיד זר, תאגיד שאינו תושב ישראל, ממתן שירותים באמצעות האינטרנט לתושבי ישראל כחייבות במס בישראל.

על פי המצב החוקי הקיים, הכנסות תאגיד זר ממתן שירותים לתושבי ישראל חייבות במס הכנסה אם הן הופקו בישראל.

במידה והתאגיד הזר הינו תושב מדינה עמה יש למדינת ישראל הסכם למניעת כפל מס, אמנת מס, יחויב התאגיד הזר במס בישראל רק אם פעילותו הגיעה לכדי "מוסד קבע".

מוסד קבע מוגדר באמנות המס כמקום עסקים קבוע פיזי העומד לרשות המיזם או כאשר פעילות המיזם בישראל מתבצעת באמצעות סוכן שהוא בעל הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם.

בניגוד למצב הקיים, בחוזר משנה רשות המסים את התנאים למיסוי תאגידים זרים וקובעת שהגדרת מקום עסקים קבוע בישראל תכלול מעתה גם תאגידים זרים שפעילותם הכלכלית בישראל נעשית בעיקרה באמצעות האינטרנט.

זאת לצד תנאים נוספים, כולל מעורבות של נציגי התאגיד הזר באיתור לקוחות ישראלים, באיסוף מידע ובניהול קשרי הלקוחות של התאגיד הזר והתאמת השירות המסופק באינטרנט על ידי התאגיד הזר ללקוחות ישראלים באמצעות שפה, סגנון, מטבע.

החוזר קובע שמבחינת החיוב במס ערך מוסף, תאגיד זר המקיים פעילות עסקית מהותית בישראל חייב ברישום במע"מ כעוסק מורשה ועסקאותיו חייבות במע"מ.

לדוגמא, תאגיד זר שמפעיל אתר אינטרנט המעניק שירותי פרסום או תיווך ללקוחות ישראלים שמופנים לצרכנים ישראלים ומסתייע בפעילותו בישראל בנציג ישראלי המבצע פעולות עסקיות בשם התאגיד הזר, יהיה חייב ברישום מע"מ והכנסותיו מלקוחות ישראלים יחויבו במע"מ.

הכנסות ממסחר דרך האינטרנט

רשת האינטרנט הינה זירת ענק בלתי מוגבלת ליצירת הכנסות. מכיוון שהפוטנציאל ליצירת הכנסות הוא בלתי מוגבל, אלה המפתחים בקיאות ברשת ולומדים להכיר את אופן התנהלותה יכולים די בנקל לייצר רווחים בסכומים ענקיים ללא כל סיכון, ללא מלאי וללא עובדים.

ואולם, נראה כי רשות המסים שמה לה למטרה להגביר ולשכלל את אכיפתה על סוחרים ברשת האינטרנט. רשות המסים הבינה שרשת האינטרנט הינה כר פורה לסוחרים וכי למסחר באינטרנט נתח נכבד מהמסחר העולמי ועל כן הגבירה את האכיפה ושמה דגש על סוחרים אשר מייצרים הכנסה לא מדווחת דרך האינטרנט.

כך למשל קרה רק לאחרונה, כאשר נעצר חשוד בעקבות מידע לפיו הפיק הכנסות ברשת, הן מפעילות סחר והן ממכירת שטחי פרסום בגובה של למעלה מ-10,000,000 ₪ וכל זאת מבלי לדווח על הפעילות לרשות המסים. במאמץ חקירתי משותף, הצליחה רשות המסים למפות רשימה של ישראלים אשר מפיקים הכנסות מרשת האינטרנט.

במסגרת המהלך, אותרו סוחרים ישראלים שסוחרים בהיקף עסקאות מהותי באתרי קניות מובילים אשר לא דיווחו על הכנסותיהם כלל או שדיווחו באופן חלקי לרשות המסים.

מהמידע שנאסף על ידי עובדי רשות המסים, נמצא כי החשוד ואחיו הקימו אתר אינטרנט בשם Alexnld.com באמצעותו הם מבצעים מסחר בשיטת DROPSHIPING - לפיה הם מעתיקים תמונות של מוצרים אשר נמכרים בשווקים זולים בחו"ל ומפרסמים אותם באתרם במחירים הגבוהים בכ-40%-30% מהמחירים בהם ניתן לרכוש את המוצרים באתרים הזרים (בעיקר במזרח). כאשר מבוצעת הזמנה מאתרם, הם מוציאים הזמנה למוצר מהאתר הזר וכך נהנים האחים מהפרש המחירים המשמש להם כהכנסה אשר אינה מדווחת לרשויות המס.

בנוסף, ברשות החשוד ואחיו אתר אינטרנט נוסף, באמצעותו הפיקו הכנסות פרסום אשר התקבלו דרך google אירלנד. עת הפכה החקירה לגלויה, ערכו חוקרי רשות המסים, חיפושים בביתם של החשודים ונתפסו מסמכים וחומרי מחשב רבים.

רבים מנצלים את יכולת הקידום שלהם באינטרנט, את היכולת לבלוט בגוגל ולהגיע לקהלים המחפשים שירות או מוצרים ולמכור להם אותו ברווחים ענקיים. את ההכנסות הם מקבלים, בחלק מהמקרים, ישירות לחשבונות בנק בחו"ל כשהמשלם הינו גוף בין לאומי שלא מבקש אישור ניכוי מס במקור או כל אישור אחר. מכאן, שהפיתוי הוא ענק ורבים מבצעים עבירות מיסוי המתבטאות לא רק בהעלמת ההכנסות עצמן אלא אף מעלימים את קיומו של העסק עצמו.

יש לדעת כי גם אם אין כל נגע לפעילות בישראל וכל הפעילות נעשית בחו"ל, ואף התשלום מתבצע בחו"ל – עדיין יש חובת דיווח ותשלום מס, כל עוד מדובר בתושב ישראל.

סעיף 3(ט)

בתיקון חוק מיום 2.11.2011 נקבע כי יעודכן שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה בהתאם לשיעור עלות האשראי המרבי, המפורסם על ידי בנק ישראל בחודש דצמבר בשנה הקודמת.

בשנת 2017 - נקבע שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) בשיעור של 3.41% לשנה.

בשנת 2018 - נקבע שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) בשיעור של 3.48% לשנה.

לפי פרשנויות מסוימות סכום זה כולל מע"מ – דהיינו כ- 2.97% לשנה.

ריבית 3(י) וריבית 3(ט) – חיוב הריבית כשמדובר בצדדים קשורים / יחסים

מיוחדים / בעלי שליטה

ריבית 3(י)

שיעורי הריבית לגבי הלוואות חדשות שניתנו בין חברות קשורות, כהגדרתן בסעיף הינם:

בהלוואה בשי"ח - במקום ריבית שנתית בשיעור עליית המדד: **2.61% בשנת 2018** (בשנת 2017: 2.56%). יצוין, כי בהתאם לסעיף 5א לתקנות, מעודכן שיעור הריבית לשיעור של 0.75 מ"שיעור עלות האשראי המרבי".

בהלוואה במט"ח - במקום ריבית שנתית בשיעור השינוי בשער החליפין של דולר ארה"ב: שיעור השינוי בשער החליפין של אותו מט"ח (כמוגדר בתקנות) בתוספת 3%.

סעיף 3(ט) – בדרך כלל משיכות בעלי שליטה

בתיקון חוק מיום 2.11.2011 נקבע, כי שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה יהא 5.24% ללא הצמדה, וזאת החל מיום 2.12.2011.

בנוסף לכך, בשנים הבאות, יעודכן שיעור הריבית האמור בהתאם לשיעור עלות האשראי המרבי, המפורסם על ידי בנק ישראל בחודש דצמבר בשנה הקודמת.

בשנת 2016 - נקבע שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) בשיעור של 3.41% לשנה.

בשנת 2017 - נקבע שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) בשיעור של 3.41% לשנה. (זוהה)

לפי פרשנויות מסוימות סכום זה כולל מע"מ – דהיינו כ- 2.9% לשנה.

מחילת חוב של בעל שליטה לחברה בבעלותו ולהיפך ו/או בין צדדים קשורים

נא להקפיד שכשמתבצעת מחילה הנרשמת כהפסד תירשם במקביל (באותה שנת מס) הכנסה בגוף שנמחל לו החוב. אי רישום מקביל מהווה, לכאורה, עבירה פלילית. (קיימים תקדימים לכך).

בנוסף מחילה של מעל 2 מיליון ש"ח – מהווה תכנון מס אגרסיבי שדורש דיווח מיוחד.

בית המשפט (פס"ד פישמן) פסק, בין היתר, כי בין המבחנים הנדרשים להכרה בהפסד בגין חובות של צדדיים קשורים ניתן למנות:

- יש לבחון לו היה בעל השליטה נושה צד שלישי, האם החוב היה אבוד כלפיו?
- במצב שבו צד שלישי בלתי תלוי יכול היה ליהנות מההכרה בהפסד והטבת מס (חוב אבוד), ניתן יהיה לבחון הכרה בחוב ככזה גם בידי בעל השליטה.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממושרדנו.

מעמדם של המעסיקים והעובדים במשק בית לעניין הביטוח הלאומי

1. מעמדו של עובד במשק בית (כולל עובדים בבניין משותף)
עובד במשק בית מוגדר כעובד שכיר ומבוטח בכל ענפי הביטוח הלאומי כמו כל עובד שכיר אחר, וחובת תשלום דמי הביטוח מוטלת על המעסיק.
עבודות במשק בית הן עבודות, הנחוצות לשמירה על אחזקה תקינה של משק בית או הבניין המשותף ותפקודו.
2. חובת הרישום, הדיווח והתשלום במקרה של העסקת עובד במשק בית חלים על המעסיק, שרשאי לנכות משכרו של העובד את חלקו בדמי הביטוח.
הסנקציות, המוטלות אם לא נפתח תיק או אם לא שולמו דמי הביטוח, הן חמורות ונעשות תמיד נגד המעסיק, שעליו חלה אחריות מוחלטת לתשלום דמי הביטוח, כולל אחריות פלילית, לרבות בנסיבות מסוימות עבירה של סיוע לקבלת גמלה במרמה.
עובדי משק הבית מעדיפים, לעיתים, להישאר בעילום שם מסיבות שונות, הקשורות לחבותם במס, וכן מסיבות הקשורות לזכאותם לגמלה, המותנית ברמת ההכנסה שלהם ו/או של בני זוגם.
האחריות למסירת פרטי העובד למוסד לביטוח לאומי מוטלת על המעסיק, גם אם העובד מתנגד לרשום את שמו בטופס.
החל מחודש אוגוסט 2005 אין אפשרות לפתוח תיק כמעסיק עובד משק בית ללא מסירת פרטי העובד.
דיווח בעילום שם חושף, כי הזכאות לגמלה תישלל מהעובד לאור העובדה, שאין רישום שמי במוסד לביטוח לאומי, והמעסיק יחשב כמי שלא דיווח ולא שילם.
3. עובד זר
ככל עובד שכיר אחר, המעסיק חייב לדווח ולשלם דמי ביטוח בעד עובד תושב חוץ, גם אם הוא שוהה בישראל באופן בלתי חוקי.
4. יש לשים לב, כי נכון להיום יש לשלם ולדווח 4 פעמים בשנה (במקום פעמיים בשנה בעבר), ב- 20 בחודש במקום 10 בחודש, כדלקמן: 20/4, 20/7, 20/10 ו- 20/1.

עדכון שכר מינימום ושיפור תנאי העסקת עובדים

החל ממשכורת חודש דצמבר 2017, שכר המינימום לבוגר יעלה ל- 5,300 ש"ח. שכר שעת עבודה יהיה 28.49 ש"ח לשעה.

מיום 1.1.2017 עלה שיעור ההפרשה לפנסיה לשכירים והניכוי מהשכר של העובד יהיה 6% מהשכר במקום 5.75% בשנת 2016, חלק המעסיק גדל ל-6.5% במקום 6.25% בשנת 2016. לעניין מספר ימי חופשה שנתית לעובדים עם ותק של עד 5 שנים אצל אותו מעסיק יעלה ל-16 ימים בשנה. במקומות עבודה שבהם עובדים 5 ימים בשבוע העובד יהיה זכאי ל-12 ימי חופשה.

למותר לציין כי השפעת העלאת שכר המינימום אינה מסתכמת בהעלאה הישירה בשכר העובד. עלות העסקת עובד כוללת תשלומים סוציאליים ואחרים אשר נגזרים במישרין משכר העובד כגון: ביטוח לאומי, דמי חופשה, פנסיה וכדומה.

חיסכון פנסיוני לעצמאיים

עצמאים ידרשו להפריש שיעור הפקדה משוקלל של 8.5% מהשכר הממוצע במשק, 4.45% על חלק מהכנסתם שאינו עולה על מחצית מהשכר הממוצע במשק ועל החלק שעולה על מחצית השכר הממוצע במשק ושאינו עולה על השכר הממוצע במשק ידרשו העצמאים להפריש 12.55%. התשלומים יופקדו עד תום השנה, אי תשלום עלול לגרום לקנסות. שליש מהסכום שהופקד ייוחס למרכיב חיסכון למצב אבטלה של העצמאי בעת סגירת העסק או בהגיעו לגיל פרישה. חובת ההפקדה לא תחול על עצמאים מתחת לגיל 21 שנה, על עצמאים מעל גיל 60 שנה ועל עצמאים בחצי השנה הראשונה לפעילותם. בנוסף, החל משנת 2017, יופחת השיעור המופחת לביטוח לאומי ל- 2.87% במקום 6.72% בשנת 2016 ויועלה השיעור המלא של דמי ביטוח לאומי ל-12.83% במקום 11.23% בשנת 2016.

תקרת הוצאות מותרות בעסק בשנת 2018 - רשימה נבחרת

הערות	תקרה - שנת 2018	סוג הוצאה
לבצע בתיאום עם השותף המטפל.	בדרך כלל חלק יחסי מהוצאות הבית לפי יחס החדרים המשמשים לעסק מתוך סך החדרים.	אם עובדים מהבית: תשלומי ארנונה, חשמל, מים, וועד, ביטוח, אינטרנט וכו', לא כולל הוצאות שכ"ד
על פי חוזר מס הכנסה.	210 ש"ח לשנה.	מתנות לעובדים לאירועים
	210 ש"ח לשנה.	מתנות לספקים וללקוחות בשל קשר עסקי
יש לזקוף שווי במשכורת (הכנסה רעיונית) בגובה שווי המתנה.	ההוצאה אינה מותרת, אלא אם זוקפים שווי במשכורת העובד.	מתנות לעובדים-לחגים
כבוד קל נחשב - תה, קפה, סוכר וכו'. הוצאות כיבוד שאינו קל אינן מותרות.	80% מההוצאות לכיבוד קל שניתנו לאורח עסקי. הוצאות אש"ל - אינן מוכרות כלל.	כיבודים במקום העסק
סכום, אשר בשנת המס עולה על התקרה שנקבעה, יהיה ניתן לזיכוי במשך 3 שנות המס בזו אחר זו.	זיכוי בסך של 35% ליחיד מתרומה שסכומה עולה על 180 ש"ח. הזיכוי המקסימלי הינו הנמוך מבין 9,211,000 ש"ח, ובין 30% מההכנסה החייבת. (חבר בני אדם יזוכה לפי שיעור מס החברות הרלוונטי באותה שנה).	תרומות למוסדות ציבור המקנות זיכוי (הנחה במס) בגובה של 35% מסכום התרומה (ליחיד)
	סכום סביר - יש לשמור קבלות בציון שם האורח, ארץ מוצאו, מסי ימי אירוח, נסיבות האירוח והקשר לעסק.	אירוח סביר של אורחים מחוץ לארץ (אירוח אורחים מישראל - לא יותר)
	א. עצמאי - 45% מסה"כ הוצאות הרכב (כולל ליסינג). ב. חברה - ההוצאה מוכרת במלואה. יש לבצע שווי רכב לעובדים במערכת השכר. פחת רכב - 15% לשנה מעלות הרכב.	הוצאות החזקת רכב (לרבות דלק, תיקונים, ביטוחים, רישיון, פחת וכו')
הוצאות בשל שיחות טלפון לחוץ לארץ יותרו במלואן אם הוכח, כי השיחות היו לייצור הכנסה.	אם ההוצאה לא עלתה על 23,600 ש"ח לשנה - 80% מההוצאות או חלק מההוצאות העולה על 2,400 ש"ח, לפי הנמוך. אם ההוצאה עלתה על 23,600 ש"ח לשנה - חלק מההוצאות העולה על 4,700 ש"ח.	הוצאות בשל שיחות טלפון עסקיות ממקום המגורים, כשאין מדובר בקו ספציפי המשמש לטובת העסק
	בחברה - שווי לפי 50% מההוצאה או 105 ש"ח לחודש - הנמוך מבין השניים. עצמאי - מוכרת 50% מההוצאה או הסכום העולה על 105 ש"ח לחודש - הגבוה מבין השניים.	הוצאות טלפון סלולרי
בגדים המשמשים לצורכי עבודה הינם אלה, שניתן לזהות באופן בולט את ההשתייכות לעסק, או שעל פי דין קיימת חובה ללבושם.	אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה - ההוצאה תותר במלואה. אם מדובר בביגוד, שניתן להשתמש בו גם שלא לצורכי עבודה, בד"כ יותרו 80% מההוצאות.	הוצאות ביגוד (כולל נעליים) שמיועדות לשמש לצרכי עבודה
	הוצאה עבור כרטיס טיסה במחלקת תיירים או עסקים - תותר במלואה. הוצאה עבור כרטיס טיסה במחלקה ראשונה - תותר עד לגובה מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה. לינה לפי קבלות (7 לילות ראשונים): סכום מרבי - \$278 ללילה. הוצאות שהייה: אם נדרשו הוצאות לינה לפי קבלות - \$78 ליממה. אם לא הוגשו קבלות בגין לינה - \$130 ליממה. הוצאות נסיעה ברכב שכור - עד \$61 ליממה. שכר לימוד בבית יסודי או תיכון עבור ילדים שטרם מלאו להם 19 שנה - סכום מרבי \$696 לחודש.	הוצאות נסיעות לחו"ל במדינות רבות תותר תוספת הוצאות של 25% - אוסטרליה, הונג-קונג, יפן, מערב אירופה ועוד.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממוסדנו.

שיעורי מס - יחידים וחברות

א. שיעורי מס יחידים

במסגרת החוק הועלו שיעורי המס ליחידים החל משנת 2016, החל ממדרגת המס השלישית, ושונו סכומי מדרגות המס, כדלהלן:

שנת 2017

<u>שיעורי המס</u>	<u>מ</u>	<u>עד</u>	<u>הכנסה במדרגת המס</u>	<u>מס</u>	<u>מס מצטבר</u>
10%	0	74,640	74,640	7,464	7,464
14%	74,641	107,040	32,399	4,536	12,000
21%	107,041	171,840	64,799	12,960	24,960
31%	171,841	238,800	66,959	20,757	45,717
34%	238,801	496,920	258,114	90,342	136,059
47%	496,921	640,000	143,079	67,247	203,306
50%	640,001				

שנת 2018

<u>שיעורי המס</u>	<u>מ</u>	<u>עד</u>
10%	0	74,880
14%	74,881	107,400
20%	107,401	172,320
31%	172,321	239,520
35%	239,521	498,360
47%	498,361	641,880
50%	כל שקל מעל	641,881

שלוש מדרגות המס הראשונות חלות רק על הכנסה מיגיעה אישית ועל הכנסה של יחיד שמלאו לו 60 שנה.

ב. שיעור מס החברות

<u>שנה</u>	<u>2017</u>	<u>2018</u>
שיעור המס	24%	23%

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממוסד.

גילוי מרצון על נכסים והכנסות מחוץ לישראל – הוראת שעה - חדש

בתאריך 12 דצמבר 2017 פרסמה רשות המסים הוראת שעה על בקשות לגילוי מרצון ונוהל גילוי מרצון. תוקף הנוהל הינו עד ליום 31 בדצמבר, 2019. לגבי בקשות לגילוי מרצון אנונימיות, הנוהל עד ליום 31/12/18.

להלן עיקרי הנוהל:

1. **תנאים יסודיים להליך גילוי מרצון**
 הגילוי מרצון מקורו בפנייה כנה, ולא נעשה בעקבות חקירה או בדיקה, המתבצעת על ידי רשות המסים ו/או רשות שלטונית אחרת, כגון: משטרת ישראל, רשות ניירות ערך, הרשות לאיסור הלבנת הון, הרשות להגבלים עסקיים, מבקר המדינה, הכנ"ר או בית משפט וכדומה.
 אין מידע קודם בידי רשות המסים או בידי רשות שלטונית אחרת, הקשור לגילוי מרצון, לרבות חקירה ומידע בתיקי חברות קשורות או שותף. במשרדי רשות המסים לא הוחל בבדיקה במישור האזרחי של התיקים, הקשורים לנישומים ו/או לתאגידים ו/או לשותפים, שיש להם נגיעה לגילוי מרצון.
 אם פורסם מידע באמצעי התקשורת, יחשב כאילו המידע מצוי בידי רשות המסים.
 המידע לא נכלל בכתב תביעה, כתב הגנה, כתב אישום בהליך אזרחי או הליך פלילי בבית משפט או בבית דין בישראל.
 במקרים חריגים (כגון מחלות קשות), יתאפשר הגילוי מרצון גם כשלא מתקיימים התנאים היסודיים.
2. **הוראת השעה אשר תוקפה הינו עד ליום 31/12/18**, מאפשרת גם הגשת בקשה אנונימית, ובנוסף מאפשרת הגשת בקשה במסלול מקוצר שאינו אנונימי, לגבי טיפול בבקשות בסכומים שאינם גבוהים (סך ההון אינו עולה על 2 מליון ש"ח וההכנסה החייבת ממנו אינה עולה על 0.5 מליון ש"ח). בקשה אנונימית תכלול את כל המידע הרלוונטי לרבות שנות המס הרלוונטיות, מקור ההכנסה, מקור ההון, פירוט סכום ההכנסה שהושמטה ואומדן המס לתשלום בצירוף כל המסמכים הרלוונטיים. לאחר אישור עקרוני של הבקשה, יהיה צורך לחשוף את שמו של המבקש ובכפוף לבחינה נוספת אם אין מידע קודם/בדיקה על המבקש ברשות המסים, הבקשה תאושר.
3. **קיצוץ הפסדים** - ניתן יהיה, במסגרת הנוהל, לקצוץ הפסדים שנובעים מהגילוי מרצון רק כנגד הכנסות פירותיות או רווחי הון, לפי העניין, המדווחים בגילוי מרצון ורק בשנות השומה אליהן מתייחס הגילוי מרצון (קופסה סגורה).
 הפסדים שלא קוזזו בשנות השומה עליהן דווח בגילוי מרצון לא יותרו בקיזוז בשנים שלאחר מכן. בנוסף, לא יתאפשר לקצוץ הפסדים עליהם הוצהר כבר בדוחות שהוגשו קודם לבקשה לגילוי מרצון כנגד רווחים או הכנסות שעליהם הוצהר בגילוי מרצון.
4. **נאמנויות** - שימו לב שגם נאמנויות שהנאמן או הנהנה במישרין או בעקיפין הינם תושבי ישראל, שלא דווחו עד היום, יכולים להיכלל בהליך הגילוי מרצון עד ליום 31 בדצמבר, 2019.

עיקרי רפורמת המס בארה"ב

ביום 22/12/17 חתם נשיא ארה"ב דונלד טראמפ על רפורמת המס הגדולה ביותר שהתרחשה בארה"ב ב-30 השנים האחרונות. שני בתי המחוקקים האמריקאים העבירו את מהלך החקיקה המשמעותי הראשון בכהונתו, והרפורמה נכנסה לתוקף החל משנת 2018.

רפורמה זו אשר עיקריה יובאו להלן, יש בכוחה להשפיע באופן ישיר גם על בעלי אזרחות אמריקאית המתגוררים בישראל. הרפורמה תשפיע באופן ישיר גם על ישראלים המשקיעים בארה"ב וכן על בעלי חברות ארנק (בעלי אזרחות אמריקאית וזרים) אשר בעקבות הרפורמה האמורה במיסוי האמריקאי יוטל עליהם מס חד פעמי אשר יחושב עם הגשת דו"חות המס בארה"ב על שנת המס 2017. המס יחול על רווחים שנצברו בחברותיהם בשיעור של 15.5% בגין מזומנים ו-8% בגין יתר נכסי החברה.

השינויים החיוביים

יחד עם זאת, רפורמת המס מביאה עמה המון שינויים חיוביים לטובת הנישום ומפחיתה בהרבה מקרים את חבות המס.

כך למשל:

- חברות LLC או שותפויות ימוסו רק בשיעור 20% מהכנסותיהן.
- מס החברות יופחת ל-21% (במקום 35% ערב הרפורמה).
- המס על היחיד יופחת ויעמוד על שיעור מס שולי מקסימלי של 37% וכן יונהגו שבע מדרגות מס בלבד (במקום תשע מדרגות מס ערב הרפורמה).
- יוכפל הפטור ממס מתנה וירושה לאזרחי ארה"ב ויעמוד על 15,000 דולר.
- במסגרת הרפורמה ניתן אף יהיה לנכות את הריבית על משכנתאות עד \$750,000 שילקחו החל מכניסתה לתוקף של הרפורמה ועל משכנתאות עד \$1,000,000 שנלקחו לפני כניסתה לתוקף של הרפורמה.
- יוגדל ההחזר המקסימלי עבור ילדים ל-\$1,400 (בכפוף למבחני ההכנסה הנהוגים בשיטת המס האמריקאית).
- מס העיזבון יוכפל ויעמוד על הכנסה של 11 מיליון דולר ליחיד ו-22 מיליון דולר לזוג נשוי.

חדשות מהמשרד

FATCA - הכנת דוחות אמריקאים ו- FATCA

במסגרת המאמצים של ארה"ב להיאבק בהעלמת מסים של אזרחיה, שבבעלותם נכסים מחוץ לארה"ב, נחקק בארה"ב בשנת 2010 חוק ה- FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

בעקבות ה- FATCA, מוסדות פיננסיים מחוץ לארה"ב נדרשים לדווח לרשות המסים האמריקאית על כל החשבונות, שנמצאים אצלם ואשר הינם בבעלות של אזרחים אמריקאים ו/או של גופים, שמוחזקים על ידי אזרחים אמריקאים.

משרד האוצר הישראלי והרשות האמריקאית להלבנת הון חתמו ביום 30.6.2014 על הסכם ה- FATCA בכל הקשור לחשבונות בנק והכנסות של ישראלים בעלי אזרחות אמריקאית בישראל. לפי ההסכם מדינת ישראל תקבל מכל הבנקים את פרטי החשבון השוטפים של אזרחי ארה"ב, ותעביר אותם במסודר לרשויות בארה"ב; הבנקים בישראל מחויבים לדרוש מכל לקוח בעל אזרחות אמריקאית לחתום על טופס W9, אחרת לא ניתן לנהל חשבון בנק בארץ.

ביום 23.3.2016 חתמה מדינת ישראל עם ארה"ב על הסכם משלים, אשר מסדיר את אופן יישום ה- FATCA על ידי קביעת הנהלים להחלפת המידע, לרבות רישום המוסדות הפיננסיים, עיתוי ופורמט העברת המידע, כללי אכיפה, שמירה על סודיות המידע ואבטחתו.

כיום, עם חתימת ההסכם המשלים, צפויה החלפת המידע לתפוס תאוצה על פעולות של אזרחי ישראל ואזרחי ארה"ב בגופים בנקאיים ופיננסיים בשתי המדינות.

כל אזרח אמריקאי או בעל גרין קארד חייב לדווח לרשות המסים האמריקאית על חשבונות הבנק שלו בישראל, אחרת הוא צפוי לעבור עבירה פלילית ועבירה אזרחית על פי הדין האמריקאי, שדינם קנסות בסכומים גבוהים ואף תקופות מאסר.

לכל מי שקיבל מסמכים לאישור בנושא ה- FATCA, כולל חברות בישראל, חשוב מאוד להקפיד על מילוי הפרטים הנכונים והאפשרויות המתאימות לו בעת מילוי הטפסים, על מנת למנוע אי נעימויות מיותרות.

במשרדנו קיימת מחלקה מיוחדת בניהולה של רוי"ח תמי לב, שהיא גם אזרחית אמריקאית, שתסייע בטיפול בנושא ה- FATCA.

כל לקוח מוזמן לפנות למשרדנו לטלפון 073-2443301. ללקוחות המשרד יינתן תעריף מיוחד.

חדשות מהמשרד

מחלקה כלכלית – הערכות שווי



קנובל בלצר ושות', רואי חשבון קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'

רו"ח (עו"ד) קובי בנבנישתי
רו"ח רבין דן
רו"ח תמי לב
רו"ח סבטלנה בוייב

רו"ח מנשה קנובל, LL.M מוסמך במשפטים
רו"ח איל בלצר
רו"ח אמיר סוראיה
רו"ח אלון פרידלנדר, MBA במינהל עסקים

מחלקה כלכלית

קנובל בלצר ושות' (מקבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות') מעניקה שירותי יעוץ כלכלי ועסקי במגוון רחב של נושאים. ניסיונה הרב של הפירמה בתחום מאפשר לה להעמיד לרשות לקוחותיה אנשי מקצוע מהשורה הראשונה. כוח האדם המקצועי כולל רואי חשבון, כלכלנים, עורכי דין ובעלי השכלה אקדמית בתחומי מחקר שונים.

- המחלקה עוסקת במתן שירותי ייעוץ כלכלי, חשבונאי ועסקי לרבות:
- הערכות שווי חברות, עסקים, פעילויות, מניות, נכסים ומניות ואופציות לעובדים.
 - P.P.A. – הקצאת תמורת רכישת חברות/פעילות למוניטין וזכויות אחרות.
 - בדיקות כלכליות ופיננסיות.
 - מיזוגים ורכישות (גיוס לרבות הון ומימון).
 - תכנון וליווי עסקאות.
 - חוות דעת לבתי משפט ואחרים.
 - קביעת מחירי העברה.
 - תוכניות עסקיות וליווי פיננסי מול הבנקים.

הפירמה משרתת לקוחות רבים, בכל ענפי המשק, וביניהם: חברות ציבוריות, חברות פרטיות, חברות ממשלתיות וגופים ציבוריים.

לפרטים נוספים נא ליצור קשר:

מנשה קנובל, רו"ח, מוסמך במשפטים
טלפון: 073-2443301

menashe@mgi-israel.co.il

MGI is a worldwide association of independent auditing, accounting and consulting firms. Neither MGI nor any member firm accepts responsibility for the activities, work, opinions or service of any other members.

החומר המתפרסם בעלון זה מובא באופן כללי להדרכה ולתשומת לב לנושאים המפורטים בו ניתן לעשות שימוש בתוכן העלון בכפוף לחוות דעת מקצועית הפצת העלון או חלקים ממנו או ציטוט ממנו טעונה אישור מוקדם ממשרדנו.

FAMILY OFFICE שירותי

KNOBEL BELTZER & CO.
EUROPOS FINANCE LTD.



קנובל בלצר ושות'
אירופוס פיננסים בע"מ

אנו שמחים להודיעכם על הקמת מחלקה חדשה במשרדנו - שירותי FAMILY OFFICE ("פמילי אופיס") והעברת נכסים בין הדורות. כמו כן, יועצינו ילוו את המשפחה באספקטים הכלכליים, החשבונאיים והמיסויים בקשר עם העברת נכסים במשפחה וכן בניהולם. האמור מקבל כעת משנה תוקף, שכן לעניין מס הירושה "הכדור בקנה".

השירותים הכלולים בשירותי פמילי אופיס הינם:

סיוע בתכנון ירושות, מעבר בין דורי וחלוקת נכסים/עזבונויות. ביצוע תכנוני מס אפקטיביים ללקוח ומשפחתו. דיווחים שוטפים לרשויות המס. תמונת מצב מלאה וברורה של תיק הנכסים - עדכון שוטף של המשפחה. ניהול וארגון תיקי הנכסים וההשקעות בארץ ובחו"ל, תוך התאמה אישית לצרכי התא המשפחתי. סיוע בבניית אסטרטגיית השקעות - לטווח הזמן הקצר והארוך. פיקוח ובקרה על ביצועי השקעות, לרבות מול מנהלי תיקי ההשקעות. מעקב אחר הוצאות וחיסכון בעלויות שוטפות ואחרות של התא המשפחתי. סיוע בגיוס אשראי והקטנת עלויות, הכרוכות בגיוס הון זר.