

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](mailto:mgi@mgi-israel.co.il)

כתובת האתר של המשרד: [www.mgi-israel.co.il](http://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

2	חידוש נוהל גילוי מרצון (גילוי בדבר נכסים והכנסות, בעיקר בחו"ל, שטרם דווחו) ודסק להכנת דוחות אמריקאיים
3	מיסוי "חברות ארנק"
4	חברות בית - חקיקה חדשה
5	יתרות חובה של בעלי שליטה - משיכת כספים מעל 60 יום – מהווים הכנסה/דיבידנד הורדת שיעור מס חברות מ- 25% ל- 23% בשתי פעימות והגדלת מס היסוף ל- 3% מ- 2% למשתכרים מעל 640,000 ₪
6	רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים
7	שינוי שיעורי מס וזיכויים מיוחדים (טיפים)
8	מס חברות ויחידים
8	הכנסות מהימורים, מהגרלות או מפרסים
8	נקודות זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע
8	מס יסף
8	חיסכון לכל ילד
8	מתן 2 נקודות זיכוי להורים בהתאם לסעיף 45 לפקודת מס הכנסה
9	הטבות במס למי שמממן החזקת קרוב במוסד ונקודות זיכוי בשל נטולי יכולת (לרבות זיכויים בגין לקויות למידה)
10	העברת פעילות מיחיד לחברה ושינוי מבנה חברות - אי ביצוע באמצעות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה - תאונת מס
11	ביטול דרישת ניכוי מס במקור בהעברות כספים מסוימות לחו"ל
12-13	מטבעות דיגיטליים - אופן מיסוי
	דיווח על השכרת דירת מגורים -
14	היעד החדש של רשות המסים - באמצעות המלשינון ובאמצעות משלוח שאלוני פרטים אישיים ומקורות הכנסה
15-16	סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים - הכנסה אקטיבית או פאסיבית - (למי שיש מעל ל- 5 דירות) טיוטת חוזר מס הכנסה 2018 לאור פסק הדין בעליון לעניין לשם ובירן
17-18	רילוקיישן וטופס הצהרת תושבות
19	מבחני המיסוי ברילוקיישן – החלטת מיסוי 2519/17 - חדש
20	תקרת הוצאות מותרות בעסק בשנת 2017 – רשימה נבחרת

=====

## 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 כיצד להגדיר חברת בית וכיצד יוצאים מהגדרה זו לצרכי מס.

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.

**לפרטים נוספים נא לפנות למחלקת המיסוי של משרדנו, שכן לעיתים יש יתרונות מס ברישום חברות בית לצרכי מס - טלפון 0732443301.**

**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, מהוות הכנסה אשר נוכח 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 12(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.

### 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 כהגדרתם 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 ממוסד 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 החוזר, 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 סטטוטורי 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.

## **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.

## 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 לגולציה של השימוש בהם כמטבע ולמעשה כל הנושא נתון עתה בפני גולציה 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.

### 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 הוירטואליים" 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.

משקיעים יחידים (לא חברות) במטבעות וירטואליים, אשר המסחר במטבעות הוירטואליים 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 הוירטואלי 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).

יצויין, 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 עת יממש את המטבע הווירטואלי) ואילו רוכש הנכס או מקבל השירות ימוסה במועד ביצוע העסקה על רווח ממכירת המטבע הווירטואלי.



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

### **באמצעות המלשינן 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 שבח, 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.

**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 באחוזה 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.

## דילוקיישן 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 ישראל" 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 ישראל" 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 בישראל 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:

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

**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.**



**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
כיבוד 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 מוצא, מס' 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 בבי"ס 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.