



**החטיבה המקצועית**

**דוח סיכום פעילות  
לשנת המס 2019**

רשות המסים בישראל

תמוז התש"ף



**רשימת אנשי קשר - חטיבה מקצועית**

מחלקה	שם	תפקיד
הנהלת החטיבה	רולנד עם-שלם	סמנכ"ל בכיר מקצועית
הנהלת החטיבה	עפרי שלו	מנהל אגף בכיר מקצועית
הנהלת החטיבה	חגי טיירי	מנהל תחום מוסדות כספיים וחברות ציבוריות
הנהלת החטיבה	רינת נתן	ראש ענף חוליה ניידת
הנהלת החטיבה	אוראל לוי	רכזת לשכה בכירה א'
שינויי מבנה	צביקה בראל	מנהל תחום בכיר מיזוגים פיצולים
שינויי מבנה	מיטל קראוס	מנהלת תחום פיצולים והעברת נכסים
שינויי מבנה	תומר גם זו לטובה	מנהל תחום מיזוגים והחלפת מניות
שינויי מבנה	אמנון אלמוגרבי	ממונה מפקח ראשי
שינויי מבנה	כארים כנעאן	ממונה מפקח ראשי
שינויי מבנה	ליאור גל	מפקח מס
שינויי מבנה	ערן כדורי	מפקח מס הכנסה בכיר
גילוי הון לא מדווח	אמיר דוידוב	מנהל תחום בכיר גילוי הון לא מדווח
גילוי הון לא מדווח	ערן דביר	מנהל תחום אופציות לעובדים
מיסוי בינלאומי	שרון אהרוני	מנהל תחום בכיר מיסוי בינלאומי
מיסוי בינלאומי	נאוה נימר	מנהלת תחום מפקחת ארצית - אישורים
מיסוי בינלאומי	אבישי דינר	מנהל תחום אמנות בינלאומיות
מיסוי בינלאומי	זהבה זוהר - לוי	מנהלת תחום העברות לחו"ל
מיסוי בינלאומי	דודו גולדנברג	מנהל תחום מפקח ארצי - נאמנויות
מיסוי בינלאומי	אבי אליהו	מנהל תחום מפקח ארצי - אישורים
מיסוי בינלאומי	חיליק כהן	מנהל תחום מפקח ארצי - דינים זרים
מיסוי בינלאומי	שי ברונר	ממונה מפקח ארצי - נאמנויות
מיסוי בינלאומי	שירלי שם-טוב	ממונה מפקחת ארצית - דינים פנימיים 1
מיסוי בינלאומי	מרינה שילמן	ממונה מפקחת ארצית - תושבי חוץ
מיסוי בינלאומי	אורית גולדשטיין	ממונה מפקחת ראשית
מיסוי בינלאומי	האני נחאס	ממונה מפקחת ארצית - דינים זרים
שוק ההון	נעמה שאן	מנהלת תחום בכירה שוק ההון
שוק ההון	ברוך רבין	מנהל תחום גיוס הון ומימון
שוק ההון	ארז כהן	מנהל תחום מפקח ארצי
שוק ההון	אסי מזוז	מנהל תחום מפקח ארצי - חברות ציבוריות
שוק ההון	ציפורה שרייר	מפקחת מס הכנסה בכירה
שוק ההון	יפעת כהן מץ	מפקחת מס הכנסה
קופות גמל ומיסוי פרט	רונית כהן	מנהלת תחום בכירה קופות גמל
קופות גמל ומיסוי פרט	ג'קי דהן	מנהל תחום קופות גמל
קופות גמל ומיסוי פרט	אבי כהן	מנהל תחום מפקח ארצי
קופות גמל ומיסוי פרט	לאה חמד	מנהלת תחום מפקחת ארצית
קופות גמל ומיסוי פרט	אביטל סיידוף	מרכזת בכירה קופות גמל
קופות גמל ומיסוי פרט	ריקי ביליתי	מרכזת בכירה קופות גמל
קופות גמל ומיסוי פרט	אילנה יהודה	מרכזת קופות גמל
מלכרים	ארז אורעד	מנהל תחום בכיר מפקח ארצי מלכרים
מלכרים	ליליה פרישר	ממונה מפקחת ארצית מוסדות ציבור ומלכרים
מלכרים	אברהם שוורץ	ממונה מפקח ראשי
מלכרים	חנוך שרבני	ממונה מפקח ראשי
מלכרים	אסף לרנר	ממונה מפקח ראשי
מלכרים	עליזה זאני	ממונה מפקח ארצי
מלכרים	מירי יאס	ראש ענף חוליה
מלכרים	ירדנה אליאס	מרכזת מוסדות ציבור - מלכרים
מיסוי מקרקעין	רואי זרנצסקי	מנהל תחום בכיר מיסוי מקרקעין וקבלנים
מיסוי מקרקעין	אפרת אברהם	מנהלת תחום קבלנים ונדל"ן
מיסוי מקרקעין	חדוה פרימן	מנהלת תחום רכזת בכירה
מיסוי מקרקעין	רחלי בן יהודה	ממונה מפקחת ארצית - שומת מקרקעין
מיסוי מקרקעין	איילת ז'ואן פלשן	ממונה מפקחת ארצית - שומת מקרקעין
מיסוי מקרקעין	גיא כהן	ממונה מפקח ראשי
מיסוי מקרקעין	יעל מזרחי	ממלאת מקום
חוקי עידוד	מיכאל אסולין	מנהל תחום בכיר עידוד השקעות הון
חוקי עידוד	ליאת מקמילן ברזילי	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תעשיה
חוקי עידוד	לימור קפלן	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תושבי חוץ ובתי



מחלקה	שם	תפקיד
חוקי עידוד	הילה קוטלר	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תושבי חוץ ובתי
חוקי עידוד	ימית רז	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תוכנה
חוקי עידוד	ליאור טלה	מנהל תחום עידוד השקעות הון תעשייה
חוקי עידוד	עפרה הימלשטיין	ראש ענף ביקורת ניהול ספרים
אופציות	רז איצקוביץ	מנהל תחום בכיר אופציות לעובדים
אופציות	אלי חייקה	מנהל תחום מפקח ארצי
החלטות מיסוי	יואב משה	מנהל תחום בכיר החלטות מיסוי
החלטות מיסוי	גולן מוזס	מנהל תחום מפקח ארצי קרנות השקעה והפרטת
החלטות מיסוי	דורית איתאל	מרכזת מיזוגים ופיצולים
חקלאות וקיבוצים	גדי הילמן	מנהל תחום מפקח ארצי חקלאות וקיבוצים
חשבונאות	רויטל רז	מנהלת תחום בכירה תקינה חשבונאית
חשבונאות	ברק מימון	ממונה מפקח ארצי - חשבונאות
חשבונאות	הדר רצון	מפקחת מס הכנסה בכירה
מע"מ	דוד שילון	מנהל אגף א' מקצועית
מע"מ	גיא ג'ורנו	מנהל תחום מקצועית- מע"מ
מע"מ	צביה עמיאל	מנהלת תחום בכיר סיווג ורישום מע"מ
מע"מ	דוד פאר	מנהל תחום מקצועית- מע"מ
מע"מ	אלי רוט	מנהל תחום מקצועית- מע"מ
מע"מ	רום רצון	מנהל תחום מקצועית- מע"מ
מע"מ	אריאל אקוע	מנהל תחום מקצועית- מע"מ
מע"מ	מוחמד נאטור	מבקר חשבונות בכיר
מע"מ	אהובה צישינסקי	ממונה פרוייקטים
מע"מ	אליאור בר חן	מבקר חשבונות בכיר
מע"מ	ענת ברק	מרכז ריכוז פניות ומענה באינטרנט
מע"מ	סיון לוי	רכזת לשכה ב
מחירי העברה	עירית ליאו	מנהלת תחום בכירה מחירי העברה
מחירי העברה	דרור ביטרמן	מנהל תחום מפקח ארצי - מחירי העברה
מחירי העברה	מיטל אנג'ל	מנהלת תחום מפקחת ארצית - מחירי העברה
מחירי העברה	רני רדושינסקי	ממונה מפקח ראשי
מחירי העברה	שלומי מויאל	מפקח מס הכנסה בכיר
מחירי העברה	שמואל זוטקין	מפקח מס הכנסה בכיר
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	שמואל ווינשטיין	מנהל תחום בכיר הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	אילן מויאל	מנהל תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	נועה ברנס	מנהלת תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	פבלו סלבין	מנהל תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי
הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי	אביטל וינרב- צוהר	מנהלת תחום הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי

לפרטי התקשרות [לחץ כאן](#) - אינטרנט



## תוכן עניינים

<b>6</b>	<b>מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים</b>
7	רקע
7	חוזרים מקצועיים
10	פסיקה
<b>16</b>	<b>מחלקת מחירי העברה</b>
17	רקע
17	תיקוני חקיקה
18	שוטף
19	עדכונים
<b>20</b>	הליכי הסכמה הדדית
<b>21</b>	<b>מחלקת גילוי הון לא מדווח</b>
22	רקע
22	מחלקת גילוי הון לא מדווח
23	נוהל הליך הגילוי מרצון
24	נוהל 2014 - סיכום
24	נוהל 2017 - סיכום ביניים
25	מיסוי ענף היהלומנים
26	פסיקה
<b>27</b>	<b>מחלקת החלטות מיסוי</b>
28	רקע
28	פרויקט ה-FATCA
29	פרויקט ה-C.R.S
29	ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי
29	ניהול הטיפול במידע פיננסי המתקבל במסגרת חילופי מידע אוטומטיים
29	פרויקט סעיף 77
<b>31</b>	<b>מחלקת חוקי עידוד</b>
32	רקע
32	החלטות מיסוי
35	חוזרים מקצועיים
36	עמדות החייבות בדיווח
36	תיקוני חקיקה
37	פסיקה



<b>41</b>	<b>מחלקת שינויי מבנה</b>
42	רקע
42	החלטות מיסוי ותמציות שפורסמו
43	חוזרים מקצועיים
44	מסלולים ירוקים
<b>45</b>	<b>מחלקת מס ערך מוסף</b>
46	רקע
46	החלטות מיסוי
47	פסיקה
<b>50</b>	<b>מחלקת מיסוי בינלאומי</b>
51	רקע
51	פניות הבהרה
51	ועדה לרפורמה במיסוי הבינלאומי
52	עמדות חייבות בדיווח
53	פרויקטים נוספים
53	חילופי מידע
54	הליכי הסכמה הדדית
54	אמנות
<b>56</b>	<b>מחלקת תקינה חשבונאית</b>
57	רקע
57	חוזרים בהכנה
58	תיקוני חקיקה בהכנה
58	פסיקה
59	נושאים אחרים
<b>60</b>	<b>מחלקת מיסוי אופציות לעובדים</b>
61	רקע
61	החלטות מיסוי
61	פסיקה - אופציות לעובדים
<b>63</b>	<b>מחלקת שוק ההון</b>
64	רקע
64	תמציות
65	חוזרים מקצועיים ופרסומים
66	חוזרים בהכנה
66	פסיקה



68	מסלול ירוק - העברת ני"ע בין קרובים
<b>69</b>	<b><u>מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים</u></b>
70	רקע
70	החלטות מיסוי
71	פניות הבהרה
73	בקשות חדשות שאושרו בשנת 2019 - בפילוח לפי סעיפי החוק
73	חידושי אישורי סעיף 46 בשנת 2019
<b>74</b>	<b><u>מחלקת חקלאות וקיבוצים</u></b>
75	רקע
75	חוזרים מקצועיים
77	טפסים
<b>78</b>	<b><u>מחלקת קופות גמל ומיסוי פרט</u></b>
79	רקע
79	חוזרים מקצועיים
80	הנחיות למנכים
80	טפסים
<b>82</b>	<b><u>מחלקת הערכות שווי</u></b>
83	רקע
84	חוזרים מקצועיים

סיכום שנה 2019

# מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים



רואי זרנצנסקי - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



**תודה מיוחדת לגב' מיכל סופר אשר הובילה את המחלקה בשנים האחרונות  
ובמחצית הראשונה של שנת המס 2019**

**רקע**

מחלקת מקרקעין וקבלנים אחראית על קביעת מדיניות רשות המסים בהיבטים הנוגעים למקרקעין ולקבלנים. מתוקף תפקידה נדרשת המחלקה לבצע את המשימות הבאות: להוות גורם מקצועי למנהל רשות המסים בכל הקשור לתחום המקרקעין והקבלנים, לבדוק בקשות לאישור מקדמי מאת מנהל רשות המסים בתחום המקרקעין והקבלנים ולהוציא החלטות מיסוי מקדמיות בעניינים אלו.

ליזום חקיקה, תיקוני חוק וחקיקת משנה הקשורים לתחום המקרקעין והקבלנים, להתוות את עמדת הרשות באמצעות הוראות ביצוע והנחיות מקצועיות הקשורות לתחום המקרקעין, לרבות פרסום תמציות מהחלטות מיסוי מקדמיות.

להוות מוקד ידע, מתן הדרכות וייעוץ מקצועי ליחידות מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ, הן בכתב והן בע"פ, לרבות קיום השתלמויות מקצועיות בתחום המקרקעין ויישום החלטות המיסוי ביחידות.

המחלקה עומדת בקשר רציף עם רשויות ומשרדי ממשלה שונים, כגון משרד הבינוי, מטה הדיור באוצר, רשות מקרקעי ישראל, החברה הממשלתית להתחדשות עירונית, החברה הממשלתית לדיור ולהשכרה ("דירה להשכיר") וכדו' בקשר לנושאים בתחום המקרקעין והתחדשות העירונית ומחירי הדיור.

המחלקה עוסקת במתן רפרנטורה וליווי שוטף ליחידות מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ בסוגיות מקצועיות, ליווי סוגיות מקצועיות בתיקים המתנהלים בפני וועדות ערר ובפני בית המשפט העליון.

בנוסף, עוסקת המחלקה במתן מענה רציף, בכתב ובע"פ, לנישומים ו/או למיצגיהם ולגורמים אחרים פרטיים או ציבוריים, בכל שאלה או פנייה הקשורה לתחום המקרקעין והקבלנים.

**חוזרים מקצועיים**

חוזר מיסוי מקרקעין 2/2019 - רשות המסים - שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה

ביום 28.6.2018 פורסם תיקון מספר 93 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "תיקון מספר 93")<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מספר 93), התשע"ח-2018, ס"ח התשע"ח, עמ' 715, מיום 28.6.2018.





לאור הגדרת "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק"), דירת מגורים שנרכשת מקבלן או במסגרת קבוצת רכישה תחשב במניין הדירות של הרוכש כדירת מגורים, אף אם בנייתה טרם נסתיימה. במצבים בהם התארגנה קבוצת רכישה ונקלעה לקשיים בלתי צפויים המעכבים את השלמת הבניה המשותפת לפרק זמן חריג אשר אינו מקובל בענף, לעיתים נוצר צורך על ידי חברי קבוצת הרכישה, לרכוש לעצמם דירת מגורים אחרת בה יוכלו להתגורר. אולם, מאחר ואין ביכולתם למכור את הדירה שרכשו בקבוצת הרכישה, במועדים הקבועים בחוק והמקנים שיעורי מס מוטבים של "דירת מגורים יחידה" (כהגדרתה בחוק), מוטלת עליהם ברכישת הדירה האחרת חבות מס רכישה בשיעורים הגבוהים. תיקון מספר 93 נועד על מנת להקל על רוכש דירת המגורים האחרת, לאחר שרכישת דירת המגורים הקודמת במסגרת קבוצת רכישה נקלעה (לאחר הרכישה) לקשיים מהותיים המעיבים על האפשרות שבניית הדירה תושלם ותאפשר שימוש למגורים. מטרת החוזר הינה להבהיר את הוראות תיקון מספר 93, שיחולו ברכישת דירת המגורים החדשה, כאשר בבעלות הרוכש דירת מגורים אחרת שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה. החוזר - אשר פורסם ביום 8.5.2019 באתר האינטרנט של רשות המיסים - מפרט ומבהיר את התנאים והקריטריונים להחלת התיקון האמור, לרבות הוראות מעבר.

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטראקט](#)

### **פניות הבהרה**

דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המקרקעין ומיסוי המקרקעין - דינים שונים הנושקים לתחום כגון דיני החוזים, דיני הירושה דיני הקניין המחאת חיובים וכו', דפוסי התקשרות מגוונים, פסיקת בתי המשפט, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי וכדומה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס, קיימת חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק ובפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ-255 פניות עקרוניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרות לדין הקיים בנושאים שונים ומגוונים, להלן בתמצית מספר מקרים:

חישוב לינארי מוטב במכירת דירה חלופית לפי פרק חמישי 3 לחוק (חילוף זכויות במקרקעין)

יורשיה של אשה שנפטרה (להלן: "המנוחה") מעוניינים למכור את דירת המגורים שירשו ממנה. הדירה נרכשה על ידי המנוחה כדירה חלופית בהתאם להוראות פרק חמישי 3 לחוק.



נשאלנו, האם יורשי המנוחה יוכלו להתמסות במכירת הדירה הנ"ל לפי סעיף 48א(ב) לחוק ("חישוב מס לינארי מוטב"). בסעיף 49טז לחוק נקבע מפורשות כי בעת מכירת הדירה החלופית לא יחול פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחתת, או דחיית מס, או פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק. דהיינו, הדירה החלופית תהא חייבת במס מלא בגין מכירתה. סעיף 48א(ב) לחוק, אשר הוסף בתיקון 76 לחוק, יצר מנגנון של חישוב מס לינארי מוטב לפיו, יחול פטור ממס שבח בגין תקופת השבח הלינארית שמיום רכישת דירת המגורים המזכה ועד ליום התיקון, ומיום התיקון (1.1.2014) ואילך - יחול שיעור מס של 25%. שיעור המס המוטב כאמור מגלם את מדיניות הפטור שהייתה קיימת ערב התיקון והרפורמה במיסוי דירות מגורים, ומהווה עקב כך סוג של הקלה ו/או פטור חלקי ממס שבח. לאור האמור, הובהר כי במכירת הדירה החלופית על ידי יורשי המנוחה יחול מס מלא.

#### מכירת דירת מגורים קודמת לצורך קבלת שיעורי מס רכישה של "דירת מגורים יחידה"

נשאלנו האם נישום, אשר במסגרת רכישת דירת מגורים (להלן: "דירת המגורים החדשה") התחייב למכור את דירתו הקודמת (להלן: "דירת המגורים הישנה") לפי סעיף 9(ג1) לחוק, על מנת שיוכל ליהנות שיעורי מס מופחתים של "דירת מגורים יחידה", יוכל לעמוד בהתחייבותו זו על ידי מכירת 2/3 מהזכויות בדירת המגורים הישנה (ולא את כל דירת המגורים הישנה). הובהר, כי בהתאם לסעיף 9(ג1) לחוק, רוכש דירת מגורים חדשה יוכל ליהנות משיעורי מס מופחתים של "דירת מגורים יחידה" בתנאי שביום המכירה לצורך מס רכישה תהא זו "דירתו היחידה" (כהגדרתה בסעיף קטן 9(ג1) לחוק), או בתנאי שהרוכש יעמוד בדרישות הוראת סעיף קטן 9(ג1) לחוק - קרי, מכירת מלוא הזכויות בדירה האחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת דירת המגורים החדשה במסגרת המועדים הנקובים בס"ק זה. בחינת חלקו של הרוכש בדירת המגורים הישנה רלוונטית ליום המכירה לצורך מס רכישה של דירת המגורים החדשה, ולא למועד בו התחייב למכור את דירתו הישנה.

#### מכר דירת מגורים ללא תמורה לפי תקנה 21 לתקנות מס הרכישה

בבעלות בני זוג נכסי מקרקעין ודירות מגורים, לרבות דירת מגורים ספציפית, שהנה בבעלות, בחלקים שווים, של בני הזוג (להלן: "דירת המגורים"). בני הזוג אינם מתגוררים בדירת המגורים לאורך כל ימות השנה ומחלקים את זמנם בין ישראל למדינה בחו"ל. נשאלנו, האם תחול במקרה דנן תקנה 21 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה - 1974 (להלן: "תקנות מס הרכישה"), המקנה פטור ממס רכישה במכירה ללא תמורה לבן זוג המתגורר יחד איתו באותה דירה. הובהר כי לא ניתן לראות בשהות בדירת מגורים בזמן ביקורים בארץ ובחלק מחודשי השנה



כבני זוג המתגוררים יחד בדירת המגורים, ולפיכך לא תהיה בת הזוג (מקבלת הזכויות במתנה מבן זוגה) להקלה הקבועה בתקנה 21 לתקנות מס הרכישה.

### פסיקה

במהלך שנת 2019, נתקבלו מספר פסקי דין בוועדות הערר השונות ובבית המשפט העליון, להלן תמצית של חלק מהם:

#### פסיקה בתחום דירות מגורים

ו"ע 34577-08-17 דוד גיא נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העורר מכר נכס, המוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" וכ"חדר כביסה". הנכס פוצל לשתי יחידות והוסב בניגוד לדין למגורים. היחידות שימשו בפועל למגורים, אך הניסיונות לשנות את ייעודו התכנוני של הנכס בהתאם נדחו.

בפסק הדין נקבע על דעת כל חברי הוועדה, כי העורר לא יהיה זכאי ליהנות במכירת הנכס מחישוב לינארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק. כב' השופט קירש קבע כי נכס שיייעודו התכנוני לפי דיני התכנון והבנייה אינו דירה אינו יכול להיחשב ל"דירת מגורים" לפי חוק מיסוי מקרקעין. לעומת זאת, חבר הוועדה צבי פרידמן סבר כי אין להחיל לעניין חוק מיסוי מקרקעין את "המבחן התכנוני", אך שאין ליתן לעורר את ההקלה לנוכח העיקרון "שלא יהא חוטא נשכר". חבר הוועדה מיכה לזר קבע כי הנכס אינו עונה על הגדרת "דירה" משום שבהסכם מכירתו התחייב הרוכש כי הנכס יחדל מלשמש למגורים.

ו"ע 52894-03-17 שינל שטיין ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העוררים מכרו נכס, המצוי בקומת הקרקע של בניין מגורים, אשר שימש בפועל למגורים. הגם שהנכס נרשם בלשכת רישום המקרקעין כ"דירה", התגלה כי לפי היתר הבניה המקורי של הבניין חלקיו של הנכס מיועדים למטרות מחסן, חדר הסקה, מוסך ושטח פתוח. המנהל דחה את בקשת העוררים לחישוב לינארי מוטב כאמור בסעיף 48א(ב2) לחוק, בקובעו כי אין מדובר ב"דירת מגורים".

דעת הרוב בפסק הדין (חברי הוועדה צבי פרידמן ומיכה לזר) קבעה כי מעמדו התכנוני של הנכס איננו מבחן עצמאי בפני עצמו להגדרת "דירה מגורים" לפי חוק מיסוי מקרקעין, וכי במקרה דנן מדובר ב"דירת מגורים".

בדעת מיעוט בפסק הדין של כב' השופט קירש קבע כי העורר לא יהיה זכאי ליהנות במכירת הנכס מחישוב לינארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק, מכיוון שסיווג הנכס נגזר מייעודי התכנוני ואין בשימוש שנעשה בנכס כדי לשנות מסקנה זו.



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

ו"ע 56292-05-16 + ו"ע 53956-05-16 כוכבה סער ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העוררים מכרו נכס מקרקעין, הכולל דירת מגורים, מגרש זכויות בניה שטרם נוצלו. ערב מכירת הנכס ערכו העוררים הסכם שיתוף לפיו, העוררת 1 הנה בעלת מלוא הזכויות בדירת המגורים (עוררת זו הייתה המוכרת היחידה שזכאית לחישוב מס לינארי מוטב). פסק הדין דן הן בסוגיית מלאכותיות של הסכם השיתוף שנחתם והן בסוגיית ייחוס התמורה ממכירת הנכס בין דירת מגורים לבין זכויות הבניה.

בפסק הדין נדחתה טענת העוררים, כי העוררת 1 היא בעלת כל הזכויות בדירת המגורים בהסתמך על הסכם השיתוף, וזאת מן הטעם שתכלית הסכם השיתוף לא היה אלא ניסיון להפחתת מס בין העוררים. בנוסף, קיבל בית המשפט של עמדת המנהל לקביעת שווי בית המגורים ללא זכויות הבניה הנוספות.

#### פסיקה בתחום האופציות

במהלך שנת 2019 ניתנו על ידי ועדות הערר מספר פסקי דין שעניינם במיסוי אופציות במקרקעין. בכלל זה, ניתנו פסקי דין הבאים:

*ו"ע 21262-10-17 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה; ו"ע 69456-01-18 + ו"ע 36144-09-18 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסים עתידיים (1996) ואחרים נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה; ו"ע 1596-02-18 + ו"ע 1666-02-18, אי.אס.אל אשל נדל"ן ואחרים נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה; ו"ע 1702-01-18 ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה; ו"ע 931-12-15 אקרו נדל"ן יזום בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: "פרשת אקרו").*

בפסקי הדין הנ"ל - כל אחד מהם לפי נסיבותיו הוא - המנהל לא קיבל את טענת העוררים כי עסקין בסיחור של אופציות ייחודיות במקרקעין ודחה את בקשותיהם לקבלת פטור ממס שבח ומס רכישה מכח פרק חמישי 2 לחוק.

בפרשת אקרו, לדוגמה, העוררת רכשה זכות לרכישת זכויות במקרקעין. לאחר מספר חודשים, ולאחר שעלה בידיה לארגן ולגבש קבוצת רוכשים, העוררת המחתה את הזכות האמורה לידי חברי הקבוצה, ואלו רכשו לאחר מכן את הזכויות במקרקעין.

העוררת דיווחה על רכישת הזכות ועל המחאתה לחברי הקבוצה, כעסקאות שחל עליהן סעיף 49 לחוק - קרי: עסקאות של רכישה ושל סיחור של אופציה ייחודית במקרקעין, הזכאיות לפטור ממס שבח ומס רכישה. המשיב (המנהל) דחה את טענות העוררת, וקבע כי המהות



הכלכלית האמתית של ההתקשרות בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים הנה מימוש האופציה על ידי העוררת ומכירת המקרקעין לקבוצת הרכישה (ולכן חייב את העוררת במס רכישה בגין רכישת הזכויות במקרקעין, וכן חייב אותה במס שבח, עד להמצאת טופס 50 מפקיד השומה, בגין מכירת יחידות גמורות לחברי הקבוצה).

ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי חרף העובדה שהרוכשים התחייבו באופן בלתי-חוזר לממש את ה"אופציה", אין בכך כדי להפוך את ההתקשרות שבין העוררת לבעלים מהתקשרות לרכישת אופציה להתקשרות לרכישת המקרקעין עצמם (מימוש האופציה). נקבע, כי גם אם חברי הקבוצה היו מעוניינים כביכול בעסקה המבטיחה את רכישת הזכויות העיקריות במקרקעין תוך הטלת מלוא הסיכון הכלכלי שבאי-המימוש על העוררת, עדיין הממכר היה נותר "אופציה" ולא "זכות במקרקעין".

**נגד פסקי הדין המפורטים לעיל הגיש המשיב ערעורים, התלויים ועומדים לפני בית- המשפט העליון.**

#### פסיקה בתחום הנאמנויות

ו"ע 43026-07-17 סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפסק הדין נדונה סוגיית הקשר שבין פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה (להלן: "פרק הנאמנויות") לבין נאמנויות לפי חוק מיסוי מקרקעין, ובפרט - האם הקניה של נכסי מקרקעין לנאמן לפי פרק הנאמנויות תחשב "מכירה" לצורך חוק מיסוי מקרקעין?

העוררים, תושבי חוץ, העבירו ללא תמורה את זכויותיהם במספר דירות מגורים בישראל לחברה ישראלית, אשר נטען לגביה שהיא "נאמן" בהתאם למנגנון הקבוע בפרק הנאמנויות. המנהל דחה את שומתם העצמית של העוררים וקבע כי מדובר במכירה שאיננה פטורה לפי סעיף 3 לחוק ושהיחסים בין הצדדים אינם מהווים נאמנות כמשמעותה בחוק.

ועדת הערר קיבלה את הערר. דעת הרוב (מפי חבר הוועדה רו"ח פרידמן, אליו הצטרף חבר הוועדה רו"ח לזר), סברה כי ההוראה בפרק הנאמנויות לפיה, הקנייה לנאמן על ידי יחיד שנעשתה בלא תמורה, לא תחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה - איננה מעגנת הסדר שלילי (דהיינו, לא צריך לראות בה כקובעת שהקניה כאמור תהווה מכירה לצורך החוק). בנוסף, נקבע כי גם בהוראת סעיף 3 לחוק, הקובעת כי העברות ללא תמורה לבעלי תפקידים ספציפיים לא תחשב כ"מכירה" לצורך החוק - ישנו הסדר חסר, וכי יש להשלים את "הלקונה" הקיימת בחוק לעניין הקניה לנאמן. כב' השופט אלטוביה הכיר בכך שלפי ההלכה סעיף 3 הנו רשימה סגור, אך סבר כי במקרה דנן העברת המקרקעין אינה "מכירה" כהגדרתה בחוק, מאחר שהזכויות בנכסים נותרו בידי המעבירים, תוך הסבת התשואה מן המקרקעין בשלב זה לנהנה.



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

פסיקה בתחום איגודי מקרקעין

ו"ע 60313-05-17 איווגה בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

פסק הדין דן בשאלת "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38. המדובר בחברה, שנקשרה בהסכמי תמ"א 38 עם הדיירים. בטרם התגבש "יום המכירה" לפי סעיף 149לב1 לחוק, הועברו מניותיה של החברה. ועדת הערר קבעה כי במצב דברים זה, עוד לא התרחש "יום המכירה" בעסקת התמ"א, ולכן אין לראות בהתקשרויות עם הדיירים כ"זכות במקרקעין" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק והחברה איננה בגדר "איגוד מקרקעין".

**בטרם הוגש ערעור על פסק הדין הנ"ל הוסכם עם העוררת על מיסוי העברת המניות.**

ו"ע 61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפסק דין נדונה השאלה האם חברה, שבבעלותה מרכז קניות ובו הופעל פארק שעשועים, היא איגוד מקרקעין? נקבע, בהתאם להלכה שנקבעה בעניין גזית גלוב (ע"א 74/15), כי הפעלת פארק שעשועים בחברה העוסקת בהחזקה והשכרה של מרכז קניות, הינה שלובה בפעילות העיקרית של החברה, ועל כן אפילו מדובר היה בפעילות עצמאית ונפרדת, הרי שהיא כלולה בהגדרה המרחיבה ואין בה כדי לשלול את סיווג החברה כאיגוד מקרקעין לפי המבחן הנכסי.

פסיקה בתחום פריסת מס שבח

ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נגד טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואחרים

בפסק הדין בית המשפט נדרש בשאלה האם חברה המוכרת נכס מקרקעין רשאית לבקש פריסה של הרווח הריאלי שנצמח לה על פי סעיף 48 א(ה) לחוק? בית המשפט פסק כי פריסת השבח על פי סעיף 48א(ה) לחוק נועדה ליחיד בשר ודם ולא לחברה.

ע"א 4262/19 מנהל מיסוי מקרקעין נתניה נגד יוניון נכסים בע"מ

ועדת הערר שדנה בפסק דין זה (ו"ע 14375-12-17) דחתה את עמדת המנהל, וקבעה כי ניתן לבצע חישוב בדרך של פריסה גם ביחס לשומת מס שבח של חברה.

על פסק הדין הוגש ערעור על ידי הרשות. בעקבות הכרעת בית המשפט העליון בפרשת טוונטי האנדרד הנ"ל, ניתן ביום 18.9.2019 פסק דין בהסכמה בדבר קבלת הערעור שהוגש על ידי המדינה.



## פסיקה בתחום הפחת

ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נגד פי.אי.וי. בי.וי

חברה זרה רכשה דירת מגורים בקיסריה, והשכירה אותה החל קבלת החזקה בה. פסק הדין עסק בבקשת החברה, אשר לא דיווחה כלל על הכנסותיה לפקיד השומה ומשכך לא ניכתה פחת בגינה, כי לא יילקח פחת בחישוב מס השבח במכירת דירת המגורים. בית המשפט העליון קיבל את הערעור שהוגש על ידי הרשות, וקבע, ככלל, יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח, אלא אם הנישום הוכיח כי דיווח כדין על הכנסותיו, שילם את המס המתחייב ונמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו במס הכנסה.

## פסיקה בתחום מס רכישה

ו"ע 17-06-29956 א.ק.מ. דה וינצ'י שותפות מוגבלת נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בית המשפט נדרש לשאלה האם יש להוון את עלויות הבנייה העתידיות אותן התחייבה המערערת לבצע. בית המשפט פסק כי שווי ההוגן של שירותי הבניה שחושב ליום חתימת ההסכם בין המערערת לרמ"י כולל את הסיכונים הכלכליים והעסקיים, מימד הזמן והיבטי המימון, השווי ההוגן לא חושב למועד מתן שירותי הבניה, אלא ליום חתימת ההסכם כפי שחושב על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.

ו"ע 17-10-52028 דניאל נקסטרנד ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפסק הדין נדונה השאלה האם לעניין חבות במס רכישה ניתן לערוך פיצול בין דירת מגורים לבין זכויות בנייה הקיימות? בית השפט פסק כי אין להפריד לצורכי מס רכישה בין דירת המגורים לבין הזכויות הנוספות שאינן נחשבות כחלק מהדירה לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. העוררים לא הצליחו לאבחן את המקרה דנן לבין המקרה הנדון בפסק דין חנניה לסק ו"ע 12-05-10629) ובית המשפט אישר את שנקבע על יד מנהל מיסוי מקרקעין.

ו"ע 16-08-7999 רחל יעקובוביץ נגד מנהל מיסוי מקרקעין

בפסק הדין נפסק כי לעניין הגדרת "קרוב" בתקנות מס רכישה, חתן לא ייחשב כקרוב של חותנו לעניין מס רכישה. לפיכך, העברת דירת מגורים ללא תמורה מבן זוגה של העוררת לאביה של העוררת תהא חייבת במס רכישה בשיעור מלא.



ו"ע 16836-03-17 קרן רוזנבוים נגד מדינת ישראל

העוררת ובן זוגה חתמו על הסכם ממון טרם נישואיהם. בני הזוג התגוררו יחד עם ילדיהם בדירת המגורים של בן הזוג. כעבור מספר שנים, רכשו דירה משותפת, כאשר העוררת מבקשת כי בגין רכישת חלקה יחושב מס הרכישה לפי שיעור דירה יחידה. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את בקשתם.

בפסק הדין נקבע כי דירת בן הזוג נרכשה עובר ליצירת התא המשפחתי מכספו בלבד, וכי עצם השימוש בדירה על ידי שני בני הזוג על אף שהיא שייכת לאחד מהם עשויה להראות כי אין מדובר בהפרדה רכושית. אולם, יש לבחון כל מקרה ונסיבותיו הספציפיות, וקבע כי במקרה דנן יש לייחס את הדירה לבן הזוג בלבד ולתת לעוררת ליהנות משיעור מס פחותים בגין חלקה ברכישת הדירה החדשה.

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



סיכום שנה 2019

# מחלקת מחירי העברה



עירית ליאו - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מחלקת מחירי העברה עוסקת בכל סוגי העסקאות הבינלאומיות עם צדדים המקיימים איתם יחסים מיוחדים, כהגדרת עסקאות אלו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה ובתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז - 2006.

הסעיף והתקנות מאפשרים לרשות המסים לוודא שעסקה הנכנסת לתחולת הסעיף, עומדת בתנאי השוק. כלומר, שעסקה כזו מדווחת במחיר ובתנאים שהיו מדווחים אם היתה נעשית מול צד לא קשור. זאת בכדי לוודא שלא תהיה הסטת רווחים בין ישראל למדינות אחרות. הסעיף והתקנות מבהירים כיצד קובעים את מחיר השוק.

כל סוג של עסקה בינלאומית עם צדדים שמקיימים איתם יחסים מיוחדים נכנסת לתחולת הסעיף בין אם מדובר במכירת סחורות, מתן שירותים, הלוואות, יתרות חו"ז עם אותם צדדים וכד'.

המחלקה עוסקת ביישום ותפעול הלכה למעשה של הכללים, בתיקים שקיימים בהם סוגיות של מחירי העברה לרבות סיוע בניתוח עבודות חקר שוק שהוגשו, ביצוע עבודות חקר שוק נגדית ומתן חוות דעת.

מדינת ישראל חברה ב - OECD, מחלקת מחירי העברה משתתפת באופן פעיל בקבוצת עבודה מס' 6 של הארגון העוסקת בתחום מחירי ההעברה וכן שותפה לפרסומים מהותיים של הארגון בתחום לרבות השלכתם על הדין המקומי.

## תיקוני חקיקה

### הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה מספר 238

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

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

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



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

### [למעבר להצעת החוק לחץ כאן](#)

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

### **שוטף**

#### עבודה עם ה-OECD

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

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

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

להלן העמוד הראשון מפרופיל מדינת ישראל במחירי העברה:



# Israel

## Transfer Pricing Country Profile

Updated February 2018

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

Israel

Updated February 2018

### עדכונים

#### פרסום טופס 1385 מעודכן

בחודש 06/2019 פרסם טופס מעודכן אשר כולל בתוכו מספר עדכונים אשר המהותיים הם דיווח על עסקה בינלאומית בהתאם ל"Safe Harbor" של שירותים בעלי ערך נמוך, שירותי שיווק ושירותי הפצה כפי שהוגדרו בחוזר מקצועי מחירי העברה מספר 12/2018.

הטופס המעודכן יחול על עסקאות בינלאומיות לשנת המס 2019 ולגבי עסקאות בינלאומיות לשנת המס 2018, החברות תוכלנה לבחור בין דיווח של עסקאות בינלאומיות על גבי טופס 1385 לפני עדכוננו לבין דיווח של העסקאות הבינלאומיות על גבי הטופס המעודכן.

[למעבר לטופס לחץ כאן - אינטרנט](#)

קיום שולחן עגול

במהלך השנה התקיימו מספר מפגשים בין עובדי המחלקה לבין מייצגים בנושאים של נטל הראייה, מרכזי מחקר ופיתוח ושימוש ב-DEMPE בניתוח השוואתיות FAR, בעלות כלכלית ומשפטית ועוד.



## הליכי הסכמה הדדית

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

סיכום שנה 2019

# מחלקת גילוי הון לא מדווח



אמיר דוידוב - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

אחד מיעדיה המרכזיים של רשות המסים הוא להקטין את היקף ההון הלא מדווח של תושבי ישראל המוחזק בישראל ו/או מחוץ לישראל (להלן: "הון שחור"), מתוך מטרה להגדיל את תקבולי האוצר, לגוון את סל השירותים לאזרחי המדינה, להגדיל את השוויון בנטל, ולהפחית את נטל המס על האזרח משלם המסים.

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

על מנת לייעל ולשפר את המאבק בהון השחור בישראל, הורחבה בשנים האחרונות כמות המדווחים לרשות במסגרת פרויקט הרחבת הרשת, הונהגו נהלי גילוי מרצון, הוסדר מיסוי ענף היהלומנים בישראל, ישראל חתמה על האמנה המולטילטרלית לחילופי מידע אוטומטי בנוגע למידע פיננסי ((CRS - Common Reporting Standard)), הוסדרה החקיקה בישראל המאפשרת לבצע חילופי מידע אוטומטיים במסגרת הסכמים לחילופי ידע והסכם **FATCA**, נכנס לתוקף תיקון 14 לחוק איסור הלבנת הון שהגדיר את עבירות המס החמורות כעבירת מקור ונחקק חוק צמצום השימוש במזומן שנכנס לתוקף ביום 1/2/2019.

## מחלקת גילוי הון לא מדווח

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

עד כה, עיקר הפעילות של המחלקה התרכז בסיוע וביעוץ למשרדי השומה בטיפול בתיקים במסגרת הליך הגילוי מרצון. בנוסף המחלקה מסייעת ומלווה את הטיפול בתיקי הון לא מדווח במישור האזרחי שלא במסגרת הליך גילוי מרצון, מייעצת ביחס לטיפול בתיקים חדשים שהתווספו לרשת הדיווח בעקבות פרויקט הרחבת רשת, טיפול בתיקי הון לא מדווח



שנובע מרווח בפעילות במטבע מבוזר וכן מהווה גורם מקשר ומלווה של תיקים בין פקידי השומה האזרחיים לפקידי השומה של מחלקת חקירות.

המחלקה לקחה חלק פעיל ומרכזי בהסדרת מיסוי ענף היהלומים בישראל. הסדרה זו, כפי שיפורט בהמשך, כללה תיקוני חקיקה ראשית ומשנה, ייעול ובניית הליכי ביקורת בענף, וסיוע מקיף ויסודי להליך הגילוי מרצון בענף היהלומנים שכולל תיקון סעיפי הדיווח בדוחות הכספיים והעמדתם על נתוני אמת.

כמו כן, המחלקה מסייעת למחלקות אחרות בחטיבה המקצועית ולוקחת חלק פעיל בהליכי חקיקה בהם מעורבת החטיבה המקצועית, חטיבת השומה וחטיבת החקירות.

### נוהל הליך הגילוי מרצון

ביום 07.09.2014 פרסמה רשות המסים לישראל בתיאום עם פרקליטות המדינה, נוהל גילוי מרצון (להלן: "נוהל 2014") לנישומים שעברו עבירות על חוקי מסים ואפשרה להם לתקן את דיווחיהם בתמורה להתחייבות מצד המדינה שלא לנקוט בהליכים פליליים. תוקף נוהל 2014 היה ביחס לבקשות שהוגשו עד ליום 31.12.2016.

ביום 13.12.2017 פורסם נוהל גילוי מרצון נוסף (להלן: "נוהל 2017"). הנהלים, העקרונות ואופן קביעת ההכנסה החייבת בנוהל החדש לא השתנו באופן מהותי לעומת אלה שהופעלו בנוהל שהסתיים ביום 31.12.2016.

[למעבר לנוהל הליך גילוי מרצון באינטרנט לחץ כאן](#)

[למעבר לנוהל הליך גילוי מרצון באינטראמס לחץ כאן](#)

הליך הגילוי מרצון כלל מסלולי גילוי על בסיס שם ומסלול אנונימי כדלקמן:

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

כאשר סך ההון שנכלל בבקשה לגילוי מרצון לא עלה על 2 מיליון ₪ וההכנסה החייבת הנובעת ממנו לא עלתה על 0.5 מיליון ₪ בשנת הדיווח, ניתן היה להגיש את הבקשה לגילוי מרצון במסלול מקוצר שבו הנישום הגיש דו"חות מתקנים לשנות המס שבתקופת הגילוי ולא נדרש להגיע להסכם עם פקיד השומה (תיק המגלה כמובן עדיין כפוף לביקורת).

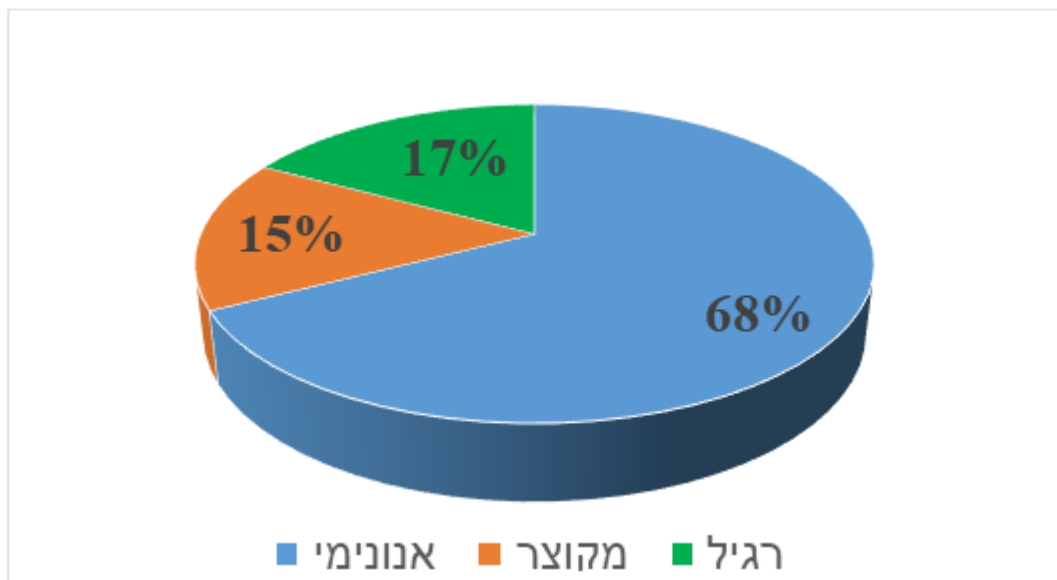




**מסלול אנונימי** - הבקשה האנונימית הוגשה למחלקת חקירות שהפנתה אותה למשרד השומה האזרחי הרלבנטי (בהתאם לפעילות הנישום או למקום מגוריו) על-מנת לברר את חבות המס המגיע.

#### נוהל 2014 - סיכום

במסגרת נוהל 2014 הוגשו **7,473** בקשות. מחלקת החקירות דחתה 2,094 פניות שרובן טופלו במסגרת ההליך האזרחי. התפלגות הפניות במסלולים השונים של הליך הגילוי מרצון הייתה כדלקמן:



במסגרת הפניות שטופלו בנוהל 2014 (לא כולל הפניות שנדחו על ידי מחלקת חקירות וטופלו במישור האזרחי בלבד ולא כולל את הטיפול בתיקי יהלומנים) נחשף הון לא מדווח בסך של 25 מיליארד ₪ והמס שנגבה עמד על 3 מיליארד ₪.

בשנת 2019, הסתיים הטיפול בפניות שהוגשו בהתאם לנוהל 2014 (למעט מספר קטן של מקרים חריגים מורכבים).

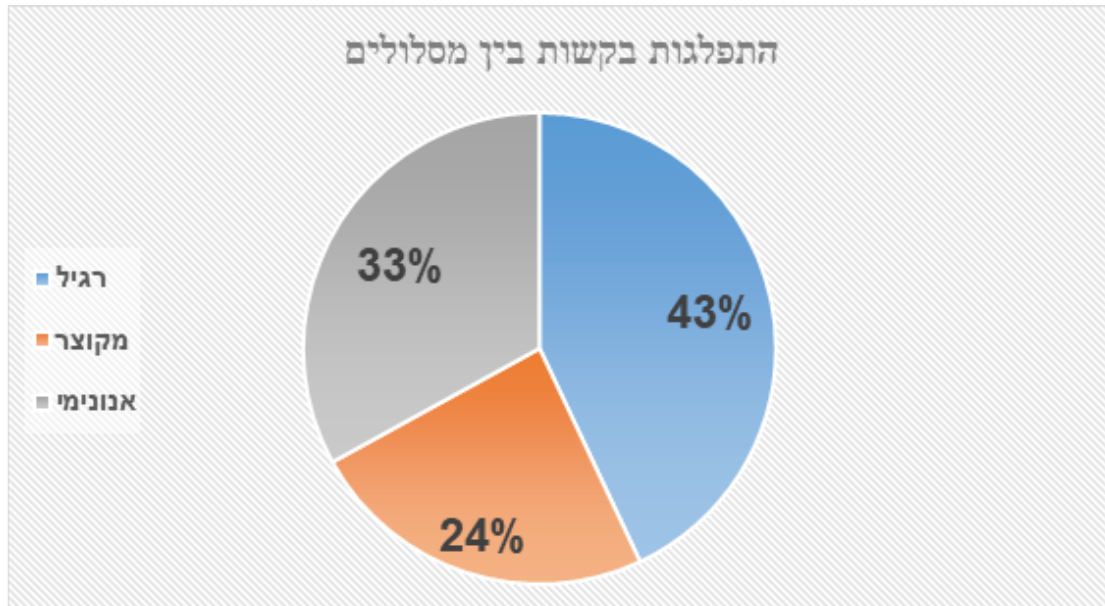
#### נוהל 2017 - סיכום ביניים

נוהל 2017 כולל מסלול אנונימי שתוקפו חל עד ליום 31.12.2018. כמו כן, הנוהל כלל מסלול על בסיס שם ומסלול מקוצר. תוקף הנוהל בכללותו היה עד ליום 31.12.2019.

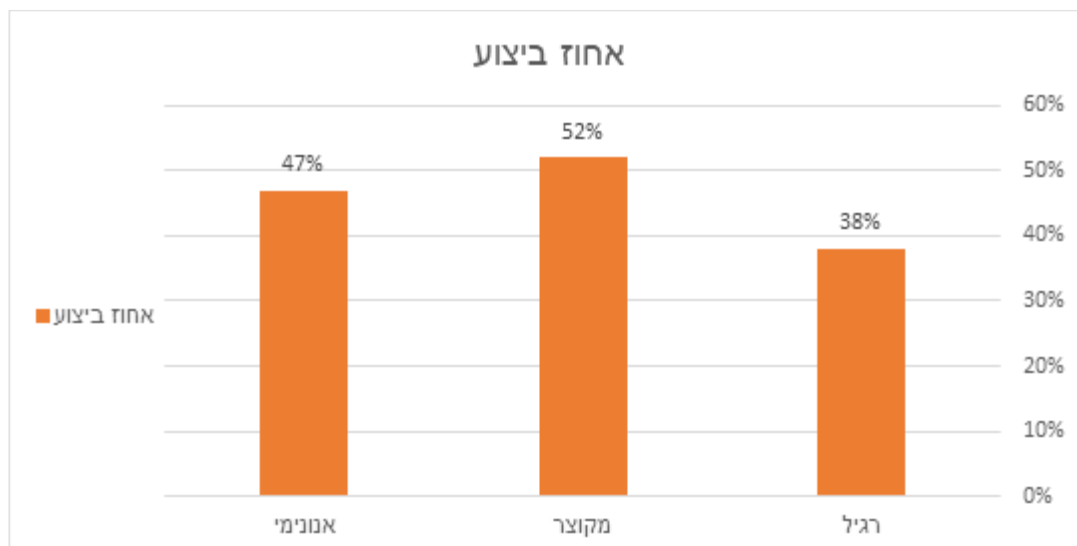
לשם הזירוז הטיפול בבקשות בנוהל זה, תוך יישום מסקנות ביחס לטעון שיפור ביחס לנוהל 2014, הרשות הקפידה שלכל בקשה יצורפו כל המסמכים והאסמכתאות הדרושים לשם טיפול מיטבי בבקשה. הבקשה כללה פירוט ביחס לסכום קרן החשבון, ההפקדות, המשיכות, והרווחים ממקורות ההכנסה השונים והכל כמפורט בנספח להוראת הביצוע בנוגע ליישום

הנוהל. כאמור, ביום 31/12/2019 היה המועד האחרון להגשת בקשות לגילוי מרצון בהתאם לנוהל 2017.

במסגרת נוהל 2017 הוגשו 1575 בקשות שהתפלגו בין המסלולים השונים כדלקמן:



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



נכון למועד זה, במסגרת נוהל 2017 נחשף הון לא מדווח כולל בסך של 600 מיליון ש"ח ונגבה מס בסך כולל של 94 מיליון ש"ח.

### מיסוי ענף היהלומנים

במסגרת נוהל הגילוי מרצון, רשות המסים אפשרה גם לנישומים מענף היהלומנים לתקן את דיווחיהם שהוגשו בעבר, להכיר ולמדוד באופן נאות ומהימן את סעיפי הדו"ח על המצב



הכספי ולהתחייב במס בהתאם. הצורך בטיפול פרטני וספציפי לענף היהלומים ואבני החן, נובע מהמאפיינים הייחודיים והספציפיים של הענף ובניהם גם אמצעי התיעוד שהיו קבועים עד לשנת המס 2017 בפקודת מס הכנסה ובתקנות שהותקנו מכוחה.

במסמך עקרונות שנערך ונכתב על ידי מחלקת גילוי הון לא מדווח, ופורסם בשיתוף עם פרקליטות המדינה (להלן: "מסמך העקרונות"), נקבעו עקרונות מנחים לקביעת ההכנסה החייבת של יהלומן במסגרת הליך הגילוי מרצון, אופן המדידה הנאות של נכסים והתחייבויות לצורך מס, וקביעת המס לתשלום. הבקשות לגילוי מרצון בענף היהלומנים מטופלות על ידי פקיד שומה גוש דן בליווי ותמיכה מקצועית של מחלקת גילוי הון לא מדווח שמלווה ומאשרת את הסכמי השומה הנחתמים בהתאם לכללים המנחים שבמסך העקרונות.

להלן מספר ההסכמים שנחתמו ותשואת המס השנתית מהסכמים שנעשו בעקבות פנייה להליך גילוי מרצון ובכפוף למסמך העקרונות:

שנת המס	2017	2018	2019	סה"כ
מספר התיקים שטופלו	14	70	84	168
תשואת המס	84,500,000	286,200,000	627,000,000	997,700,000

### פסיקה

ביום 14 ליולי 2019, נתקבל פסק דין בבית המשפט המחוזי ביחס לחוקיות המיסוי של הכנסות שהופקו מעבר לתקופת ההתיישנות הפלילית הקבועה בסעיף 225 לפקודה והזכות להגשת תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים בנושא זה. מצ"ב הקישור לפסק הדין:

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

בפסק הדין נקבע כי נראה כי דרישתו של פקיד השומה לבקש דיווח על הכנסות שנוצרו גם לפני למעלה מעשר שנים ובעקבות דיווח זה אף להטיל את המס - נופלת במתחם הסבירות ואין מקום להתערבות בית המשפט שכן החיוב במס בגין שנות המס שמעבר לתקופת עשר השנים, נעשה במסגרת הליך וולונטרי של גילוי מרצון.

על החלטה זו של בית המשפט המחוזי הוגש ערעור לבית המשפט העליון על ידי המבקש.

סיכום שנה 2019

# מחלקת החלטות מיסוי



יואב משה - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

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

במהלך שנת 2019:

1. נקלטו בחטיבה 1,439 בקשות להחלטות מיסוי.
2. טופלו בחטיבה 1,227 בקשות להחלטות מיסוי.
3. פורסמו 9 תמציות מהחלטות מיסוי.

[למעבר לתמצית באינטרנט לחץ כאן](#)

[למעבר לתמצית באינטראמס לחץ כאן](#)

גם בשנה זו ניתן דגש על הגשת בקשות להחלטות מיסוי על ידי מייצגים באמצעות ממשק אינטרנטי. ממשק זה מאפשר לפונה מעקב אחר הליך קליטת הבקשה.

במהלך שנת 2019 כ- 93% מהבקשות להחלטות מיסוי נקלטו באמצעות הממשק האינטרנטי.

במקביל לתפעול המוסד להחלטות מיסוי, המחלקה מתפעלת מערכת ממוחשבת לניהול פניות המגיעות לחטיבה ואשר מטופלות שלא בדרך של החלטות מיסוי מקדמיות.

במהלך שנת 2019:

1. נקלטו בחטיבה 3,578 פניות שאינן החלטות מיסוי.
2. טופלו בחטיבה 3,687 פניות שאינן החלטות מיסוי.

## פרויקט ה-FATCA

בהתאם לחוק ה-FATCA האמריקאי והחקיקה הישראלית שמעגנת את ההסכם שנחתם בין המדינות, מועבר מידע פיננסי מגופים פיננסיים ישראלים לארה"ב באשר לאזרחים ותושבים אמריקאים ומתקבל מידע פיננסי על תושבי ישראל מגופים פיננסיים בארה"ב. העברת המידע נעשית באמצעות רשות המסים.

המחלקה אמונה על הקמתו ותפעולו השוטף של הפרויקט לרבות רישום הגופים הפיננסיים, קליטה והעברה של הדיווחים השנתיים, אכיפה והטלת עיצומים, עיבוד המידע שמתקבל ומענה לסוגיות שעולות. במהלך שנת 2019 טיפלה המחלקה בהליכי רישום ודיווח של כ- 1,530 גופים פיננסיים ישראלים וקיבלה מידע מארה"ב.



במקביל הוטלו כ- 280 עיצומים כספיים על גופים שחרגו מהוראות החוק והתקנות.

### **פרויקט ה-C.R.S**

בדומה לפרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS עוסק בחילופי מידע פיננסי בין מדינות שחתמו על אמנה מולטילטרלית לחלופי מידע אוטומטיים ובניהם ישראל. המחלקה אמונה על הקמתו ותפעולו השוטף גם של פרויקט זה. בתחילת שנת 2019 אושרו תקנות מס הכנסה (יישום תקן אחיד לדיווח ולבדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים), התשע"ט-2019, והחלה החלפת המידע הפיננסי בין ישראל לעשרות מדינות בעולם. [רשימת המדינות](#) עמם ישראל החליפה ותחליף מידע מפורסמת באתר רשות המסים.

### **ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי**

במהלך שנת 2019 הוגש לאישורו של הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים דוח מסכם שהוכן ע"י ועדה שהוקמה במטרה לבחון את אופן הטיפול בפניות המגיעות לחטיבה המקצועית תוך אבחנה בין בקשות להחלטות מיסוי, פניות שאינן החלטות מיסוי ופניות במסגרת מערכת מפ"ל.

ההמלצות בדו"ח שיאושרו ע"י הסמנכ"ל ייושמו במהלך שנת 2020.

### **ניהול הטיפול במידע פיננסי המתקבל במסגרת חילופי מידע אוטומטיים**

במהלך 2017 הוקמה ועדה, המנוהלת על ידי המחלקה, במטרה לבחון את אופן השימוש במידע פיננסי המתקבל ברשות המסים במסגרת פרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS או באמצעים אחרים. הועדה כללה נציגים מחטיבות שונות והמלצותיה התייחסו להליך איתור וטיוב המידע שמתקבל ולבניית סמ"חים שיאפשרו ניתוח יעיל ויצירת רשימות מזוהות לטיפול החטיבות השונות ברשות.

במהלך שנת 2019 ולאחר קבלת מידע נוסף במסגרת תקן ה-CRS הוחלט כי המחלקה תהיה אמונה על טיוב המידע ועל יישום מסקנות הועדה.

הרשות החלה לפעול בהתאם למידע זה באפיק החקירתי והאזרחי.

### **פרויקט סעיף 77**

כחלק מהניסיון של רשות המיסים להתמודד עם תכנוני המס שמקורם במיסוי הדו שלבי חוקק תיקון מספר 235 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 וזאת במסגרת חוק



ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018) התשע"ז 2016. לאור התיקון החל יישום סעיף 77 לפקודת מס הכנסה (להלן: "פרויקט 77").

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

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

[לפתיחת החוזר באינטרנט לחץ כאן](#)

[לפתיחת החוזר באינטראקט לחץ כאן.](#)

במהלך שנת 2019 הושלם סבב ההרצאות בנושא במשרדי השומה.

סיכום שנה 2019

## מחלקת חוקי צידוד



מיכאל אסולין - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---





## רקע

מחלקת חוקי עידוד אמונה על יישום מדיניות רשות המסים בכל נושא התמריצים במסגרת דיני המס השונים. המחלקה אחראית על התוויית המדיניות בנושאים השונים כפי שעולים מעת לעת במסגרת הוראות בפקודת מס הכנסה, הוראת מכח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, תעשייה עתירת ידע - הוראת השעה שבפרק ז' לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (חוק האנג'לים) ועוד.

התוויית המדיניות בנושאים השונים באה לידי ביטוי בקביעת חקיקה, במתן החלטות מיסוי מקדמיות ופרסום תמציות, כתיבה של חוזרים מקצועיים והוראות ביצוע וכן ליווי רפרנטורה מקצועית למשרדי השומה בכל הסוגיות שעולות מתחומי התמריצים השונים לרבות הכנת חוות דעת, ליווי תיקים מתן עדויות וכיו"ב.

המחלקה משתתפת בימי עיון והרצאות בפורומים שונים בהנהלת מס הכנסה, בפקידי השומה ובלשכות המקצועיות.

מנהל המחלקה משמש כנציג רשות המסים במנהלת הרשות להשקעות ופיתוח התעשייה והכלכלה (מרכז ההשקעות לשעבר).

## החלטות מיסוי

תמצית מספר 6003/19 בנושא הכנסה מועדפת ממתן זכות שימוש בתוכנה

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה שמאפשרת ללקוחות החברה בכל העולם לבצע בדיקות לקמפיינים של פרסום. הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה, הנגזרים מהיקף שאליות המידע אותו הלקוח מעוניין לקבל מהתוכנה. החברה ביקשה לאשר, כי יראו בהכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כ"הכנסה מועדפת", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון. נקבע, כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תיחשבה כ"הכנסה מועדפת" בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה, ובין היתר, שהחברה מעסיקה שישה עובדים, מתוכם שלושה עובדי פיתוח במשרה מלאה, וכן שלושה עובדים נוספים העוסקים בשיווק ותפעול; החל ממועד תחילת פעילותה הייצורית של החברה, כל עובדי הפיתוח מועסקים כשכירים בחברה, והוצאות השכר בגינם נרשמים כהוצאות מחקר ופיתוח של החברה בדוחותיה הכספיים; העובדים פועלים במשרדים הייעודיים של החברה; כל הציוד שמשמש את הפעילות הייצורית של החברה (מחשבים, תוכנות וכיוצא בזאת) נמצא בבעלות החברה ורשום בספריה החל ממועד תחילת פעילותה; החל ממועד תחילת פעילותה



הייצורית של החברה, כל הסכמי ההתקשרות עם הלקוחות והספקים נחתמים במישרין מול החברה; והקניין הרוחני (IP) הנובע מפיתוח התוכנה, לרבות מלוא הסיכונים והסיכויים הנובעים ממנו, נרשם במלואו בבעלותה של החברה בישראל.

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטראקט](#)

תמצית מספר 9101/19 בנושא הכנסה טכנולוגית מזכות שימוש ושירותים מבוססי תוכנה

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה להשוואה מקוונת של מחירי כרטיסים להופעות ואירועי ספורט ברחבי העולם באמצעות האינטרנט. התוכנה המפותחת במפעל החברה מאפשרת למשתמשי הקצה לחפש כרטיסי כניסה לאירועים שונים. התוכנה מתקשרת עם ספקים אינטרנטיים שונים שמוכרים כרטיסים ברחבי העולם ושואבת באופן אוטומטי ממאגרי המידע שלהם את הנתונים והפרמטרים לגבי הכרטיסים, ומציגה אותם בצורה נוחה וידידותית באתר החברה. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה בדרך של שירות מבוסס תוכנה (SAAS) הניתן לספקים. החברה גובה עמלה מהספקים בגין כל מכירה בפועל של כרטיס למשתמש הקצה שהופנה לאתר של אחד הספקים באמצעות התוכנה. החברה ביקשה לאשר, כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון. נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תחשבנה כ"הכנסה טכנולוגית" בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה, ובין היתר בכפוף לעמידתה בהגדרת "מפעל טכנולוגי" בכל שנה. כמו כן, נקבע כי חישוב ה"הכנסה הטכנולוגית המועדפת" תיעשה בכל שנה בהתאם לקבוע בתקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטראקט](#)

תמצית מספר 0304/20 בנושא הכנסה טכנולוגית משירותים מבוססי תוכנה

חברה תושבת ישראל עוסקת במתן שירותי פיתוח של תוכנה המאפשרת להפעיל אתרי אינטרנט למשחקי הימורים (קזינו וספורט) במדינות מורשות (מדינות בהן הימורים הינם חוקיים). החברה הינה חלק מקבוצה רב לאומית המפעילה אתרים שונים בתחום משחקי הימורים, ומעניקה זכות שימוש בתוכנה גם לצדדים שאינם קשורים. שירותי פיתוח התוכנה ניתנים לחברה זרה בקבוצה שבבעלותה נמצא הקניין הרוחני (ה-IP) של התוכנה. הקבוצה פועלת אך ורק במדינות בהן הימורים מותרים על פי חוק, מדינות בהן התקבל אישור ורישיון



כדי לעסוק בהימורים ובהתאם לדין הקיים באותה מדינה. החברה אוסרת ואינה מאפשרת על משתמשי קצה ממדינות בהן הימורים אינם חוקיים לעשות שימוש בתוכנה ונוקטת אמצעים שונים בכדי לממש איסור זה. בכוונת הקבוצה לבצע שינוי מבנה ולהעביר לחברה את הקניין הרוחני של התוכנה (ה-IP) אשר בבעלות החברה הקשורה הזרה. לאחר שינוי המבנה המתוכנן, החברה תהא בעלת הקניין הרוחני (ה-IP) נשוא התוכנה וכל הזכויות המשפטיות והכלכליות הנובעות ממנה. בהתאם לכך, הכנסות החברה ממתן שירותי מחקר ופיתוח ייפסקו, והכנסות החברה יהיו ממתן זכות שימוש בתוכנה. החברה ביקשה לאשר, כי החל ממועד שינוי המבנה יראו במפעלה "מפעל טכנולוגי מועדף", יראו בהכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה "הכנסה טכנולוגית", וכי ה-IP שיועבר לחברה עומד בהגדרת "נכס לא מוחשי מוטב".

נקבע כי החל ממועד שינוי המבנה, יראו במפעל החברה "מפעל טכנולוגי" בכפוף לעמידה בכל שנה בתנאים הקבועים בהגדרה בסעיף 51כד לחוק, וכן שהכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כאמור לעיל תיחשבנה "הכנסה טכנולוגית", וה-IP של התוכנה שרכשה החברה המהווה "נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק. כמו כן, נקבע כי חישוב "הכנסה הטכנולוגית המועדפת" ייעשה בכל שנה בהתאם לקבוע בתקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטראקט](#)

תמצית מספר 2697/20 בנושא יצוא עקיף של רכיב במוצר אחר - החלטה שלא בהסכם

חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח וייצור של מוצר ביטחוני המשמש רכיב המשולב במערכת כוללת. המערכת מיוצרת על ידי הלקוח של החברה במפעל שבבעלותו בישראל, והוא זה שמוכר את המערכות ללקוחות הסופיים מחוץ לישראל. מפעל החברה ממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א' בהתאם לתוספת השנייה לחוק לעידוד.

פרטי ההתקשרות של החברה עם הלקוח הינם כלהלן:

1. החברה מהווה ספק של הלקוח והיא תייצר את הרכיבים על פי הזמנות מהלקוח;
2. החברה אחראית מול הלקוח לטיב ואיכות המוצר לרבות התקנה של הרכיב אצל הלקוח;
3. החברה מתחייבת להפקיד אצל הלקוח את תכניות המקור של הרכיב;
4. החברה אינה צד להסכמים, למשא ומתן ולתמחור המערכת מול לקוח הקצה וכל ההתקשרות של החברה נעשית רק מול הלקוח;



5. המחיר של המערכת ללקוח הקצה אינו מחולק לרכיבים שונים אלא מתומחר כמכירת מערכת מלאה;
6. החברה פועלת מול הלקוח במטבע מקומי (ש"ח) וללא קשר למדינת היעד של לקוח הקצה והמטבע בו נקבעת העסקה בין הלקוח ללקוח הקצה;
7. הלקוח אינו מחויב (ובמקרים מסוימים גם אינו יכול) למסור לחברה את זהות לקוח הקצה, מחיר המערכת שנקבע עם לקוח הקצה ויתר פרטי העסקה.
- החברה ביקשה כי לצורכי יישום הוראות סעיף 18א(ג)(1) לחוק לעידוד, יראו את המכירות המבוצעות באמצעות הלקוח כמכירות המבוצעות במישרין ללקוח הקצה על ידי מפעל החברה (לצורך עמידה בתנאי מפעל בר תחרות הקבוע בסעיף 18א לחוק). נקבע שאין לראות במכירות החברה ללקוח כמכירות המתבצעות במישרין ללקוח הקצה וזאת מאחר ולא כל הסיכונים והסיכויים החלים על הייצור והייצוא חלים על החברה אלא חלקם חלים גם על הלקוח וזאת בהתאם לפרטי ההתקשרות בין החברה ללקוח ולמבחנים הקבועים בהחלטות המיסוי 9/07 ו-6556/12. יחד עם זאת, נקבע כי ניתן לראות במכירותיה של החברה ללקוח כמכירות של רכיב במוצר אחר, הנמכר למפעל אחר כאמור בסעיף 18א(ג)(2) לחוק לעידוד והתקנות מכוחו, אם החברה תוכל לעמוד בתנאי מפעל בר תחרות בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף ובתקנות הנוגעים למפעל הממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א', לרבות מכירות בשוק מסוים בשיעור של 50% או יותר וסכום מכירות שלא יפחת מ-15 מיליון שקלים חדשים בשנת המס.

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לתמצית לחץ כאן - אינטראקט](#)

### **חוזרים מקצועיים**

חוזר מס הכנסה מספר 3/2019 בנושא דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון

אחד מהתנאים לקבלת הטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") הוא קיומו של "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51. בנוסף, זיהוי ה"מפעל התעשייתי" של החברה משמעותי לצורך בחינת יתר התנאים הקבועים בחוק עידוד וביניהם, עמידה בתנאי "מפעל בר תחרות" וקביעת ה"הכנסה מועדפת" של המפעל וזיהוי פעילותו בין אזור פיתוח א' לאזור שאינו אזור פיתוח א' ובין פעילות המבוצעת בישראל ומחוץ לישראל. קיימים מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל במספר מגזרי פעילות. המטרה של חוזר זה היא לקבוע אמות מידה על בסיסן ניתן



לזהות מהו ה"מפעל התעשייתי" שבבעלותה של החברה, והאם היא מחזיקה בבעלותה מפעל אחד או יותר. אם החברה מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים, יש לבחון את ייחוס ההכנסות וההוצאות עבור כל מפעל בנפרד ולחשב את ההכנסה החייבת לכל אחד ממפעליה של החברה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטראקט](#)

### **עמדות החייבות בדיווח**

בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, בשנת 2019 פורסמו 22 עמדות חדשות, בין היתר העמדה מס' 67/2019 בנושא חלוקת רווחים כלואים. לפי העמדה מס' 67/2019, חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכוח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות המפורטות בעמדה זו, תחויב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו, למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה. הכנסה חייבת כאמור יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת בלבד.

[למעבר לעמדות החייבות בדיווח לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לעמדות החייבות בדיווח לחץ כאן - אינטראקט](#)

### **תיקוני חקיקה**

צו לעידוד השקעות הון (קביעת נכס לא מוחשי מוטב), התשע"ט-2019

במסגרת תיקון מספר 73, נקבעה רשימת נכסים לא מוחשיים מוטבים אשר מזכים בהטבות המס וזאת בהתאם לכללי ה-BEPS ולאמות המידה הבין-לאומיות. בצו שפורסם בקובץ התקנות 8241 מיום 1 ביולי 2019 נוספה, בהתאם לסמכות שניתנה לשר באוצר, חלופה נוספת להגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" שבסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון והיא זכות הרשומה בפנקס התכשירים לפי סעיף 47א(א2)(1) לפקודת הרוקחים [נוסח חדש], התשמ"א-1981. הצו מרחיב את הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" על ידי הוספת חלופה שכוללת "תרופות גנריות" - תכשירים רפואיים בגינם לא נרשם פטנט. לפיכך, גם זכות רשומה של תרופות גנריות בפנקס התכשירים בישראל או תרופה אשר התקבל בגינה אישור על ידי מנהל המזון והתרופות האמריקאי (FDA) או רשות התרופות האירופאית (EMA) תיחשב ל"נכס לא מוחשי מוטב". הצו תקף החל משנת המס 2019.

[למעבר לצו לחץ כאן - אינטרנט](#)



הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), התשע"ט-2019

ההוראות, שפורסמו ביום 20 במאי 2019, מאפשרות למפעלים אשר אינם עומדים בתנאים הכמותיים הקבועים בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" שבחוק לעידוד השקעות הון, להיכנס לתחולת מסלול זה. ההוראות קובעות את המבחנים לפיהם תאשר רשות החדשנות כי המפעל הינו מפעל מקדם חדשנות, תוך בחינה כי רמת החדשנות של המפעל בתקופת הבחינה שווה או גבוהה לרמת החדשנות המקובלת בעולם בתחום הטכנולוגי שבו עוסק המפעל. מפעל המעוניין לקבל אישור כאמור מרשות החדשנות יגיש בקשה עד 90 יום מתום שנת המס בעדה היא מוגשת. אישור רשות החדשנות יהא תקף לשנת המס לגביה ניתן ולגבי שתי שנות המס שלאחריה. חברות המעוניינות להחיל את הטבת המס על שנת 2019 מחויבות להגיש בקשה כאמור עד סוף חודש מרץ 2020.

#### למעבר להוראות לחץ כאן - אינטרנט

"חוק האנג'לים"

התיקון האחרון של "חוק האנג'לים" אשר בוצע במסגרת תיקון חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה) (תיקון מס' 5), התשע"ו-2016, האריך את תוקפה של הוראת השעה מיום 1.1.2016 ועד ליום 31.12.2019. החל מיום 1.1.2020 "חוק האנג'לים" כנוסחו בהוראת השעה אינו בתוקף. יודגש, כי השקעות אשר יבצעו המשקיעים החל מיום 1.1.2020 לא ייכנסו לתחולת הוראת השעה. בימים אלה מחלקת חוקי עידוד בשיתוף פעולה עם רשות החדשנות וגורמים נוספים במשרד האוצר שוקדת על הצעת חוק של "חוק האנג'לים", שעתיד, בכפוף לאישור הכנסת, להחליף את הוראת השעה.

#### פסיקה

להלן תמצית פסקי הדין שניתנו במהלך שנת 2019 בתחום חוקי העידוד, אשר לווו על ידי המחלקה בשיתוף הפרקליטות והלשכה המשפטית:

ע"מ 55611-07-17 אלבטרוס א.ד מכלולים תעופתיים בע"מ ואחיו נגד פקיד שומה רחובות

פסק הדין עסק בשאלה, האם המערערת זכאית להטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון. המערערת עסקה בתחום החיווט והכבילה התעופתית. בשנות המס הנדונות פעילותה הייצורית של החברה התבצעה ברובה במפעלה ביהוד, וחלקה האחר התבצע באמצעות עובדיה שהוצבו במפעלי "להב" (חטיבת כלי טיס צבאיים בתעשייה האווירית לישראל). המערערת התקשרה עם "להב" לצורך ביצוע פרויקט ייצור רתמות עבור חיל האוויר



האמריקאי. המערערת ייצרה את הרתמות מהשלב הראשוני ועד השלמתן, לרבות בדיקות תקינות שבוצעו לאורך כל תהליך ייצור הרתמות ועבודות אריגה ומבדק חשמלי שבוצעו במפעל "להב" על ידי עובדי המערערת. המערערת דיווחה על הכנסתה בקשר עם הפרויקט כהכנסה בידי יצואן ישיר ממפעל מועדף החייבת במס בהתאם לסעיף 51טז(2) לחוק העידוד - מפעל מועדף הנמצא באזור שאינו אזור פיתוח א'. הטענה החלופית של המערערת הייתה, כי היא "יצואן עקיף", מכיוון שהיא עומדת בתנאים שנקבעו בתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), תשס"ז-2007, היות שבעת חישוב "סכום המכירות" יש להוסיף למכירותיה את הרווח של להב ממכירת הרתמות לחיל האוויר האמריקאי.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקיבל את נימוקיו של המשיב כלהלן:

1. המערערת מכרה את המוצרים שייצרה לחטיבת להב של התעשייה האווירית, כך שמרבית מכירותיה הן בישראל, שוק המונה פחות מ-14 מיליון תושבים. לפיכך, המערערת אינה זכאית להטבות הקבועות בחוק העידוד בשל כך שאינה עומדת בתנאים הקבועים בסעיפים 18א(ג)(1) ו-18א(ג)(2) לחוק העידוד.
2. המערערת אינה "יצואן עקיף", מכיוון שאינה עומדת בתנאי התקנות לעידוד השקעות הון, שכן הרתמות המיוצרות על ידה עבור "להב" הן מוצר שלם ולא "רכיב במוצר אחר" ומאחר שמחזור אינו עולה על 20 מיליון ₪.

ע"מ 52139+52165-07-17 טיפיקון בע"מ נגד פקיד שומה חיפה

המחלוקת העיקרית שנדונה בפסק הדין הייתה האם פעילות החברה הינה "פעילות ייצורית" והאם הכנסתה הינה "הכנסה מועדפת" מ"מפעל מועדף" כהגדרת מונחים אלו בחוק לעידוד השקעות הון. החברה סיפקה שירותי ייעוץ לחברה ישראלית ושירותי פיתוח תוכנה עבור חברה אמריקאית, בהתאם ל"הסכם שירותים" שנחתם עמה. עיקר הכנסות החברה בשנות המס שבערעור היו מפיתוח תוכנה עבור החברה האמריקאית. החברה דיווחה על הכנסותיה כהכנסות מ"מפעל מועדף" הזכאי להטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון. פקיד השומה טען מנגד, כי החברה אינה זכאית להטבות, כיוון שהיא אינה מבצעת "פעילות ייצורית", אלא פעילות של מתן שירותים, וכי כיוון שהעסיקה מספר עובדים משתנה מידי חודש, שנע בין 2 עובדים ל-16 עובדים בחודש, הרי העסקה מזדמנת של עובדים אינה מאפיינת "מפעל תעשייתי" ולפיכך, החברה אינה עונה אף להגדרת "מפעל" הנדרשת על פי חוק העידוד. בית המשפט דחה את הערעור וקבע, כי החברה עוסקת במתן שירותים אינה עוסקת בייצור מוצרי תוכנה ופיתוח; וכי החברה לא הוכיחה כי היא מקיימת "מפעל תעשייתי". פעילות זו של מתן שירותים והכנסה הנובעת ממנה אינה מזכה בהטבות המס לפי החוק לעידוד השקעות



הון. כמו כן, הכנסות החברה אינן בגדר "הכנסה מועדפת", שכן הכנסותיה אינן הכנסות ממכירת מוצרים שיוצרו במפעלה, אינן הכנסות ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעלה או הכנסה מתמלוגים שהתקבלו ממתן זכות שימוש כאמור ואף אינה הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב-חוץ. המערערת אינה מייצרת מוצר מסוים - תוכנה מסוימת - אשר אותה או את זכויות השימוש בה היא מוכרת או מעניקה רישיונות שימוש בה. החברה מספקת שירות לפי דרישת הלקוח וכי למעשה המוצר, התוכנה על כל זכויות הקניין הרוחני בה, אינה שייכת למערערת אלא ללקוח.

#### ע"מ 54138-04-15 סקמסקי ואחיו נגד פקיד שומה ירושלים

המחלוקת העיקרית בין שלושת המערערים (אפרים גרינפלד, יעקב זרם ואפרים סקמסקי) לבין המשיב נוגעת לשיעור המס שיחול על חלקם ברווחים הראויים לחלוקה של חברת אופיר אופטרוניקה בע"מ שאת מניותיה מכרו. החברה הייתה זכאית להטבות מס לפי החוק לעידוד השקעות הון. לטענת המערערים, חלק מרווח ההון הריאלי שנצמח להם במכירת המניות הנסחרות, בגובה חלקם ברווחים הראויים לחלוקה של החברה, חייב במס בשיעור של 15% שהוא שיעור המס הקבוע בסעיף 47 לחוק העידוד לגבי דיבידנד שמקורו בחברה. זאת, כמתחייב מהוראות סעיף 94ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה. המשיב טען, בין היתר, כי סעיף 94ב(א)(1) לפקודה חל רק במכירת מניות בידי חברות ולא בידי יחידים. בנוסף, טען המשיב, כי גם אם ייקבע שהוראות סעיף 94ב(א)(1) לפקודה אכן חלות על המערערים, אז שיעור המס החל על חלקם ברווחים הראויים לחלוקה הוא זה הקבוע בסעיף 125ב לפקודה (25%) ואין להחיל את הוראות סעיף 47 לחוק העידוד. בית-המשפט דחה את טענת המשיב לפיה סעיף 94ב(א)(1) לפקודה חל רק במכירת מניות בידי חברות ולא בידי יחידים, וקיבל את טענת המערערים לפיה חל השיעור הקבוע בחוק העידוד (15%) ולא 25% (כקבוע בסעיף 125ב לפקודה). רשות המסים הגישה ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון.

#### ע"א 8642/18 וסינק סירקיטס בע"מ נגד פקיד שומה עפולה

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





משכורת מהחברה). בנוסף, החברה נעזרה בפעילותה הייצורית בקבלני משנה. פקיד השומה קבע, כי המערערת לא הוכיחה שבבעלותה "מפעל תעשייתי".

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

המערערת ערערה לבית המשפט העליון, אולם מאוחר יותר חזרה בה וביקשה למחוק את הערעור. בית המשפט העליון הורה על מחיקת ההליך כבקשתה של המערערת.

סיכום שנה 2019

# מחלקת שינויי מבנה



צביקה בראל - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מחלקת שינויי מבנה שבחטיבה המקצועית ברשות המסים, עוסקת במגוון נושאים הקשורים לביצוע שינויי מבנה, ובכלל זה, מיזוג ופיצול תאגידים, העברת נכסים ועסקאות החלפת מניות.

הוראות חלק ה-2 לפקודה חלות על מגוון רחב של תאגידים ובהם: חברות, שותפויות רשומות, קרנות נאמנות, עמותות, אגודות שיתופיות ועוד.

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

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

## החלטות מיסוי ותמציות שפורסמו

במהלך שנת 2019 טיפלה מחלקת שינויי מבנה במאות בקשות להחלטות מיסוי, בשנה זו חלה עליה חדה במספר הבקשות שטופלו בהשוואה לשנים קודמות. והיא נבעה בעיקרה מתיקון 242 לפקודת מס הכנסה אשר הקל באופן משמעותי על ביצוע שינויי מבנה. במהלך שנת 2019 פרסמה מחלקת שינויי מבנה 2 תמציות של החלטות מיסוי, וזאת כמפורט להלן:

תמצית מספר 6347/19 בנושא העברת נכסים לפי סעיף 104א' לפקודה ואחריה מיזוג לפי סעיף 103ב לפקודה שבו שולמה לבעלת המניות בחברה המעבירה גם תמורה במזומן

עניינה של תמצית זו בביצוע רצף של שני שינויי מבנה, בהתאם להוראות הפרק החמישי שבחלק ה-2 ו כך שבסופו של דבר בוצע מיזוג פעילות דומה בענף התחבורה בין צדדים שאינם קשורים תחת ישות אחת. לאור העובדה כי הפעילות כאמור אינה פעילות יחידה בכל אחת מהחברות הרלוונטיות, בוצעה בשלב הראשון הפרדה, בהתאם לסעיף 104א של פעילות זו ומיד לאחר מכן בוצע מיזוג לגוף אחד. במסגרת המיזוג נעשתה הקצאת מניות לרבות תשלום במזומן מהחברה הקולטת לבעלת המניות בחברה המעבירה (והכל בכפוף להוראות סעיף 103ד(א1) ו- (א2) לפקודה.



במסגרת התמצית נקבעו הוראות נוספות כגון: הוראות אשר יחולו במקרה של הפרת הוראות החלטת המיסוי, מתן ביאורים בדוחות הכספיים וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית באינטרנט לחץ כאן](#)

[למעבר לתמצית באינטרא מס לחץ כאן](#)

תמצית מספר 3629/19 בנושא העברת מניות מחברה זרה לחברה תושבת ישראל לפי הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה

עניינה של תמצית זו בביצוע שינוי מבנה בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה כך שמניותיה של חברה תושבת ישראל הועברו, בדחיית מס, מהחזקה של חברת אם זרה להחזקה של חברת אם ישראלית. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין יישום הוראות הסעיף, הגבלה לגבי קיזוז הפסדים, הוראות לעניין רווחים ראויים לחלוקה וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית באינטרנט לחץ כאן](#)

[למעבר לתמצית באינטראמס לחץ כאן](#)

#### **חוזרים מקצועיים**

---

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

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

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

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

[למעבר לחוזר 16/2002 לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר 16/2002 לחץ כאן - אינטראמס](#)



בעקבות פרסומו של חוזר 6/2018 בשנת 2019 חל גידול ניכר במספר החברות אשר הגישו בקשה להתמזג או להתפצל בתום כל אחד משלושת הרבעונים הראשונים ולא בתום השנה.

[למעבר לחוזר 6/2018 לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר 6/2018 לחץ כאן - אינטראמס](#)

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

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

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

בעקבות תיקון 242 וההנחיות המפורטות בחוזר כאמור, בשנת 2019 חל גידול משמעותי בהיקף ובמורכבות הבקשות לביצוע שינויי מבנה בהן עסקה המחלקה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטראמס](#)

### **מסלולים ירוקים**

במהלך שנת 2018 פורסמה מחלקת שינויי מבנה מספר מסלולים ירוקים לקבלת החלטות מיסוי. מסלולים ירוקים אלה נועדו להקל על ביצועם של "היפוכי שרוול" ומיזוג חברות ולקצר באופן משמעותי את משך זמן הטיפול בבקשות אלה.

במהלך שנת 2019 טיפלה מחלקת שינויי מבנה בעשרות בקשות לקבלת החלטות מיסוי במסגרת מסלולים ירוקים אלה וכפועל יוצא מכך, ובכדי להמשיך ולייעל את השירות הניתן על ידה עמלו אנשי המחלקה בשנת 2019 על פיתוחם של שני מסלולים ירוקים חדשים אשר עתידים להתפרסם בשנת 2020 כמפורט להלן:

1. מסלול ירוק למיזוג בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה.
2. מסלול ירוק להחלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 242.

סיכום שנה 2019

## מחלקת מע"מ



דוד שילון - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מס ערך מוסף הינו מס עקיף המוטל על עסקה בישראל (מכר ומתן שירות) ועל יבוא טובין ויבוא שירותים.

תפקידה של המחלקה המקצועית מע"מ להתוות את המדיניות בנושאים מקצועיים בין היתר, באמצעות יוזמה לתיקוני חקיקה וטיפול בהצעות חוק.

כמו כן, כמענה לתכנוני מס אגרסיביים, פועלת המחלקה המקצועית לפרסם מידי שנה עמדות חייבות בדיווח.

בנוסף, המחלקה המקצועית מפרסמת הנחיות מקצועיות, הוראות פרשנות, תמצית של החלטות מיסוי באופן שוטף במהלך השנה, חוזרים מקצועיים ומורידה הנחיות למשרדים האזוריים.

במקביל פועלת המחלקה המקצועית להעביר ימי עיון לכל המשרדים האזוריים וללשכות השונות (לשכת יועצי המס, לשכת רואי חשבון, ולשכת עורכי הדין) ולגופים ממשלתיים אחרים.

מגורמים חיצוניים, מקבלת המחלקה המקצועית פניות מהציבור, ונותנת מענה לפניות המגיעות בעיקר מגורמים מקצועיים.

על כל אלה, יש להוסיף, כי המחלקה המקצועית משתתפת בצוותי חשיבה על מנת לתת מענה ופתרון למציאות הכלכלית המשתנה.

## החלטות מיסוי

החלטות מיסוי ניתנות על ידי המחלקה בשאלות המעלות קושי מיסויי שלא ניתן לו מענה עד כה- לא בחקיקה, לא בפסיקה ולא בעמדות הרשות, ומטרתן להעניק וודאות מיסויית לצדדים ולקבוע את עמדת הרשות באותה הסוגיה לפני שהעסקה יוצאת לדרך. השנה נתנו ע"י המחלקה המקצועית מע"מ שתי החלטות מיסוי, כאשר החלטות בעלות אופי רוחבי מפורסמות באתר רשות המסים באופן שוטף. להלן יוצגו תמצית החלטות המיסוי שפורסמו השנה:

תמצית מס' 0599/19 - מכירת מניות באשראי

חוק מע"מ מחריג מהגדרת טובין ניירות ערך ומסמכים סחירים זכויות בהם. על כן, ככלל, מכירת מניות של חברה אינה בבחינת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ומשכך מכירת אינה חייבת במס. עם זאת, החלטת המיסוי באה להבהיר כי ככל והתמורה בשל מכירת



המניות משולמת בחלקה בהלוואה (לתקופה ארוכה של יותר משנה) הניתנת לרוכשת מאת המוכרת הרי שהתמורה המתקבלת בגין ההלוואה שניתנה לרוכשת, למימון רכישת המניות, לרבות על מרכיב הריבית והפרשי ההצמדה, חייבת במס ערך מוסף כחלק ממחיר עסקאותיה של המוכרת. בנוסף, ועל פי עיקרון ההקבלה, הרוכשת לא תהא רשאית לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שתוציא המוכרת בקשר לעסקת ההלוואה לצורך רכישת המניות.

[למעבר לתמצית שפורסמה לחץ כאן - אינטרנט.](#)

[למעבר לתמצית שפורסמה לחץ כאן - אינטראמס.](#)

**תמצית מס' 4429/19 - החבות במע"מ בגין שירותי שיווק ותיווך לחברות תושבות חוץ באמצעות אתר אינטרנט**

סעיף 30(א)(5) לחוק קובע, כי שירותים הניתנים לתושב חוץ חייבים במס בשיעור אפס למעט הסייגים הקבועים בסעיף עצמו ובתקנה 12א לתקנות מע"מ. החלטת המיסוי באה להבהיר, כי במקום בו חברה ישראלית שפעילותה הינה בתחום של שיווק ותיווך, המספקת שירותים באמצעות אתר אינטרנט בשפה העברית עבור חב' זרות בקשר לטובין שהחברות הזרות רוצות למכור, כאשר השיווק של החברה מופנה ללקוחות ישראליים הכולל מנוע חיפוש המנגיש מידע ללקוחות, תכנים בעברית בקשר לטובין, שירותי תמיכה ומתן עדכונים שוטפים ללקוחות הישראליים, הרי שמתקיים הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק ולפיו השירות ניתן בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל. לאור האמור, התמורה המתקבלת בידי החברה מהחברות הזרות בשל אותם שירותי שיווק ותיווך חייבת במס בשיעור מלא.

למעבר לתמצית שפורסמה לחץ כאן - אינטרנט.

[למעבר לתמצית שפורסמה לחץ כאן - אינטראמס.](#)

## **פסיקה**

להלן תמצית פסקי הדין שניתנו במהלך שנת 2019 בתחום מע"מ, אשר לוו על ידי המחלקה בשיתוף הפרקליטות והלשכה המשפטית:





ע"מ 9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים (ישראל) בע"מ נגד מע"מ מס קניה

נושא פס"ד - האם פעילות של שיווק וקידום מכירות של חברה בישראל עבור חברה בחו"ל מהווה בפועל גם מתן שירות לתושב ישראל בישראל כך שנשלל מע"מ מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ?

נפסק - דין הערעור להידחות. במסגרת פעולות השיווק עבור הקבוצה בחו"ל מעניקה המערערת שירותים גם ללקוחות המוסדיים בישראל ולפיכך חל הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ ויחול מע"מ בשיעור מלא על עסקאות אלה.

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נגד רשות המסים

נושא פס"ד - האם "דמי ביטול" שמשולמים לעוסק לפי תקנות הגנת הצרכן מהווים חייבים במע"מ?

נפסק - דמי הביטול משולמים תמורת שירות הניתן לצרכן על ידי עוסק במהלך עסקו וככאלו הם חייבים במע"מ.

ע"מ 9652-01-17 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

נושא פס"ד - האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין רכישת תלושים לארוחות לעובדיה בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 15 א לתקנות מע"מ? האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין שכירת כלי רכב פרטיים מחברות להשכרת רכבים, זאת בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 14 לתקנות מע"מ?

נפסק - לעניין ניכוי מס תשומות בגין רכישת התלושים נקבע, כי בחינת עובדות המקרה מלמדת כי במקרה הנוכחי הנהנה העיקרי והדומיננטי מצריכת הארוחות הוא העובד. מכאן, שיש לראות ברכישת תלושי הארוחות משום "תשומה בשל עובד" באופן המחייב את יישום תקנה 15 לחוק מע"מ.

לעניין ניכוי מס תשומות על רכב פרטי נקבע כי המערערת לא נכנסת לרשימת החריגים שבתקנה 14(ב)(2)(ב) לתקנות מע"מ ואינה זכאית לניכוי מס תשומות בגין השכרת הרכבים מושא השומה.

ע"מ 18831-04-17 מנו - בייס בע"מ נגד מע"מ פתח תקווה

נושא פס"ד - האם בנסיבות המתוארות דיווח המערערת על עסקאותיה בשיעור אפס היה כדין?



נפסק - מניתוח פעילותה של החברה עולה, כי התקשרותה עם תושב החוץ היא עסקה של מתן שירותים ולא מכירה של נכס בלתי מוחשי. כמו כן מהראיות עולה כי המערערת נתנה שירותים גם לתושב החוץ וגם לתושב ישראל ולכן חל הסייג הקבוע בסעיף 30(א)59 לחוק ועל עסקאותיה יחול מע"מ בשיעור מלא.

ע"מ 22444-12-15 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

נושא פס"ד - האם נסיעות מהבית למקום העבודה הן נסיעות לצרכי עסק כהגדרתן בתקנה 18 לתקנות מע"מ?

נפסק - במקרה הנדון יש להחיל את תקנה 18 שכן מדובר בתשומה מעורבת, והיות שהמערערת לא הוכיחה כי הנסיעות מהבית לעבודה ומהעבודה הביתה נערכו לצורך עסקי, יש לקבל את עמדת המשיב ולפיה יותר בניכוי 1/4 ממס התשומות ששולם.

ע"מ 9941-12-14 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע

נושא פס"ד - האם יש להכיר בחוב אבוד לעניין מע"מ בין שתי חברות קשורות?

נפסק - יש לראות את המערערת כמי שלא פעלה לקבל את מלוא התמורה המגיעה לה, ולא נקטה אמצעי סביר כדי לגבות את החוב, להבטיח את תשלום החוב או למנוע מהחוב לתפוח. לכן, ממילא אין להכיר בזכות לקבל החזר בגין חוב אבוד, שכלל לא נוצר.

ע"מ 49963-03-17 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

נושא פס"ד - האם המערערת מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ המזכה אותה במע"מ בשיעור אפס כקבוע בסעיף 30(א)2 בחוק מע"מ?

נפסק - המערערת מוכרת ללקוחותיה נכס מוחשי המיוצר בחו"ל ונמכר בחו"ל. לפיכך, לא ניתן להתייחס למערערת כ"חברת פיתוח" וכן היא איננה עומדת בתנאי סעיף 30(א)2 לחוק - פעילותה של המערערת היא פיתוח המוצרים בישראל, יצורם בוואטנם ומכירתם בארה"ב.

סיכום שנה 2019

## מחלקת מיסוי בינלאומי



שרון אהרוני - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

היחידה למיסוי בינלאומי מטפלת בהיבטי המיסוי של תושבי ישראל המפיקים הכנסה מחו"ל, תושבי חוץ המפיקים הכנסה מישראל, בנאמנויות שיש בהן היבטים בינלאומיים, בישום החלה ופרשנות של אמנות המס של ישראל ובכלל זה, חילופי מידע עם רשויות מס זרות ותיאום אדמיניסטרטיבי עימן ועם ארגונים בינלאומיים.

ניתן לפנות ליחידה לקבלת מענה בנושאים הבאים: מיסוי תושבי ישראל השוהים בחו"ל, מיסוי הכנסות מחו"ל, הטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים, יישום ופרשנות אמנות מס בין השאר, ענייני "מוסד קבע" וזכאות להטבות אמנה (בארץ ובחו"ל), מיסוי תושבי חוץ המפיקים הכנסה בישראל, קביעת סטטוס תושבות, זיכוי בגין מיסי חוץ, ניכוי מס במקור בהעברות לחו"ל, חנ"ז, חמ"ז, מיסוי נאמנויות, נאמנויות בהן קיים גורם או הסדר הקשור לתושבי חוץ או מדינה זרה, חילופי מידע עם מדינות אחרות, מיסוי כלכלה דיגיטלית, שינוי מודל עסקי, יישום הוראות סעיף 67א, ייעוץ בנושא הנפקת אישורי תושבות ולטיפול בכל הקשור להליכי הסכמה הדדית.

## פניות הבהרה

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

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

## ועדה לרפורמה במיסוי הבינלאומי

במהלך שנת 2018 הוקמה על ידי מנהל רשות המסים ועדה לבחינת המלצות לתיקוני חקיקה בתחום המיסוי הבינלאומי. הועדה פעלה בשיתוף עם הלשכות המקצועיות. בשנת 2019 ריכזה מחלקת מיסוי בינלאומי עשרות סקירות, המלצות ודינים משווים בנושאים



שלגביהם הובאו המלצות לתיקון הדין. להלן עיקרי הנושאים בהן נערכו סקירות ולגביהן מתגבשות המלצות: תיקון הגדרות תושב חוץ ותושב ישראל, תיקון בסעיפים 14 עד 97 לפקודה, בסעיפי המתייחסים למיסוי חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה, תיקון סעיף 100א לפקודה, הרחבת חובות דיווח, הוספת הוראות אנטי תכנונית, תושבות, המלצות ארגון ה-OECD (בעקבות פרוייקט ה-BEPS) והאיחוד האירופאי בנושא "אי התאמות היברידיות, הגבלת התרת הוצאות מימון והחלת מיסוי מס סניף. במהלך השנה התקיימו עשרות פגישות הכנה, סיעור מוחות והחלפת דעות עם הלשכות המקצועיות. לקראת תום השנה התגבשו המלצות הוועדה במרבית הנושאים עם הלשכות. לקראת תום השנה אנשי המחלקה החלו בכתיבת דוח הוועדה שנמצא בפני סיום. פעילות הוועדה בשנה זו היוותה חלק משמעותי מפעילות המחלקה, הן מבחינת סקירת הדין הקיים, העלאת המלצות, הכנת דינים משווים, הצגתם בישיבות עם הלשכות וכתיבת דוח הוועדה.

#### **עמדות חייבות בדיווח**

בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, בשנת 2019 פורסמו 9 עמדות חדשות בתחום המיסוי הבינלאומי, בין היתר עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז, בנושא יישום החלת הוראות חברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א). לפי העמדה ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס, יש לראות באותו יחיד כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה. לצד החלטה זו בנושא יישום הוראות חנ"ז פורסמה גם עמדה מספר 73/2019 - בנושא מועד אירוע הדיבידנד הרעיוני של חברה נשלטת זרה. לפי העמדה מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, בשנה בה הסתיימה, במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס, תקופת ההטבות ליחיד שהינו תושב חוזר או תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה אזי אם לא חולקו הרווחים **בפועל** בתוך תקופת ההטבות, אזי הדיבידנד הרעיוני המיוחס לאותו יחיד לא יהא פטור.

[למעבר לעמדות החייבות בדיווח לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לעמדות החייבות בדיווח לחץ כאן - אינטראקט](#)



## פרויקטים נוספים

- נציגות בוועדת אמנות WP1.
- נציגות בוועדה לחילופי מידע WP10.
- השתתפות בקבוצת עבודה בנושא BEPS.
- הכנת דוחות ביקורת על ישראל במסגרת ביקורות וסקרים שעורך ארגון ה-OECD על הדין בישראל בכלל ודיני המס בפרט.
- השתתפות בפורום למשטרי מס מזיקים - במסגרת הוועדה, הצגנו את התיקון הצפוי בחוק עידוד המרחיב הגדרת "נכס כשיר" לצורך קבלת אישור ה-OECD כתיקון העמוד בסטנדרט הבינלאומי. התיקון המבוקש אושר על ידי הוועדה בהצלחה.
- השתתפות בקבוצת עבודה בנושא אמנה מולטיטלרלית.
- השתתפות בקבוצת עבודה JITSIC שתכליתה הגברת השיתוף הפעולה בין הרשויות המוסמכות.
- השתתפות בקבוצת עבודה העוסקת כלכלה דיגיטלית. היינו שותפים להוצאת דוח ביניים של OECD שבו הוצגה גישתנו לנושא הכלכלה הדיגיטלית ובפרט חוזר בנושא.
- הכנת טבלת ניכוי מס במקור על הכנסות שמשלם תושב ישראל
- הכנת עדכון לגבי נוהל אישור תושבות.
- השתתפות בכנס מנהלי רשויות המס בצ'לה
- השתתפות בגלובל פורום יחד עם מנהל רשות המסים.
- שותפים בהליך הביקורת של ארגון ה-FATF ( בנושא מניעת הלבנת הון) על מדינת ישראל.
- העברת שני סמינרים למשרדים בנושא הנאמנויות.

## חילופי מידע

- מתן מענה וטיפול בבקשות שהתקבלו או הועברו למדינות של ישראל יש עמן אמנה בילטרלית והחל משנת 2017 התווספו המדינות של ישראל יש עמן אמנה מולטיטלרלית.
- היערכות לשם ביצוע חילופי מידע אוטומטיים עבור ה-CRS, CBC.
- גיבוש וקידום תהליכים עם מדינות גומלות לביצוע בקשות לחילופי מידע משותפות.
- חילופי מידע בין רשויות מוסמכות של רולינגים.
- התחלת מתן מענה לשאלונים של סקר עמיתים של הגלובל פורום לשקיפות וחילופי מידע.



- ריכוז תשובות של משרדי הממשלה לגבי סקר עמיתים.

### **הליכי הסכמה הדדית**

---

ביצוע הליכי הסכמה הדדית מול מדינות אמנה.

מפגש בישראל עם נציגי רשויות מוסמכים לגבי הליכי הסכמה הדדית

### **אמנות**

---

- דיוני אמנה שהתקיימו בשנת 2019: אוסטרליה.
- נחתמה אמנה עם אוסטרליה.

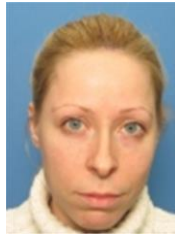
אמנות למניעת כפל מס - רשימת מדינות





סיכום שנה 2019

# מחלקת תקינה חשבונאית



רויטל רז - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

המחלקה מרכזת את הטיפול בשני הנושאים - תקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע. במסגרת טיפול המחלקה בנושאי תקינה חשבונאית המחלקה מלווה פקידי שומה וגורמים אחרים ברשות המיסים בהבנת משמעות הטיפול החשבונאי שיושם, בקביעת הטיפול החשבונאי הנאות, בפרט מקום בו הפקודה שותקת, ובשימוש בכלי החשבונאות לניתוח עסקאות מורכבות. המחלקה משמשת כגורם מקצועי בתוך רשות המיסים האחראי על כל הקשור לתקינה חשבונאית - נציגי המחלקה משמשים כעדים מומחים בהליכים משפטיים מטעם רשות המיסים, עובדי המחלקה משמשים כרפרנטים מקצועיים לגורמים שונים ברשות המיסים וזאת לצורך בחינת יישום התקינה החשבונאית והשפעתה על דיני המס. המחלקה מקדמת תיקוני חקיקה בעלי אוריינטציה חשבונאית ואף מוציאה החלטות מיסוי בסוגיות הכרוכות בטיפול החשבונאי דוגמת - פחת, חכירות, עסקאות תמורות, שיחלוף נכסים, עסקאות BOT, חוק תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים ועוד. המחלקה משמשת כגורם המקצועי ברשות המיסים אשר אחראי על מיסוי רווחים ממשאבי טבע. במסגרת תפקידה, המחלקה מלווה גורמים שונים בתוך רשות המיסים במענה לסוגיות בקשר עם יישום חוק מיסוי משאבי טבע, בקידום חקיקה ותיקוני חקיקה ומתן החלטות מיסוי בין היתר בעניין יישום מתווה הגז, וזאת לצורך יצירת בהירות וודאות ככל שניתן לגורמים הפועלים בתחום.

## חוזרים בהכנה

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



3. עסקת תמורות:

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

4. הפרשות:

בעקבות שומות שהוצאו בעניין הפרשות, ואשר לוו בידי המחלקה, המחלקה שוקדת על פרסום חוזר שיפרט את עמדת רשות המסים בעניין הטיפול בהפרשות לצורכי מס.

### תיקוני חקיקה בהכנה

1. מזומן מצטבר - המחלקה מקדמת, תוך שיתוף פעולה עם הלשכות, חקיקה המסדירה את הזכאות לדיווח על בסיס מזומן ומטרתה יצירת וודאות - מי ובאילו תנאים רשאי לדווח על בסיס מזומן.

2. החלת תקינה חשבונאות בינלאומית - המחלקה מקדמת, תוך שיתוף פעולה עם הלשכות, חקיקה המסדירה את המעמד של התקינה הבינלאומית לצורך מס. בין היתר מטרת החקיקה לקבוע - הוראות תחולה (מי חייב או רשאי להגיש דוחות ובהתאם לקבוע את הכנסתו החייבת על בסיס דוחות הערוכים לפי התקינה הבינלאומית), חיוב בהגשת דוחות נפרדים (סולו) ותיקוני חקיקה נלווים נדרשים.

3. המחלקה פועלת לקדם שינוי חקיקה בקשר לשותפויות הנסחרות בבורסה בישראל:

- הפיכת תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988 לתקנות קבועות ותיקון.

- הרחבת תחולת צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017, על שותפויות הפועלות בתחום מחקר ופיתוח. הצו יצא בתחילת שנת 2020.

4. המחלקה פועלת לקידום חקיקה בעניין מיסוי משאבי טבע- סגירת פרצות, מיסוי שותפויות, ותיקון הוראות לעניין ניכוי במקור .

### פסיקה

המחלקה מלווה במסגרת פעילותה תיקים המתנהלים בבתי משפט ובחלק המקרים אף מגישה חוות דעת מומחה בקשר לסוגיות חשבונאיות. להלן הנושאים בהם המחלקה לקחה חלק בהליך המשפטי ואף שימשה כעד מומחה מטעם רשות המיסים, בין היתר, בנושאים הבאים:

- טיפול בהפרשות לפי כללי חשבונאות ולצורך מס.
- הפחתת נכסים בלתי מוחשיים לצרכי מס.



- קביעת גובה מס רכישה בעסקאות BOT.
- חלוקת רווחי שיערוך.
- טיפול בהוצאות מימון.
- הכרה בהכנסה
- בסיס דיווח מזומן או מצטבר

#### **נושאים אחרים**

חברות בוועדת קרנות להשקעה בתשתיות ופרסום [דוח סופי - וועדה לקידום הקמת קרנות נסחרות להשקעה בתשתיות - יוני 2019](#) - במסגרת הוועדה, מקודם תיקון חקיקה שמטרתו יצירת הסדרה לתאגידי נסחרים אשר ישקיעו בתשתיות בישראל. מטרת הוועדה ליצר מקורות מימון נוספים לפיתוח תשתיות בישראל ומתן אפשרות לגורמים נוספים במשק להשקיע במימון פרויקטים כאמור.

סיכום שנה 2019

# מחלקת מיסוי אופציות לעובדים



רז איצקוביץ - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מחלקת מיסוי אופציות לעובדים, אשר אמונה על תחום התגמול ההוני לעובדים ובכירים, אמונה על הסוגיות בתחום הנ"ל. המחלקה מספקת שירותי יום, לכלל ציבור המייצגים, תוך מתן מענה מקצועי ויעיל.

בנוסף, מבוצעים ע"י המחלקה הרצאות שוטפות בכל המשרדים, קורסי רפורמה, קורסי מפקחים/רכזים, והשתלמויות שונות. כמענה לתכנוני מס אגרסיביים, פועלת המחלקה המקצועית לפרסם מידי שנה עמדות חייבות בדיווח. עמדות אלו משקפות את עמדת המחלקה ומי שפועל שלא בהתאם להן יש לפעול כלפיו שומתית.

המחלקה נותנת מענה לסוגיות מסוימות הקשורות בעיקרם לעסקאות בענף הטכנולוגיה:

1. סוגיית ה-Reverse vesting: האם מניות מייסדים חייבות במס שולי חלף מס רווחי הון.
2. סוגיית ההולדבק (holdback) בעסקאות מכירת חברות היי-טק: האם מניות מייסדים חייבים במס שולי חלף מס רווחי הון.
3. טיפול בהקצאות של אופציות למניות בכורה תחת תכניות Carve out.
4. טיפול בעובדי רילוקיישן הן במעבר מישראל לחו"ל הן בחזרה מחו"ל לישראל.

## החלטות מיסוי

מתוקף הסמכות שהואצלה לעובדי המחלקה המקצועית על ידי מנהל רשות המיסים מכוח סעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, ניתנות על ידי המחלקה החלטות מיסוי בתחום אופציות לעובדים. החלטות המיסוי כאמור ניתנות על ידי מחלקת אופציות לעובדים בשאלות המעלות קושי מיסויי שלא ניתן לו מענה עד כה - לא בחקיקה, לא בפסיקה ולא בעמדות הרשות. מטרתן להעניק וודאות מסוייית לצדדים ולקבוע את עמדת הרשות באותה הסוגיה לפני שהעסקה יוצאת לפועל. בשנת 2019 ניתנו על ידי מחלקת אופציות לעובדים **272 החלטות מיסוי** בנושאים שונים.

## פסיקה - אופציות לעובדים

בבית המשפט המחוזי בנצרת בע"מ **17-01-55937 שוחט נ' מדינת ישראל**, נדונה שאלת אופן המיסוי של דיבידנד שחולק בהתאם לתכנית הקצאת מניות שאושרה על-ידי פקיד השומה בהתאם לסעיף 102 לפקודה. המניות שהוקצו לפי תכנית ההקצאה הן מניות שהקנו רק זכות לקבלת דיבידנד שאינו שוויוני ולא הקנו כל זכות אחרת בחברה, או כלפי בעלי



המניות האחרים. כן נקבע בתכנית כי המניות יהפכו לרדומות בתום תקופת העסקתו של המערער בחברה, וכי הן אינן עבירות. החברה הקצתה מניות לפי התכנית רק למערער.

יודגש, כי החברה המקצה עצמה תבעה הטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, המקנה בין היתר הטבות מס לדיבידנד המחולק, ואשר על כן טען העובד כי הינו זכאי לשיעור מס מוטב (15%) על אותן הכנסות מהדיבידנד שקיבל, ככל בעל מניות אחר. עמדת פקיד השומה הייתה, כי בנסיבות אלה המהות הכלכלית האמתית של הדיבידנד הוא שכר עבודה. באופן חלופי, טען פקיד השומה כי הקצאת המניות וחלוקת הדיבידנד מהווים עסקה מלאכותית.

במסגרת הדיון עלו מספר נקודות שלגביהן התייחס בית המשפט המחוזי:

1. אישור רשות המסים להגשת תכנית התגמול - בית המשפט קבע כי האישור של פקיד השומה לתכנית הקצאה לפי סעיף 102 לפקודה מהווה אישור מהותי ומחייב. בית המשפט קבע, בהסתמך על הוראות הפקודה, כי אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים ממועד קבלת הבקשה לאישור תכנית התגמול, יראו בתכנית כמאושרת, על התנאים הקבועים בה. עם זאת, בית המשפט מסייג מעט את קביעתו באשר לתכניות תגמול אשר מראש הוגשו באופן אשר אינו תואם את הוראות סעיף 102 לפקודה, וקובע כי תכניות תגמול אשר לא הייתה הצדקה לאישורן או שהשכל הישר וההיגיון הבריא מלמדים כי הוגשו בידיעה שאינן עומדות בתנאי הפקודה והכללים, רשאי פקיד השומה לבחון את תנאיהן בדיעבד ואין באישור שהונפק על ידו כאישור סופי לתכניות כאמור - **ניתן להסתכל ולומר כי רק במקרים חריגים יש לפקיד השומה שיקול דעת לבדוק במסגרת הליך השומה תכנית הקצאה שאושרה על-ידו.**
2. עמדת רשות המסים בכלל וכך גם בתיק זה הייתה שאין לראות במניות שהזכויות שלהן מוגבלות באופן שהזכות היחידה שהן מקנות היא זכות לדיבידנד שאינו שוויוני, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה. בית המשפט דחה את עמדת פקיד השומה בקובעו, כי לפי חוק החברות ניתן להקצות מניות שמקנות זכויות שונות וכך היה במקרה דנן.
3. בהתייחסו לשיעור המס החל על אותו תשלום דיבידנד שחולק לעובד, האם יחול עליו שיעור מס של 25% או שיעור המס המוטב החל על הכנסות הדיבידנד המחולק מהכנסותיה המוטבות של החברה, בית המשפט קבע כי בתקופה שבה המניות מחוזקות אצל הנאמן הרי שהדיבידנד ימוסה כתלות במסלול ההקצאה שנבחר לפי סעיף 102 לפקודה. בעניין זה, המסלול שנבחר הוא המסלול ההוני ובהתאם שיעור המס יהיה שיעור המס על רווח הון. אין מקום להחיל את שיעורי המס הקבועים בחוק לעידוד השקעות הון במהלך תקופה זו.

פקיד השומה והמערער הגישו ערעורים לבית המשפט העליון ע"א 6606/19 וע"א 6503/19

סיכום שנה 2019

## מחלקת שוק ההון



נעמה שואן - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---





## רקע

מחלקת שוק ההון פועלת להבהרת מיסוי הכנסות ממכשירים פיננסיים שונים, כגון: מיסוי ניירות ערך בשוק ההון הציבורי והפרטי, סיווג הכנסות ומיסוי ממכשירים פיננסיים אחרים (הון וחוב).

בנוסף, מחלקת שוק ההון מבהירה בהחלטות מיסוי את השלכות המיסוי בעת גיוסי הון וחוב. כמו כן, מחלקת שוק ההון נותנת הבהרות לאופן מיסוי גופים הפועלים בתחום המסחר במכשירים פיננסיים וגיוס הון: בנקים, מוסדות כספיים, ברוקרים וסוחרים, גופי מימון, קופות גמל, קרנות השקעה ועוד.

## תמציות

תמצית מס' 3748/19 - "יתרת זכות" לצרכי יישום סעיף 3(ט1)(6)(ב) לפקודה

החלטת המיסוי נועדה לבחון יתרות אשר יכללו בהגדרת 'יתרת זכות' לצרכי יישום סעיף 3(ט1) לפקודה במקרה שבו חברה מעמידה לשימוש הפרטי של בעל המניות נכס הנמצא ברשותה.

החלטת המיסוי עוסקת במקרה שבו נישום רכש דירה בארה"ב באמצעות חברת LLC, על אף שהדירה הינה לשימוש הפרטי. הדירה נרכשה באמצעות כספים שהושקעו על ידי הנישום בחברה משפחתית, כנגד שטר הון לתקופה של חמש שנים, ומהחברה המשפחתית ניתנה הלוואה באותו הסכום (back to back) ל- LLC לצורך רכישת הדירה.

החלטת המיסוי קובעת, כי יראו את יתרת הזכות העומדת לטובת הנישום בגין הלוואת הבעלים שניתנה לחברה המשפחתית כ"יתרת זכות" של הנישום אשר הנכס הועמד לשימוש, כאמור בסעיף 3(ט1)(6)(ב)(1) לפקודה. האמור לעיל יחול בתנאי שסכום הלוואת הבעלים לחברה המשפחתית לא יהיה נמוך מהיתרה הבלתי מסולקת של הלוואה שהעניקה החברה המשפחתית ל- LLC. במקרה שבו סכום הלוואת הבעלים לחברה המשפחתית יהיה נמוך מיתרת הלוואה שנתנה החברה המשפחתית ל- LLC, "יתרת הזכות" תהא על פי היתרה הנמוכה מבניהן.

[למעבר לתמצית 3748/19 לחץ כאן - אינטראקט](#)

[למעבר לתמצית 3748/19 לחץ כאן - אינטרנט](#)



## תמצית מס' 6853/19- הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית

החלטת המיסוי נועדה לבחון את אופן סיווג ההכנסה המתקבלת כתוצאה מחלוקת מזומנים שחברה מבצעת לחברת האם שלה המחזיקה במלוא הון מניותיה, כאשר ההון העצמי של החברה כולל הון מניות ויתרת עודפים בחובה בלבד.

החלטת המיסוי קובעת, כי בעמידה בתנאים מסוימים, יראו את החלוקה המפורטת לעיל כהפחתת הון והיא תסווג כהחזר השקעה בידי חברת האם.

כמו כן נקבע מה יחשב כעלות השבה של המניות, ומה דין יתרת הסכום שהתקבל בידי החברה האם.

[למעבר לתמצית 6853/19 לחץ כאן - אינטראקט](#)

[למעבר לתמצית 6853/19 לחץ כאן - אינטרנט](#)

### **חוזרים מקצועיים ופרסומים**

חוזרים שפורסמו

חוזר 1/2019- בנושא מניות בכורה סיווג לצורכי מס

מניות בכורה הינן מניות המקנות זכות עדיפה בדיבידנדים ואינן מקנות זכויות הצבעה בחברה.

בשנת 2017 שונה תקנון הבורסה ואפשר הנפקת מניות בכורה. הנפקת מניות בכורה מאפשרת לחברות לגייס הון תוך הימנעות מדילול זכויות ההצבעה של בעלי המניות הרגילות. בהתאם לכללי החשבונאות החלים על מניות בכורה, מניות בכורה עשויות להיות מסווגות כהון עצמי, כהתחייבות פיננסית או כמכשיר מורכב. כאשר אופן הסיווג תלוי בתנאים נוספים שנקבעו בהנפקת מניות הבכורה.

הטיפול החשבונאי בהתאם לכללי ה-IFRS וחוק החברות תואמים זה את זה באופן התייחסותם למניות הבכורה ולאופן הטיפול בה. ניתן לומר כי אופן הסיווג של מניות הבכורה כהתחייבות פיננסית, כהון עצמי או כמכשיר מורכב, תלוי בין השאר בשליטה של החברה בהתרחשות או באי התרחשות של אירועים מסוימים, למשל אם האירועים או הנסיבות אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה הם בשליטת החברה, מניות הבכורה יסווגו כמכשיר הוני, לעומת זאת, אם האירועים או הנסיבות אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה אינם בשליטת החברה, מניות הבכורה יסווגו כמכשיר התחייבותי.



החוזר קובע כי ככלל, מניות הבכורה תסווגנה לצרכי מס כהון מניות (לרבות מניות בכורה המסווגות בחשבונאות כמכשיר פיננסי מורכב בהתאם ל-IAS32). יחד עם זאת, ככל ומניית בכורה שאינה מקנה זכויות הצבעה, תסווג כהתחייבות פיננסית על פי IAS32 וכן בכפוף לכך שדיבידנד הבכורה נקבע בשיעור קבוע מהערך הנקוב של מניות הבכורה במועד הנפקת המניה, אזי מניית הבכורה תסווג כ"התחייבות" גם לצרכי מס.

[למעבר לחוזר בנושא מניות בכורה סיווג לצרכי מס לחץ כאן - אינטראמס](#)

[למעבר לחוזר בנושא מניות בכורה סיווג לצרכי מס לחץ כאן - אינטרנט](#)

### **חוזרים בהכנה**

טיטת חוזר קיזוז הפסדי הון

סעיף 92 לפקודה קובע הוראות לעניין קיזוז הפסדי הון, בין אם הפסדי הון שוטפים, מועברים, מהארץ או מחו"ל.

במהלך השנים, במסגרת תיקוני הפקודה, חלו תמורות ושינויים מהותיים באופן מיסוי הכנסות הוניות ושיעורי המס החלים עליהן, אשר השליכו בעקיפין גם על הוראות קיזוז הפסדי ההון. בנוסף, מספר פסקי דין שהתקבלו בנושא מחדדים אף הם את הוראות קיזוז הפסדים, כפי שיפורט להלן.

מטרת החוזר היא להבהיר את אופן יישום הוראות סעיף 92 לפקודה לגבי קיזוז הפסדי הון בכלל והפסדי הון מניירות ערך בפרט.

### **פסיקה**

במהלך שנת 2019 מחלקת שוק ההון נתנה תמיכה מקצועית לתיקי ערעורים המתנהלים בבית המשפט בשיתוף החטיבה המשפטית ומחלקת השומה.

#### **פסקי דין שהתקבלו בבית המשפט**

ע"מ 18-01-23488 כור סחר בע"מ נגד פקיד שומה חיפה (01.12.2019)

פסק הדין עסק בשאלה האם סעיף 94 לפקודת מס הכנסה העוסק במיסוי רווחים ראויים לחלוקה, חל בנסיבות של מכירת מניותיה של חברה זרה.

סוגיה נוספת שנדונה בפס"ד האם יש לקזז הפסדי הון מועברים מול רווחים ראויים לחלוקה ששיעור המס עליהם 0 (דיבידנד בינחברתי).



בית המשפט המחוזי קבע כי לעניין סעיף 94ב יש לקרוא ולפרש לאור השיטה למיסוי חברות בישראל שהינה שיטה דו שלבית מס חברות ברמת החברה ומס דיבידנד שמגיע ליחיד ועל כן לא מתקיימת החלופה המיסוית שבסעיף 94ב לפקודה והמערערת אינה זכאית בחישוב המס שנצמח לה להטבה הקיימת בסעיף 94ב לפקודה.

באשר לשאלת סדר קיזוז הפסדים: הוראות המפורשת של סעיף 92(א)(1) לפקודה קובעת באופן ברור כי את הסכום של ההפסד שהיה לאדם בשנת מס פלונית יש לקזז תחילה כנגד רווח הון הראלי. הדין מורה כי הקיזוז יבוצע תחילה מרווח הון ורק לאחר מכן יבוצע חישוב רווח ההון.

ע"מ 11503-05-16, קופל נגד פקיד שומה רחובות (19.05.2019)

בפסק דין זה עלתה לדיון השאלה כיצד יש לסווג את הביטקוין לצורכי מס.

ביהמ"ש המחוזי קבע כי מדובר בנכס לפי סעיף 88 לפקודה ולא במטבע מהטעמים הבאים:

- א. "מטבע" בהתאם לסעיף 1 לחוק בנק ישראל קובע כי מטבע של ישראל יהיה "שקל חדש", "מטבע חוץ" מוגדר בסעיף 1 לחוק בנק ישראל כ"שטרי כסף או מעות שהם הילך חוקי במדינת חוץ ואינם הילך חוקי בישראל.
- ב. לא הוכח כי הביטקוין מהווה תחליף של ממש במדינה כלשהי לכסף או למטבע.
- ג. הביטקוין אינו מטבע במובן הכלכלי שכן לא ניתן לומר כי הוא נהנה מהאמון כפי שזוכים מטבעות אחרים.
- ד. הביטקוין אינו כלי מסחר, התנודתיות גבוהה, והוא אינו ממלא פונקציה כיחידת חישוב ערך.

עוד נקבע בפסק הדין כי הפטור ממס הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה לא נועד לחול על רווחים מסוג של רווחי ביטקוין ובסופו של דבר קיבל ביהמ"ש את עמדת רשות המסים.

ע"מ 54138-04-15 סקמסקי נ' פקיד שומה ירושלים 1 (26.02.2019)

שתי סוגיות עיקריות בהן דן פסק הדין עוסקות בנושאי שוק ההון:

#### 1. רווחי הון בגין רכיב הרר"ל

לפי סעיף 94 ב במכירת מניות של חברה על ידי יחיד, שיעור המס שיחול על רווח ההון הריאלי בסכום חלקו היחסי ברר"ל, יהיה שיעור המס שיחול עליו אילו היה מתקבל כדיבידנד לפני המכירה, שהוא לפי טענת המערערים 15% בהתאם להוראות חוק העידוד.



## 2. קיזוז הפסדי הון מחו"ל

הוראות סעיף 92(א)(3) לפקודה אינן מחייבות קיזוז לראשונה של הפסד הון כנגד כל ההכנסות מחו"ל אלא רק כנגד רווח ההון מחו"ל. לכן קיימת לנישום זכות לבחור את אופן סדר הקיזוז.

לעניין הסוגיה הראשונה קבע בית המשפט כי בהתאם לפסק דין צ.א.ג. תעשיות נ' פ"ש תל אביב וכן בהתאם לכלל לפיו חוק ספציפי גובר על חוק כללי, יש תחולה להוראות סעיף 47 לחוק עידוד על פיהן שיעור המס הוא 15% והן גוברות על הוראות סעיף 125ב לפקודה על פיהן מיסוי הדיבידנד הוא בשיעור של 25%.

לעניין הסוגיה השנייה בית המשפט עמד על תכלית החקיקה וקבע כי יש להעדיף את עמדת המשיב ולכן, על הנישום לקזז ת הפסדי ההון מכירת ניירות ערך בחו"ל כנגד רווחי הון מחו"ל, לאחר מכן כנגד הכנסה מריבית ודיבידנד מניירות ערך בחו"ל, ורק אז לייבא את היתרה לישראל.

### **מסלול ירוק - העברת ני"ע בין קרובים**

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

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

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

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

המסלול נגיש באופן ישיר למבקשים באמצעות חברי הבורסה.

סיכום שנה 2019

# מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים



ארז אורעד - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---

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

בנוסף לכך, היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות להכרה כארגון מקצועי לפי סעיף 9(א2) לפקודה ומעבירה את המלצותיה לחתימת מנהל רשות המיסים, הכרה זו מעניקה פטור ממס לגוף המבקש כארגון המקצועי. היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות לקביעת חבר בני אדם על ידי מנהל הרשות לפי סעיף 1(3) לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, הכרה זו מעניקה פטור מהכנסה מהשכרת דירת מגורים בתנאים הקבועים בחוק. כמו כן, פועלת היחידה מתוקף דברי חקיקה נוספים ותקנות שונות הנוגעות ליישום הוראות פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין וחוק מע"מ לרבות התקנות והכללים שבתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים. היחידה מייצעת ומסייעת מבחינה מקצועית בכל שלבי הטיפול במוסדות ציבור במשרדי השומה ובעלת סמכות למתן החלטות מיסוי מקצועיות מקדמיות מכוח סעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, יוזמת ומשתתפת בהליכי חקיקה לרבות הוצאת הנחיות, הוראות וחוזרים מקצועיים בתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים.

### החלטות מיסוי

מתוקף הסמכות שהואצלה על ידי מנהל רשות המסים בסעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, ניתנות על ידי המחלקה החלטות מיסוי בתחום מוסדות ציבור ומלכ"רים. החלטות מיסוי והחלטות אחרות ניתנות על ידי המחלקה בשאלות של פרשנות או של לקונות בחקיקה, הדורשות הבהרה שאין להן מענה בפסיקה או בחוזרים מקצועיים והנחיות. אנו מדגישים בפני הפונים כי מטרת החלטות המיסוי הן לא להצהיר על הדין הקיים וגם לא לחרוג ממנו ולפיכך יש מספר החלטות מיסוי שנמשכו על ידי הפונים. השנה טופלו על ידי המחלקה 9 החלטות בנושאים שונים, אין החלטות בעלות אופי רחבי שמפורסמות באתר רשות המסים באופן שוטף.



## פניות הבהרה

רגולציית המס למוסדות ציבור מצויה בדיאלוג מתמיד עם מספר רב של גורמים דינמיים הפועלים בתחום ונושקים אליו כגון דיני החברות, דיני העמותות, פסיקת בתי המשפט, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי ותורה שבעל פה. רגולציית המס משפיעה על כלל המגזר השלישי ולמשל, בהעדר התייחסות של רגולטורים אחרים, רואים בהוראותיו של חוזר 9/2015 לעניין דרכי ההשקעה של כספי המלכ"רים הנחיות מנחות, אף שהוא מתייחס לקריטריונים לקבלת אישור על פי סעיף 46. בשל המורכבות שלעיל קיים צורך בבחינה מחודשת של נושאים שהוסדרו בעבר בחוק, בפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות מסוימים במבחן המציאות. הפניות הללו מתקבלות למחלקה במספר ערוצים שביניהם "מערכת מפ"ל" "מערכת ACTION BASE" מערכת "פניות מלכ"רים במייל [malker@taxes.gov.il](mailto:malker@taxes.gov.il) (שהיא מערכת ייעודית לשימוש המחלקה) השנה טופלו על ידי המחלקה כ 200 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרות לעמדת רשות המיסים באשר לדין הקיים וכן במקרים ספציפיים להלן בתמצית מספר מקרים:

### הגבלת שכר במוסדות ציבור יישום דיפרנציאציה של שכר לפי גודל עמותות

בחוזר 9/2015 נקבע כי שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימאלית של מנכ"ל במשרד ממשלתי, למעט מקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים זאת ללא כל אבחנה לעניין גודל העמותה והיקף פעילותה. לאור הניסיון ופניות להבהרה בעניין ההוראה הנ"ל עלה צורך ליישם דיפרנציאציה של הגבלת השכר לפי גודל העמותה, הנושא נמצא בבחינה פרטנית כאשר כל מקרה של חריגת שכר, מעבר לאמור בחוזר 9/2015, מותנת בפנייה מנומקת בכתב ומראש למחלקתנו לקבלת אישור. בשנה החולפת ניתנו 4 מכתבי אישור פרטניים על ידי המחלקה.

### חלופות להשקעת עודפי כספים במוסדות ציבור

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





ופניות להבהרה בעניין ההוראה הנ"ל עלה הצורך לאפשר גם לארגון שיש לו ועדת השקעות פנימית (דהיינו - חברים בו אנשים שיש להם "זיקה" לארגון) להשקיע במניות אולם זאת רק בשיעור של עד 10% מתיק ההשקעות. הסייג היחיד לכך הוא שמרבית חברי ועדת ההשקעות חייבים להיות בעלי אחד מהכישורים הבאים: בעל תואר אקדמי בכלכלה, בחשבונאות או במנהל עסקים ממוסד להשכלה גבוהה, או בעל תואר אקדמי כאמור ממוסד אקדמי מחוץ לישראל שהוא גם בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים; בעל רישיון ראיית חשבון בישראל; בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים.

#### נוהל תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים

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

#### זכאות מתנסי"ם לסעיף 46 יישום מבחן השליטה של הרשות המקומית/עירייה

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

1. כאשר מתנ"ס נמצא בשליטת רשות מקומית: הוא נחשב כ"זרוע ארוכה" של הרשות המקומית ואינו מוכר כמוסד ציבורי. לפיכך לא יהיה זכאי להטבה לפי 46 כמוסד ציבורי.



2. כאשר מתנ"ס לא נמצא בשליטת רשות מקומית: יהיה זכאי להטבה לפי 46 כמוסד  
ציבורי בכפוף לעמידה בכל הקריטריונים.

### **בקשות חדשות שאושרו בשנת 2019 - בפילוח לפי סעיפי החוק**

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

### **חידושי אישורי סעיף 46 בשנת 2019**

בתחילת יוני 2018 חידשה רשות המסים באופן יזום ומרוכז את האישורים לפי סעיף 46 לחלק ממוסדות הציבור שאישורם עתיד היה לפוג בסוף שנת 2018. בסיום המהלך, נשלחו מכתבים למוסדות בדבר חידוש האישור או אי חידושו. רק מוסדות ציבור, שהרשות לא חידשה את אישורם, התבקשו לפנות בכתב, בבקשה לחדש את אישורם (בין אם קיבלו את מכתב הרשות ובין אם לאו), להלן נתונים רלוונטיים:

סוג אישור	סך כל האישורים
אישורים שפג תוקפם בסוף חודש 12.2019	2,198
אישורים שחודשו במהלך מרוכז בשנת 2019	1,587
אישורים שלא חודשו במהלך המרוכז וקיבלו מכתב פג תוקף	558
אישורים שחודשו לאחר בדיקת מפקחי המחלקה	194

סיכום שנה 2019

# מחלקת חקלאות וקיבוצים



גד הילמן - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מחלקת קיבוצים וחקלאות שבחטיבה המקצועית ברשות המסים, עוסקת במגוון נושאים הקשורים לכלל סוגי הקיבוצים ומושבים שיתופיים, ובכלל זה, קידום חקיקה, כתיבת חוזרים מקצועיים ויישום והטמעה של הליכי החקיקה האחרונים שעברו בתיקון 236 לפקודת מס הכנסה. כמו כן, המחלקה מלווה ותומכת בפקידי השומה בנושאים הקשורים לתחום זה בהקשרים שונים בחוליות השומה, חוליות 17 וחוליות הניכויים.

המחלקה מטפלת במיסוי של אגודות שיתופיות לפי סעיפים 62 ו-63 לפקודה וכן עוסקת בשינוי מבנה הקשורים לאגודות שיתופיות וקיבוצים.

המחלקה תומכת בנושאי שומה וקביעת מדיניות בנושאים הקשורים לחקלאות, מושבי עובדים, וכפרים שיתופיים.

המחלקה מקיימת קשר הדוק עם משרד החקלאות ובכלל זה, מנהל המחלקה חבר במינהלה של חוק עידוד השקעות הון בחקלאות. המחלקה תומכת במשרדי השומה על אופן יישומו של חוק זה.

## חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מס' XX חוזר מס הכנסה בעקבות תיקון 236 (יצא לסבב הערות)

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 ("חוק ההסדרים"), תוקנו סעיפים 54 עד 58א לפקודה ונוספו סעיפים 60א ו-60ב, הקובעים את אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש וחבריו. מדובר בתיקון שמבהיר את אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש ושומות ברוח החקיקה יצאו לקיבוצים בעבר.

בסעיף 60א הכנסתו של קיבוץ מתחדש כוללת את ההכנסות מענפי המשק השונים של הקיבוץ, חלקו באגודות שיתופיות בין במישרין ובין בעקיפין וכן חלקו בארגוני הקניות האזוריים והארציים, חלקו בשותפויות וכן הכנסותיהם של חברי הקיבוץ. החוזר עוסק גם בהרכב תקציב החבר קביעת גובה התקציב. התקציב יכול להיות מורכב משירותים שונים וטובות הנאה אשר החבר מקבל מהקיבוץ.

נציין כי לעניין חישוב המס חלק התקציב שמקורו בהכנסה מיגיעה אישית יוחס לכל אחד מבני הזוג וחלק התקציב אשר מקורו אינו בהכנסה מיגיעה אישית יוחס לבן הזוג בעל ההכנסות הגבוהות יותר מיגיעה אישית.



החוזר עוסק גם באופן הגילום של תקציב החבר: התקציב בתוספת כל המיסים לרבות דמי ביטוח לפי חוק ביטוח לאומי ודמי בריאות אשר היו חלים עליו על מנת שיוותר לחבר התקציב אילו היתה זאת הכנסתו היחידה. לעניין המקור ממנו נובעת ההכנסה לחבר הקיבוץ המתחדש מהתקציב המגולם הוא יהיה בהתאם למקור ההכנסה שהפיק חבר הקיבוץ המתחדש לקיבוץ. לעניין שיעורי המס על חלק בתקציב החבר הנובע מיגיעתו האישית של החבר יחולו שיעורי המס של יגיעה אישית בסעיף 121(ב) לפקודה ועל החלק בתקציב החבר אשר לא נובע מיגיעה אישית יחול סעיף 121(א) לפקודה, בכפוף לחריג של חבר שעבר את גיל 60.

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

בחוזר יש התייחסות לסוגיות נוספות אשר חוזרות ונידונות בין הקיבוצים מיצגיהם ופקידי השומה, בהקשר זה מטרת החוזר היא לסיים את התדיינויות בנושאים אלו.

החוזר עוסק גם בדגשים ליישומו של סעיף 60ב לפקודה, סעיף זה תכליתו הינה לפשט את אופן מיסוי הקיבוצים וחבריהם ולהשוות את אופן המיסוי ככול הניתן לזה הנהוג אצל נישומים יחידים אשר אינם חברי קיבוץ תוך התחשבות בתקנון הקיבוץ ותקנות ערבות הדדית. הכנסתו של חבר בקיבוץ מתחדש לפי סעיף 60ב הינה הכנסתו מכל המקורות בפקודה בדומה לכל נישום אחר, למעט ההכנסה אשר יש ליחס לחבר אשר מקורה בנכסי הקיבוץ. נכסי הקיבוץ הינם הנכסים אשר בבעלות הקיבוץ.

תשלומים אשר משלם הקיבוץ לחבר בשל עבודה או שירות או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית הינם הכנסה לפי סעיף 2(2) ו-5 לפי העניין. ולצורכי מס יחולו יחסי עובד מעסיק על כל המשתמע מכך. על פי תקנה 9 לתקנות ערבות הדדית הקיבוץ יכול לקבוע בתקנונו כללים בדבר היקף הערבות ההדדית שהוא חב לחבריו וכן את ההסדרים שיישמו בקיבוץ לצורך העמידה בעקרונות ערבות הדדית. תשלומי ערבות הדדית אשר שילם החבר לקיבוץ ושימשו מקור להספקת צרכים של חברים אחרים בקיבוץ יותרו בניכוי לחבר המשלם בכפוף למפורט בסעיף ובחוזר. סכומים אלו שהעביר החבר על מנת שהקיבוץ יקיים חובתו בהתאם לתקנות ערבות הדדית הינם הכנסה חייבת במס אצל הקיבוץ. החוזר מפרט מה צריך לעשות הקיבוץ על מנת שהקיבוץ יוכל לנכות את שיעור המס הנכון בגין כל אחד מחבריו. לעניין חישוב המס ויחוס הכנסה בתא המשפחתי יחולו הוראות הפקודה. הכנסה זו אינה הכנסה מיגיעה אישית ותיוחס לבן הזוג בעל ההכנסות הגבוהות יותר מיגיעה אישית.



מוסדר בחוזר אופן השימוש בזיכויים בפטורים ובמדרגות מס וכן אחריות הקיבוץ לדיווחי החברים.

## טפסים

טופסי דיווח לקיבוצים מתחדשים 1229 ו-1229א פורסם במאי 2019

טופס 1229א הוכן לצורך קביעת חבות המס בקיבוצים מתחדשים הטופס דומה לטופס דיווח של יחידים 1301 וכן שדות נוספים אשר מציינים מה ההכנסה שהעביר החבר לקיבוץ וכן מה תקציבו והתקציב המגולם. זאת בין היתר לצורך בחינת אופן גילום תקציב החבר וכן צורך בקרה וביקורת על דיווח ההכנסות בקיבוץ ובעתיד אף לתת אפשרות לנתח את הנתונים בBl . כאשר לכל תא משפחתי בקיבוץ דיווח משלו וזאת על מנת לוודא כי נשמרות הוראות הפקודה בהקשרים אלו בדומה לכל נישום אחר. הטופס הוכן גם על ידי נציגי הביטוח הלאומי ונועד לאפשר לגבות את דמי הביטוח הלאומי מס הבריאות ובחינה של זכאות לקצבאות ביטוח לאומי לחברי הקיבוץ בהתאם למעמדם שכיר, עצמאי או עובד פנים. טופס 1229 מהווה טופס מרכז של טופס 1229א ברמת כלל הקיבוץ. הקיבוצים כרגע לא מגישים את הטופס באופן מקוון יצאה הנחייה על ידי חטיבת השומה בתחילת שנת 2020 כי קיבוצים אשר לא מגישים את טופס 1229א באופן מקוון, על פקיד השומה לשלוח הודעה על הגשת דוח עם מסמכים חסרים, במידה ולאחר זמן סביר לא יושלמו המסמכים כנדרש יש לשקול לשנות האת ההנמקה מ-75 ל-77 ולראות את הדוח כדוח סתמי.

[למעבר לטופס 1229א לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לטופס 1229 לחץ כאן - אינטרנט](#)

עדכון טופס 1301 ושינוי חישוב המס לחבר בקיבוץ

בטופס 1301 הוספו שדות יעודים לחברי הקיבוצים על מנת לזהות האם הנישום חבר קיבוץ ואיזה, ומה ההכנסה שמעביר לקיבוץ. חישוב המס בשע"מ עודכן, כי בדוח שנתי המוגש על ידי חבר קיבוץ חישוב המס יהיה מס מרבי ולא יינתנו נקודות זיכוי זיכויי ספר. הכנסות בשיעורים מיוחדים יהיו בהתאם לשיעור המס המיוחד ללא כל אפשרות להפחתה כלשהי לרבות סעיף 121(ב) לפקודה "יחיד שמלאו לו 60". למעט חבר קיבוץ שהוא במעמד של חבר בעצמאות כלכלית בהתאם לתקנה 10 לתקנות ערבות ההדדית ולמעט חבר בקיבוץ אשר קיבוצו מדווח לפי סעיף 60 לפקודה.

סיכום שנה 2019

# מחלקת הופות גמל ומיסוי פרט



רונית כהן - מנהלת המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

המחלקה עוסקת בדיני המס הנוגעים לקופות גמל, מיסוי יחיד, מיסוי מענקים, תשלומים בעת פרישה והמיסוי הפנסיוני, כגון: רצף פיצויים, רצף קצבה, זכויות עובדים בעת מעבר בין מעבידים, משיכת כספי תגמולים ופיצויים וכדו'.

המחלקה מטפלת בפניות המגיעות מחברות ביטוח, קופות גמל, פקידי שומה, מעסיקים וגופים נוספים בנושאים בתחום אחריותה.

המחלקה עוסקת בחקיקה, כתיבת הוראות ביצוע והנחיות מקצועיות ומקיימת הדרכות שוטפות במשרדי שומה ובלשכת השונות בנושאים אשר בתחום אחריותה.

## חוזרים מקצועיים

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

הארכת התוקף מתייחסת לשימוש בסכום העודף בקופה המרכזית, עד ליום 30 באוקטובר 2019 ובכפוף להנחיות רשות שוק ההון ביטוח וחסכון. יובהר, בדיקת קיום העודף תעשה בכל שנה, נכון לתום שנת המס שקדמה למועד הבקשה למשיכת סכום העודף בקופה המרכזית.

[למעבר להארכת תוקף והבהרה לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר להארכת תוקף והבהרה לחץ כאן - אינטרנט - מס](#)

חוזר מס הכנסה 4/2019 בנושא: הפקדות מעסיק לקופות גמל לקצבה - תיקון 232

ביום 1.1.17 נכנס לתוקפו תיקון 232 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "תיקון 232", "הפקודה") שהתקבל במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. במסגרת חוזר זה יובאו עיקרי תיקון 232 לפקודה, תוך מתן הבהרות, דוגמאות והנחיות לפעולה.

[למעבר לחוזר 4/2019 לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר לחוזר 4/2019 לחץ כאן - אינטרנט - מס](#)





## הנחיות למנכים

סעיף 9א(ב) לפקודת מס הכנסה - הנחיות לעניין "הפטור הנוסף"

במטרה לשפר את הליך מיצוי זכויות הנישום מקבל הקצבה, ובהמשך להנחיות קודמות שניתנו, ניתנת בזאת הנחייה למנכים באשר לנישום הזכאי לקצבה מזכה יחידה שהצהיר שאין בכוונתו להוון סכומים מקופת גמל או ממעסיק בפטור ממס, לנכות מקצבתו את המס בהתחשב בפטור הנוסף וזאת מבלי להפנותו למשרד השומה.

לצורך כך ניתנו ההנחיות למשלם הקצבה שיכנסו לתוקף החל מיום 1.1.2020.

וידגש -

- הנחיות אלו רלוונטיות רק לנישום שלא הציג בפני המשלם אישור פקיד שומה לעניין ניכוי המס מהקצבה.
- הנחיות אלו אינן חלות על נישום שפקיד השומה קבע לו אחוז פטור מהקצבה המזכה, נישום שנמסרו בגינו נתוני עזר אחרים לצורך חישוב הפטור או נישום שניתן לו "אישור לקביעת סכום ההיוון הפטור של הקצבה וקביעת שיעור הפטור מתקרת הקצבה המזכה".
- במקרים המפורטים לעיל על המשלם להמשיך ולנכות את המס מהקצבה המזכה רק בהתאם לאישורים שהוציא פקיד השומה כאמור. הנחיות בדבר אופן מתן ההגדלות העתידיות של הפטור הנוסף מפורטות בחוברות הניכויים.

[למעבר להנחיה לציבור המעסיקים, לשכות השירות ומנכים אחרים לחץ כאן - אינטרנט](#)

[למעבר להנחיה לציבור המעסיקים, לשכות השירות ומנכים אחרים לחץ כאן - אינטרנט](#)

## טפסים

טופס 417

בהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 4/2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים רשות המסים פרסמה, טופס בקשת מעסיק למשיכת סכום העודף בקופה המרכזית ופירוט חישוב סכום העודף בקופה מרכזית לפיצויים.

[למעבר לטופס לחץ כאן - אינטרנט](#)



טופס 161י

טופס בקשה למשלם הקצבה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב המס מקצבה מזכה, הטופס מיועד ליחידים שהגיעו לגיל פרישה לפני ה- 1.1.2012 ומקבלים קצבה מזכה יחידה, שהחל מיום 1.1.2012, לא משכו סכומים ממעסיק או מקופת גמל בדרך של היוון קצבה בפטור ממס לפי סעיף 9א(ה) לפקודה ושלא מתכוונים למשוך בעתיד סכומים ממעסיק, או מקופת גמל בדרך של היוון קצבה בפטור ממס לפי סעיף 9א(ה) לפקודה.

[למעבר לטופס לחץ כאן - אינטרנט](#)

[מעבר לטופס לחץ כאן - אינטרה - מס](#)

טופס 161ח - בקשה לקבלת פטור נוסף בניכוי מס מקצבה מזכה

טופס בקשה למשלם הקצבה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב המס מקצבה מזכה, הטופס מיועד ליחידים שהגיעו לגיל פרישה לאחר ה- 1.1.2012 ומקבלים קצבה מזכה יחידה, שהחל מיום 1.1.2012, לא משכו סכומים ממעסיק או מקופת גמל בדרך של היוון קצבה בפטור ממס לפי סעיף 9א(ה) לפקודה ושלא מתכוונים למשוך בעתיד סכומים ממעסיק, או מקופת גמל בדרך של היוון קצבה בפטור ממס לפי סעיף 9א(ה) לפקודה.

[למעבר לטופס לחץ כאן - אינטרנט](#)

[מעבר לטופס לחץ כאן - אינטרה - מס](#)

סיכום שנה 2019

# מחלקת הערכות שווי



שמואל ויינשטיין - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים בישראל

---



## רקע

מחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי ברשות המסים (להלן: "מחלקת הערכות שווי") משמשת כגוף מקצועי, שבין תפקידיו:

- סיוע לפקידי השומה וגורמים נוספים ברשות בביצוע הערכות שווי חברות, עסקים ונכסים עסקיים.
  - איתור ובחינת מקרים של שינוי מבנה עסקי.
  - גיבוש מדיניות בתחום המקצועי הבא לידי ביטוי בניסוח חוזרים וניירות עמדה מקצועיים.
  - הדרכה וסיוע מקצועי לפקידי שומה ויחידות שונות ברשות המסים.
- במסגרת הערכות השווי, פעילותה של מחלקת הערכות השווי כוללת סיוע בפיענוח תכנוני מס (מתווה עסקאות), אמידת שווי של מניות, ניירות ערך ונגזרים פיננסיים, פעילויות ונכסים עסקיים (בעיקר בלתי מוחשיים), עריכת חיזויים ראשוניים, תחשיבי שווי לצורכי שומה, הכנת חוות דעת מומחה מקצועיות לבתי משפט וליווי תיקים בבתי המשפט.

שינוי מבנה עסקי הינו שינוי בפריסה חוצה גבולות של פונקציות, נכסים וסיכונים (להלן: "FAR") בקבוצות רב לאומיות, תוך העברה/חיסול של פעילות עסקית, המורכבת מ-FAR ופוטנציאל הרווח הגלום בהם, מתוך חברה ישראלית שהינה חלק מקבוצה רב לאומית לטובת צדדים קשורים. ככל ששינוי מבנה עסקי גורם לפגיעה בפוטנציאל הרווח בחברה הישראלית, יש לקבוע פיצוי העומד בתנאי השוק (Arm's Length), שיש לפצות את החברה הישראלית.

הפעילות בתחום שינוי מבנה עסקי נחלקת לרמת המטה הכלל ארצי ולרמה הפרטנית של סיוע לפקידי שומה וגורמים אחרים בטיפול בנישומים. ברמת המטה הארצי, אנו עוקבים אחר מקרים פוטנציאליים של שינוי מבנה עסקי, בעזרת מאגרי מידע ייעודיים ואמצעים אחרים ומאתרים מקרים של שינוי מבנה עסקי. בעת סיוע בתיקים פרטניים, עבודתנו כוללת פיענוח מקרים של שינוי במבנה עסקי, ביצוע ניתוח פונקציונלי, ניתוח סביבה חוזית ובחינת החלופות הריאליות שעמדו בפני החברה הישראלית. בהמשך מתבצעת הערכת שווי של FAR שהיו לפני שינוי המבנה העסקי ולא נותרו אחריו. ככל הנדרש, אנו מכינים חוות דעת מומחה ומלווים את התיקים בבתי המשפט ובהליכי הסכמה הדדית.

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



## חוזרים מקצועיים

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

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

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

שינוי מבנה עסקי מתבצע על ידי העברה חוצה גבולות של FAR או חיסולם, תוך העברת הרווחים הפוטנציאליים הגלומים בהם, לצדדים קשורים בקבוצות רב לאומיות.

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

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

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

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

פסק דין שפורסם לאחרונה בתחום שינוי המבנה העסקי, ע"מ 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נגד פקיד שומה כפר סבא (9.12.2019), בחן את עמדת רשות המסים במקרה של שינוי המוצג כמתן זכות שימוש בקניין רוחני קיים בתמורה לתמלוגים בד בבד עם הפיכת החברה הישראלית לספקית שירותים בסיכון מוגבל.

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטראמס](#)

[למעבר לחוזר לחץ כאן - אינטרנט](#)