

# AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)



---

**היערכות לסוף שנת המס 2019**  
**איילת אור – בית ספר למיסים**

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

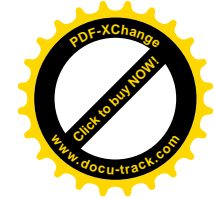
---

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



## נושאי המצגת

- משיכות בעלים – סעיף 3(ט1) לפקודה;
- הוראת סעיף 18 לפקודה;
- סעיף 62(א) לפקודה- חברות מעטים;
- זקיפת שווי רכב בעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין אור-זך.
- עמדה חייבת בדיווח + חוות דעת + פעולה חייבת בדיווח;
- דוח מפרט והתנאים לדוח מפרט;
- סוף תקופת ההטבות של "תושב ישראל לראשונה" / תושב חוזר ותיק;
- חובות דיווח נוספות;
- החזקה ב- LLC – עמדות חייבות בדיווח 13/2016 + 27/2016 + פסק דין גרינפלד;
- קיזוז הפסדים - מימוש הפסדים (פסק דין ידין סגל);
- החוק לעידוד השקעות הון (מפעל מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף);



# סעיף 3(ט1) לפקודה – משיכה מחברה על ידי בעל מניות מהותי





## סעיף 3(ט) – משיכה מחברה

• "משיכה מחברה" משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכול במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

• "מועד החיוב" – אחד מאלה:

- (1) במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו;
- (2) בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש, ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד שבו הושב הנכס;



## סעיף 3(ט) – סיווג ההכנסה ממשיכת כספים ע"י הבעלים

"נכס" – כל אחד מאלה:

- (1) דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, ולרבות תכולתה;
- (2) חפצי אמנות או תכשיטים;
- (3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;
- (4) נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

- "דירה" היא כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973 - "חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר".
- עמדה חייבת בדיווח מספר 2017/34 - יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.
- יראו כדירה ש-51% משטחה משמש לצרכיו הפרטיים של בעל המניות כנכס שעיקר השימוש בו הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות.



## מהי "משיכה של כספים מחברה"

"משיכה של כספים מחברה" - לרבות כל אחד מהמפורטים להלן,

1. **הלוואה**, לרבות השאלה או כל חוב אחר;
  2. ערבון או בטוחה שהחברה העמידה לטובת בעל המניות המהותי, לרבות מזומנים, ניירות ערך ופקדונות. לדוגמא, אם חברה שעבדה פיקדון בנקאי לטובת חוב של בעל המניות, ייחשב סכום הפיקדון המשועבד כמשיכה של כספים מהחברה.
- **הוראת ביצוע 7/2017** - אם החברה לא העמידה נכס ספציפי כערובה, אלא מדובר בערבות כללית, לא תחשב העמדת הערובה הכללית כמשיכת כספים.
  - **חריג** - לא יראו כמשיכה של כספים מחברה סכום משיכות מצטבר, שלא עלה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה, על 100,000 ₪.
  - משיכה יכולה להיות גם בעקיפין - משיכה מחברה בת ולא ישירות מהחברה המוחזקת, או הלוואה לחברה אחות או לשותפות בה שותף בעל המניות המהותי.



## חישוב ההכנסה

נמשכו מהחברה כספים, יראו כהכנסה במועד החיוב את סכום משיכת הכספים בניכוי הסכומים הבאים, כשהם בערכי מועד החיוב:

1. יתרת זכות של בעל המניות המהותי שביצע את המשיכה, בדו"ח הכספי של החברה, לרבות שטר הון לתקופה של עד חמש שנים;

תנאי לניכוי יתרת זכות הוא שהיתרה לא נפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נכתה. אם נפרעה בתקופה הנ"ל, יראו אותה **כאילו לא נכתה** במועד החיוב.

**חוזר 7/2017** - פירעון יתרת הזכות לאחר 18 חודשים כאמור לעיל יחשב כמשיכה חדשה.

2. סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, ובעל המניות המהותי הוא שנושא בכל עלויות הלוואה, ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה;





## החזרת כספים ומשיכתם מחדש

- על כספים שנמשכו והושבו לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הם נמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, ואירוע המס ייקבע לפי מועד המשיכה המקורי.
- הוראת ביצוע 7/2017 - ייחוס השבה למשיכה מסוימת יעשה לפי שיטת FIFO - כל השבה תיוחס ראשית לכסף שנמשך מוקדם יותר בזמן.
- הוראת ביצוע 7/2017 – אם כספים הוחזרו ונמשכו מחדש תוך שנתיים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד המשיכה הראשונה), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.
- אם כספים נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים, לא יראו בכך כמשיכה מחדש.



## החזרת נכס לחברה ושימוש בו מחדש ע"י בעל המניות

- על נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הועמד לשימוש מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שבו הושב, יראו אותו כאילו לא הושב, ואירוע המס ייקבע לפי מועד ההעמדה הראשונה לשימוש.
- חוזר 7/2017 – אם נכס הוחזר והועמד לשימוש מחדש תוך שלוש שנים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד ההעמדה הראשונה לשימוש), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.
- האם כל שימוש שולי משמעו "כאילו הנכס לא הושב"?



# טופס 1350

דוח שנתי 2017  
1350

## נספח לדוח השנתי לשנת המס 2017 מיסוי הכנסה לפי סעיף 3(טו) לפקודת מס הכנסה<sup>(1)</sup>

הטופס מיועד לבעל מניות מוהותי בחברה שסכום המשיכות המצטבר עליה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה על 100,000 ש"ח



פרטי בעל המניות <sup>(2)</sup> מספר זהות	מספר תיק	שם מלא	כתובת
---	----------	--------	-------

א. פרטי החברה מספר ח.פ.	חברה בית לפי סעיף 64 לפקודה/ חברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה	ההחזקה במישד"ן ובעקיפין של בעל המניות בחברה	סיבה לחיוב במס לפי סעיף 3(טו) לפקודה משיכה של כספים מחברה ע"י בעל המניות <sup>(3)</sup> העמדת כספי החברה כערוכה <sup>(4)</sup> לטובת בעל המניות <sup>(5)</sup> העמדת נכסים לטובת בעל המניות <sup>(6)</sup>
מסדר השומה	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>		

### ב. משיכת כספים מחברה/העמדת ערובה

1. משיכת הכספים מחברה ו/או יתרת כספי העמדת ערובה בשנת מס קודמת <sup>(4)</sup>	2. קיימת לבעל המניות בחברה יתרת זכות <sup>(7)</sup>
3. כנגד משיכה של כספים מחברה/יתרת העמדת ערובה קיימת הלוואה מתאגיד בנקאי <sup>(8)</sup>	4. סה"כ יתרת משיכה של כספים מחברה/יתרת כספי העמדת ערובה (ב.1, ב.2, פחות ב.3)
5. יתרת רווחים <sup>(9)</sup>	6. הכנסה מדיבידנד: היתרה שמופיעה בסעיף 4.4 עד סכום הרווחים שבסעיף 5.3
7. הכנסת עבודה: אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 4.4 פחות היתרה שמופיעה בסעיף 6.3	8. הכנסה מעסק/משלח יד: אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 4.4 פחות היתרה שמופיעה בסעיף 6.3

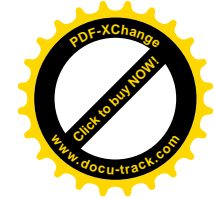
### ג. במקרה של העמדת הנכסים

1. סוגי הנכסים <sup>(11)</sup> : דירה <sup>(10)</sup> פירוט	2. עלות הנכסים <sup>(12)</sup>
3. יתרת המשכנתה על הנכסים	4. שווי שימוש בנכסים <sup>(13)</sup>
5. סה"כ סכום העמדת הנכס (ג.2, פחות ג.3)	6. יתרת רווחים בניכוי הסכום שבסעיף ג.6
7. הכנסה מדיבידנד: היתרה שמופיעה בסעיף 5.5 עד סכום הרווחים בסעיף ג.6	8. הכנסת עבודה: אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 5.5 פחות היתרה שמופיעה בסעיף ג.6
9. הכנסה מעסק/משלח יד: אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 5.5 פחות היתרה שמופיעה בסעיף ג.6	

### ד. סיכום

1. ד.1 סה"כ הכנסה מדיבידנד: סעיף ב.6 בתוספת סעיף ג.7 יועבר לשדה 055/212/312 ושדה 323 בטופס 1301
2. ד.2 סה"כ הכנסה עבודה: סעיף ב.7 בתוספת סעיף ג.8 יועבר לשדה 158/172 ושדה 343 בטופס 1301
3. ד.3 סה"כ מעסק/משלח יד: סעיף ב.8 בתוספת סעיף ג.9 יועבר לשדה 150/170/167 ושדה 350 בטופס 1301
4. ד.4 שווי שימוש בנכס

מספר הטלפון: 052-5252525



# סעיף 18 לפקודה - סייגים להוצאות מסויימות





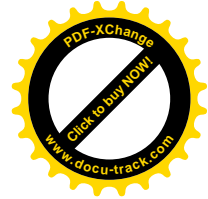
## תשלומים סוציאליים לעובדים

18. (א) מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה - ניכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו לזכאי להם או לקופת גמל ובלבד שתשלומים כאמור ששולמו לקופת גמל לגבי החודש האחרון של שנת המס יראו כאילו שולמו בתוך שנת המס אם שולמו לה תוך חודש מתום שנת המס.



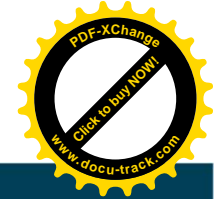
## תשלומים לבעל שליטה

18. (ב) הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים, שמשלמת חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם כמשמעותה בסעיף 76 לאחד מחבריה שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) - ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסויימת יותר אם שולמו לו באותה שנת מס או שהוא כלל אותם בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנת מס והמס עליהם נוכה לפי תקנות הניכויים ממשכורת לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.



## סעיף 62(א) לפקודה - חברת מעטים





## סעיף 62(א) לפקודה

(א) הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(1), הנובעת מפעילות של היחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד.

### שני מצבים:

- **מצב א:** הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.

- **מצב ב:** הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".





## סעיף 62(א) לפקודה

### החלופה השלישית – החזקה המספרית

לעניין מצב ב': "יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים, ובלבד שבתום 30 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות, וזאת לצורך דיני המס בלבד; לעניין זה –

- "הכנסות מיוחדות" – הכנסות כמשמעותן בסעיף 89 לפקודה, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד;
- "רווחים מיוחדים" – רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד;
- מתי מתחילה הספירה – במועד הוצאת החשבונית הראשונה או במועד השירות בפועל?



## שווי רכב





## תקנות שווי שימוש ברכב – ע"א 4096/18 בעניין אור-זך (מאי 2019)

### העובדות:

- חברת עורכי דין אור-זך (להלן: "החברה") העמידה שני כלי רכב לשני עורכי הדין המנהלים. כלי הרכב שימשו את עורכי הדין גם במסגרת עבודתם וגם לצרכים הפרטיים.
- החברה התקינה בכלי הרכב יומן ממוחשב שפיתחה חברת "הוצאה מוכרת בע"מ" וכינויו- SAVE TAX.
- החברה דיווחה על **שווי הטבה נמוך יותר** מהקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987 בהתאם לתוכנה הפרטית. פקיד השומה, אשר סבר כי החברה לא זקפה את שווי השימוש כנדרש משום שאין מקום לעמדתו להתחשב בנתונים אשר עלו מהמערכת, הוציא צו שומה הקובע כי על החברה לשלם את הפער שנוצר מהחישוב המוטעה בסך של 423,883 ש"ח.
- על צו זה הגישה החברה ערעור לפני בית המשפט המחוזי, במסגרתו טענה, כי תקנות שווי השימוש משקפות חזקה הניתנת לסתירה, ולא כלל מחייב. יתרה מכך, יש להעדיף את הנתונים המופקים מהמערכת והמאפשרים חישוב "מס אמת", על פני חישוב המבוסס על סטטיסטיקות והערכות.
- בית המשפט המחוזי דחה את עמדתה וקבע שיש לקבוע את ההטבה על פי שוויה לעובד ולא למעביד.



## תקנות שווי השימוש ברכב - ע"א 4096/18 בעניין אור-זך (מאי 2019)

### בית משפט עליון:

- ההסדר בתקנות אינו חורג מן המקובל בדיני המס, ואין מדובר בניסוח המצביע על חזקה או מותר פתח לאפשרויות חישוב חלופיות.
- בית המשפט קיבל את עמדת המשיבים לפיה, אופן חישוב ההטבה הגלומה בהעמדת רכב לרשות העובד, הקבוע בתקנה דלעיל, מהווה כלל מחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו.
- בהצמדת רכב על ידי המעסיק גלומים יתרונות בלתי מוחשיים רבים אשר את ערכם המדויק לא ניתן לאמוד. לפיכך, אין מנוס מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת הנאה זו.



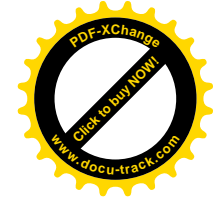
# סוף תקופת הטבות תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק





## תושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק

- סעיף 14 לפקודה;
- פעילות מעורבת;
- מוסד קבע;
- חלוקה על בסיס מזומן לפני תום תקופת ההטבות ;



**חובות דיווח: חוות דעת + עמדה חייבת  
בדיווח + פעולה חייבת בדיווח**





## חוות דעת - הגדרות

### סעיף 131ד' לפקודה:

"חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שיייוצר למקבל חוות הדעת;

(2) היא תכנון מדף.





## חוות דעת - הגדרות

### סעיף 131ד' לפקודה:

- חלופה ראשונה – שכר טרחה מותנה -  
מהו "יתרון מס" שבהגדרת "חוו"ד החייבת בדיווח"?
- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

### שכר טרחה :

100,000 ₪ לפחות, שכולו או מקצתו תלוי בסכום יתרון המס שייווצר והוסכם שישולם בגין חיסכון המס המרבי שייווצר למקבל חוות הדעת.

- חלופה שנייה - תכנון מדף



## חוות דעת - הגדרות

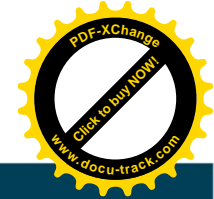
- "תכנון מדף" – אחד מאלה:
  - (1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, ... שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה – "קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88; "אמצעי שליטה" ו"שליטה" – כהגדרתם בסעיף 85א;
  - (2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.



## חוו"ד החייבת בדיווח - חריגים

על אף התקיימות אחת החלופות הנ"ל (שכ"ט מותנה/תכנון מדף), ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על 3 מיליון ₪;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על 1.5 מיליון ₪;
4. חוות הדעת נוגעת לסוגיות מיסוי שנדונו בהליכי שומה / השגה / ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופת ההליכים ולגבי אותן שנות מס שבנדון בלבד.



## עמדה חייבת בדיווח

### סעיף 131ה' לפקודה:

"עמדה חייבת בדיווח" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.



## עמדה חייבת בדיווח – יתרון המס

### מהו "יתרון מס" שבהגדרת "עמדה החייבת בדיווח"?

- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

פרשנות רשות המסים מיום 26.12.2016 :

- יתרון המס הנובע מעמדה מסויימת ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס אותן ביצע הנישום, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים.
- כמו כן, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל והוא לא קוזז בשנת המס.



## עמדה חייבת בדיווח – חריגים

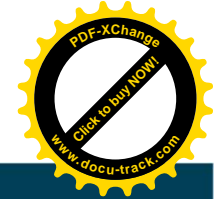
על אף התקיימות תנאי הגדרת "עמדה החייבת בדיווח", ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪**;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על **1.5 מיליון ₪**.



## אופן הדיווח

- אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס.
- על אף האמור לעיל, אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור באותו סעיף קטן, בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד הגשת הדוח.
- אדם שלא דיווח במועד, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.
- על אי דיווח על עמדה כאמור יחול סעיף 191(ג) לפקודה (קנס על גרעון – עד 30% מסכום הגרעון).



## פעולה החייבת בדיווח – מס הכנסה

1. **תשלום דמי ניהול בסך 2 מיליון ₪ ומעלה בין אדם לקרובו;**
2. **מכירת נכס לקרוב תוך יצירת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה אצל המוכר**
3. **הסבת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה ל"קרוב";**
4. **הסבת רווח ל"קרוב" לשם קיזוז מול הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה שקיים אצל מקבל הנכס;**
5. **מחילת חוב בסך 1 מיליון ₪ ומעלה ע"י חבר בני אדם ל"קרוב";**





## פעולה החייבת בדיווח – מס הכנסה

6. פירעון חוב של בעל מניות מהותי בסך 1 מיליון ₪ ומעלה בתום שנת המס ויצירתו מחדש;
7. המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה;
8. רכישת חברה בהפסדים בסך 3 מיליון ₪ ומעלה;
9. פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת;
10. פעילות חבר בני אדם תושב מדינת אמנה;
11. משיכת כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס שיצרה הפסד לנישום המייצג בסך 500,000 ₪ ומעלה;



## פעולה החייבת בדיווח – אופן הדיווח

- הדיווח למס הכנסה נעשה בטופס 1213 - הודעה על פעולות שהן תכנון מס המחייב בדיווח, ומצורף לדוח השנתי.
- הדיווח למע"מ נעשה במסגרת הדיווח התקופתי בטופס מע"מ 872 – דוח תקופתי – תכנוני מס.



## פעולה החייבת בדיווח – טופס מ"ה 1213

עמוד 1 מתוך 2 1213  
סמך/י ✓ בריבוע המתאים

### הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי<sup>(1)</sup>



פרטים אישיים

מספר תיק	שנת מס	שם הנישום	מספר פעולות שדווח בדוח	תאריך הגשת הנספח / /

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז - 2006 הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

תקנה (1) - המשלם לקרוב<sup>(2)</sup> בשל ניהול סכום כולל של 2 מיליון ₪ לפחות

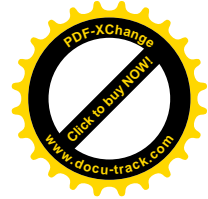
מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(4)</sup>	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	מהות הקשר	סכום ששולם/שנדרש בניכוי	הערות
	/  /					
	/  /					
	/  /					

תקנה 2(2) - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לקרוב<sup>(2)</sup> ובמכירה נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ₪ לפחות

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(6)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שקוּוּז	הערות
	/  /					
	/  /					
	/  /					

תקנה (3)- המוכר נכס<sup>(5)</sup> לאחר, אשר הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס, מאת קרובו<sup>(2)</sup> ובמכירה לאחר נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(7)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שנוצר	הערות
	/  /					



## חובות דיווח על בעלי מניות בחברות זרות





## חובות הדיווח של בעלי מניות בחברה זרה

- עצם סיווגה של החברה כתושבת ישראל לצרכי מס, מקים לה חובות דיווח וחובות תשלום מס בישראל.
- בנוסף, חלות גם על בעל המניות הישראלי חבות בהגשת דוחות מס בישראל והגשת טפסים נלווים:
  - ✓ הצהרה על החזקה חברה זרה (טופס 150).
  - ✓ תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז - 2006 - הודעה על פעולות שהן תכנון חייב בדיווח (טופס 1213) + הרחבה
  - ✓ דוח על השירותים לחברה הזרה כעסקה בינלאומית מכוח סעיף 85א לפקודה (טופס 1385).
  - ✓ עמדות חייבות בדיווח



## טופס 150

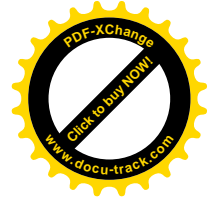
"הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ במישרין או בעקיפין". הטופס 150, כולל בין היתר את הדרישות הבאות:

- יש לציין אם רוב הכנסותיה של החברה הזרה הן פסיביות.
- יש לדווח על הכנסות פטורות והכנסות מחוץ לבסיס המס של המדינה הזרה.
- דיווח בדבר סיווג החברה לצורכי מס במדינת התושבות, האם החברה **שקופה** לצורכי מס?
- יש לדווח האם החברה עוסקת במשלח יד מיוחד?
- יש לסווג תושבות ומדינת ההתאגדות של החברה הזרה.
- יש לסווג תושבות של נושאי משרה/חברי דירקטוריון.



## טופס 150

- טופס זה מיועד לתושב ישראל שהוא **בעל שליטה** כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה **בחבר בני אדם תושב חוץ**, לתושב ישראל שהוא בעל זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (שזכויותיו אינן נסחרות בבורסה);
- **לגבי חבר בני אדם המוחזק בעקיפין** - ידווח בטופס תושב ישראל המחזיק באחד או ביותר מאמצעי השליטה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה בשיעור של 10% לפחות;
- **לעניין בעל זכויות שהוא יחיד** - יש למלא טופס זה לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזקות על ידי בן הזוג הרשום, בן/בת הזוג והילדים עד גיל 18
- יש למלא טופס זה גם אם אין הכנסות בשנת המס;
- **לעניין חבר בני האדם המוחזק**, תושבותו תיחשב כזרה אם מדובר בחבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל והשליטה והניהול על פעילותו אינם נמצאים בישראל.



## דוח מפרט







## דוח מפרט (טופס 1348)

**תושב ישראל**, מבחן כמותי -

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

(3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.



## דוח מפרט (טופס 1348)

### דגשים

- מועד העזיבה;
- חלופת הניתוק מול חלופת הדיווח;
- חשבון בנק פעיל;
- בת/ בן הזוג;
- השלמת דיווח בטופס 1301;
- קבלת אישור תושבות;
- בחינת האסטרטגיה בתיק;
- החלופה השנייה לתושב חוץ;
- הדיווח לביטוח לאומי



תחילת שנת 2017  
1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)

**הצהרת תושבות לשנת המס**

דוח המפרט את העובדות בשל טענת כי אינני תושב ישראל  
כאמור בסעיף 131(א)(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961



מספר דרכון	מספר תיק	מספר זואת	שם מלא	מספר הנישום
------------	----------	-----------	--------	-------------

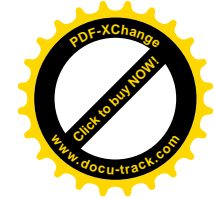
לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לענין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.  
מספר ימי שהייה שלי בישראל: \_\_\_\_\_ בשנת המס \_\_\_\_\_ בשנה שקדמה לשנת המס \_\_\_\_\_ בשנתיים שקדמו לשנת המס \_\_\_\_\_  
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה \_\_\_\_\_, (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביוצר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינת ארצות הברית	במדינות הנוצרות	בישראל	(יש לסמן אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
דירת המגורים שבבעלותי החשירה (יש לעיין תקופת השכירות)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
שכרתי דירה למגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בית הקבע שלי נמצא	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בן/בת זוגי והצורר	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ילדי הקטינים מתגוררים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ילדי מתחנכים במסגרות חינוך	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הורי ו/או אחי התגוררו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
מקום עסוקי הרגיל או הקבוע	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
שלמתי מס על הכנסות	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ברשותי אחרות ו/או דרכון (אם לעיין מספר דרכון)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ברשותי ביטוח רפואי	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני חבר/ה בקופת חולים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הפקדתי כספים בבין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
קיבלתי קבוצות (ילדים ו/או תלמידים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי חשבון בנק פעיל	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאה טאון תושבות לביטוח הלאומי בישראל יש לצרף אותם)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני חבר/ה בארגונים חברתיים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני בעל/ת מנועד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ביקשתי "שטת הסוגלות" לשנה זו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
קיבלתי אישור תושבות לשנה זו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)

**דו"ח מפרט - תיקון 223  
(טופס 1348)**



## חובת דיווח - העברת כספים לחו"ל וזיקות מחוץ לישראל





## חובות דיווח נוספות

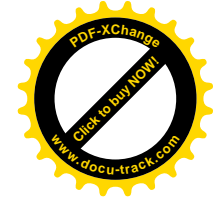
- סעיף 131(א) (ב5) לפקודה – נאמנויות
- סעיף 131(א) (ג5) לפקודה - "בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב"
- סעיף 131(א) (ו5) לפקודה - יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן - סכום לדיווח); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה;

סיכום ממצה של העילות בגין יחיד נדרש להגיש דוח שנתי "דע את זכויותיך" -  
[https://taxes.gov.il/IncomeTax/documents/daz/da\\_2018.pdf](https://taxes.gov.il/IncomeTax/documents/daz/da_2018.pdf)



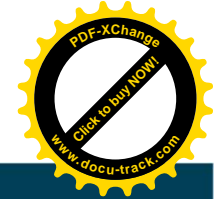
## חובות דיווח נוספות

- תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח - 1988
- "3(א)(6) היתה לו, לבן זוגו או לילדו שטרם מלאו לו 18 שנים, במועד כלשהו בשנת המס, אחד מאלה:  
(א) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, למעט בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה;  
(ב) נכסי חוץ אחרים ששוויים ביום כלשהו בשנת המס הוא 1,855,000 שקלים חדשים או יותר.
- "3(א)(7) הוא, בן זוגו או ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים הם בעלי חשבון בתאגיד בנקאי חוץ במועד כלשהו בשנת המס אם היתרה הכוללת בכל חשבונותיהם בתאגידי חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס היא 1,855,000 שקלים חדשים [ב-2017], או יותר"
- "נכס חוץ" - כל רכוש, בין מקרקעין בין מיטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה, ראויות או מוחזקות והכל כשהם מחוץ לישראל;
  - "תאגיד חוץ בנקאי" - תאגיד שהואגד מחוץ לישראל והוא בנק או מוסד כספי אחר לפי דיני אותה מדינה.



## החזקה ב LLC האמריקאית





## מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

### סוגיות לדיון -

- חברות שקופות בדין הישראלי
- חוזר 5/2004 – "השקפה" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי
- עמדה חייבת בדיווח – עמדה מס' 16/2016 - תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.

### לדוגמה:

- קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה-Schedule E.





## ע"מ 54138-04-15 עניין גרינפלד (2019)

### העובדות:

- הנישום החזיק במרבית הזכויות ב- 15 תאגידים בתחום הנדל"ן בארה"ב המאוגדים כ- LLC.
- הנישום החיל על עצמו את ההסדר המפורט בחוזר מס הכנסה 5/04 וקיזז את ההפסדים שנוצרו לחלק מתאגידי ה- LLC כנגד הרווחים שנצמחו ליתרת התאגידים.
- המשיב לא התיר את הקיזוז, ומכאן הערעור.

### נפסק:

- סעיף 11.4 להוראות חוזר 5/2004 – "במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות". נדחתה טענת הנישום שיש לקרוא "תאגיד" בלשון רבים.
- בית-המשפט דחה גם את טענתו של המערער לפיה, לו כל ההשקעות בתאגידי ה- LLC היו מתבצעות תחת החזקה של תאגיד LLC אחד, היה ניתן להגיע לתוצאת מס זהה. זאת, מהטעם שבעל מניות במספר חברות בישראל אינו רשאי לדווח על סך ההפסדים והרווחים של כלל החברות ביחד (באשר הפסדי כל חברה בנפרד ניתנים לקיזוז מול רווחיה בלבד).

הערעור נדחה



## מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

### סוגיות לדיון -

- עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה - חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

### לדוגמה:

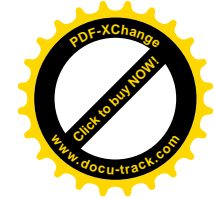
- שיעורי פחת שונים
- שחלוף נכסים



## מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

- עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד - יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122 א ו-125 ג לפקודה)

- 122 א – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)
- 125 ג – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד
- מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)



## קיזוז הפסדים





## קיצוז הפסדים שוטפים

### קיצוז הפסדים שוטפים בישראל - סעיף 28 לפקודה:

"28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס (קיצוז אופקי).

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים ..., והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה (קיצוז אנכי):

(ג) ... אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד גם כנגד רווח הון, ריבית או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.



## קיזוז הפסדים שוטפים

### קיזוז הפסדים מחוץ לישראל - סעיף 29 לפקודה: הפסד פאסיבי (סעיף 29(1) לפקודה) -

"(1) (א) הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאלו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל, ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין; לענין סעיף זה, "הכנסה פסיבית" - הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד; (ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד הכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה;"



## קיזוז הפסדים שוטפים

### הפסד אקטיבי (סעיף 29(2) לפקודה) -

"(2) הפסד שהיה לתושב ישראל בעסק או במשלח יד, **מחוץ לישראל**, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) הפסד שהיה בשנת המס יקוזז תחילה כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון, באותה שנת מס **מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל**;

(ב) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור בפסקת משנה (א), תקוזז היתרה כאמור כנגד הכנסה **פסיבית חייבת מחוץ לישראל** שנותרה באותה שנת מס...;

(ג) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז הפסד כאמור ... ויתרת הפסד כאמור הינה **בעסק מחוץ לישראל שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל** (בסעיף זה - העסק הנשלט), תקוזז, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בישראל באותה שנת מס;

(ד) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד באותה שנה... יועבר סכום ההפסד שלא קוזז כאמור **לשנים הבאות**, בזו אחר זו, ויקוזז כנגד הכנסתו החייבת של הנישום, לרבות רווח הון, באותן שנות מס, **מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל** (למעט לעניין הפסד מועבר מעסק נשלט שניתן יהיה לקזזו מעסק או משלח יד בישראל);



## קיזוז הפסדי הון

### הפסד הון -

#### סעיף 92(א) לפקודה:

- (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין;
- (3) היה לאדם הפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, ושאלו היה רווח הון היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו עליו הוראות פסקה (1), ואולם הפסד הון מנכס כאמור יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל;
- (4) היה לאדם הפסד הון במכירת נייר ערך בשנת המס, יחולו עליו הוראות פסקאות (1) או (3), לפי הענין, ואולם הפסד ההון יקוזז גם כנגד אלה:
  - (א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך;
  - (ב) הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס החל על הריבית או הדיבידנד שקיבל אותו אדם לא עולה על השיעור הקבוע בסעיף 126(א) אם הוא חבר בני אדם, ועל השיעור הקבוע בסעיפים 125ב(1) או 125ג(ב), לפי הענין, אם הוא יחיד (25%);





## קיצוז הפסדי הון

### ע"מ 54138-04-15 פסק הדין בעניין גרינפלד (2019)

- הסוגייה - הפסדי הון שנוצרו לנישום ממכירת ניירות ערך מחוץ לישראל וקוזזו כנגד רווחי הון מחוץ לישראל, תוך שיתרת ההפסדים קוזזה כנגד רווחי הון שנצמחו לו ממכירת ניירות ערך בישראל מבלי שקוזזה קודם לכן כנגד הכנסה מריבית ודיבידנד שמקורה בניירות ערך מחוץ לישראל.
- נקבע, כי מבחינת הפרשנות המילולית, ניתן לפרש את הוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה הן באופן הנטען על ידי המערערים והן באופן הנטען על-ידי המשיב. לאור בחינת תכלית החקיקה נקבע, כי המשמעות של החלת פסקה (3) על פסקה (4) היא החלת העדיפות הקבועה בפסקה (3) גם על הכנסות מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל נייר הערך. דהיינו, "הפסד הון במכירת ניירות ערך מחו"ל יקוזז תחילה מול רווח הון מחו"ל, אך גם ועוד לפני "הבאתו לארץ", מול הכנסה מריבית ודיבידנד שנצמחו מניירות ערך מחו"ל ורק לאחר מכן, ניתן לקזז את ההפסד מול הכנסות מישראל".

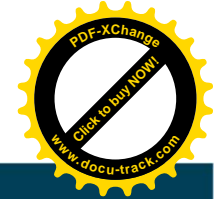


## קיזוז הפסדי הון

### הפסד הוני –

סעיף 92(ב) לפקודה -

- "סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה הפסד ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה הפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקזזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזז הפסד תחילה כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל.



## קיצוז הפסדי הון – מתי יוכר הפסד הון מהשקעה בחברה? ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019) העובדות:

- ידין סגל הוא הנישום בחברה משפחתית בשם סומת, המחזיקה במחצית ממניות חברת סומ-אר.
- בשנת 1995 רכש הנישום באמצעות חברת סומת מגרש בנתניה תמורת 21 מליון ש"ח. המימון בוצע באמצעות הלוואה מהבנק הבינלאומי והלוואת בעלים.
- בשנת 1996 מכרה סומת את המגרש לחברת סומ-אר. סומת המשיכה להשקיע בחברה המשותפת סומ-אר ובמגרש עוד כ-20 מליון ש"ח (ובסה"כ 41 מליון ש"ח).
- כעבור כעשר שנים (בשנת 2005) נערכה עסקת קומבינציה במגרש בדרך של מכירת 69% לחברה קבלנית (שאינה קשורה).
- שווי הקרקע ירד והוערך לצורכי העסקה ומס שבח ב-20 מיליון ש"ח בלבד, אף שהושקעו בו כאמור כ-41 מליון ש"ח.
- עקב ירידת ערך הקרקע נוצר גירעון, באופן שהנישום היה צריך לוותר (למחול) על הלוואת הבעלים בסך 11 מליון ש"ח, שהשקיע בסומ-אר.



## קיזוז הפסדי הון

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

**העובדות:**

- סומת מכרה את המניות שלה בסומ-אר בהפסד של 11 מליון ש"ח (ששיקף את ירידת ערך הקרקע) לחברת הילן שהיא חברה בלתי פעילה בבעלות אותו נישום (ידין סגל).
- ללא קשר לאמור לעיל, בסמיכות זמנים לעסקת הקומבינציה, לקראת סוף שנת 2005, מכר הנישום מניות בחברת LLC הרשומה בארה"ב ונוצר לו רווח הון של 11,622,331 ש"ח (להלן: "עסקת נוף").
- הנישום קיזז במישור האישי את הפסד ההון שנבע לו ממכירת המניות בסומ-אר מרווח ההון שנוצר לו ממכירת מניות נוף. לכן, **דיווח בעסקת נוף על רווח הון לאחר הקיזוז בסך של 575,389 ש"ח בלבד.**
- בית המשפט המחוזי קיבל בפסק דינו את עמדת הנישום וקבע כי **ההפסדים בעקבות ירידת ערך המגרש ראויים להכרה לצורכי מס, ולכן ניתן לקזז הפסד זה מרווח ההון שנוצר בעסקת נוף.** על כך הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון.



## קיצוז הפסדי הון

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

**נפסק:**

- קיצוז הפסד הון מחייב לבחון את **מהות הפסד** ההון בגין ירידת ערך המקרקעין ולקבוע תחילה שאכן נוצר הפסד. במקרה הנוכחי, הפסד ההון נוצר בשל חוב אבוד.
- הגישה המקובלת היא, כי המבחנים שנקבעו ל"חוב רע" לצורך ניכוי הכנסה במישור הפירותי (סעיף 17(4) לפקודה), ניתנים ליישום גם לגבי הכרה **בהפסד במישור ההוני**.
- גירעון כשלעצמו אינו בהכרח יוצר הפסד מבחינת דיני המס, וכפי שהודגש לעיל, החשוב לענייננו הוא עקרון המימוש גם במקרה של הפסד.
- לא כל אימת שהנישום טוען להפסד הון, הוא רשאי לקזז אותו כנגד רווח הון. בית משפט המחוזי קיבל את טענת הנישום על סמך ההנחה כי המבחן הוא סובייקטיבי, אלא **שעמדת בית המשפט העליון היא שהמבחן הנכון הוא אובייקטיבי**.
- עצם ההשקעה הרציפה במגרש במרוצת השנים מהווה ראיה לכך שלא מדובר בהשקעה שירדה לטמיון. כמו כן נערכה עסקת קומבינציה, שמטבע הדברים יצרה צפי להכנסות עתידיות. תמונה כללית זו אינה מתיישבת עם הטענה לאבדן השקעה הונית.

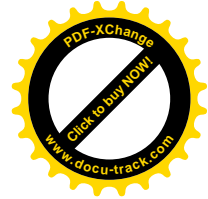


## קיזוז הפסדי הון

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל

נפסק:

- הנישום הצליח לשכנע את בית משפט המחוזי כי "היה טעם מסחרי ממשי" להעביר את הבעלות על חברת סומ-אר לידי חברת הילן. בית המשפט העליון אינו מקבל עובדה זו.
- עסקת הילן היא עסקה מלאכותית שהמערער (פקיד השומה) היה רשאי להתעלם מתוצאותיה לצורך קביעת נטל המס. הטעם היסודי לעסקת הילן הוא השאיפה ליצור הפסד הון שיקזז את הרווח מעסקת נוף.
- חשיבות – יצירת הפסד הון תוך מכירת המניות לצד ג'



# הודעות לקראת סוף שנה





## הודעה על חדילה מסיווג כחברת בית

**64 (ה) חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת בית, מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור.**

**(ו) חברה שחדלה להיות חברת בית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.**





## הודעה על חדילה מסיווג כחברה משפחתית

- "64א(ב) (1). חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה, לא יאחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית; משהודיעה חברה משפחתית כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור;
- (2) חברה שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה זכאית".

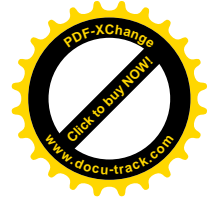


## תשלום שכר דירה לפי מסלול 10%

121. (א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן:
- (1) על כל שקל חדש מ-238,800 השקלים החדשים הראשונים – 31%;
  - (2) על כל שקל חדש מ-238,801 שקלים חדשים עד 496,920 שקלים חדשים – 35%;
  - (3) על כל שקל חדש נוסף – 47%.

122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה **מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס** שהוא חייב עליה **לפי סעיף 121** אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 122(1).

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם **בתוך 30 ימים מתום שנת המס** שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175



## החוק לעידוד השקעות הון





## התנאים לקבלת מפעל טכנולוגי מועדף

"מפעל טכנולוגי מועדף" – מפעל שסך ההכנסות בשנת המס של הקבוצה עמה נמנית החברה בעלת המפעל היה נמוך מ-10 מיליארד שקלים חדשים והמפעל היה מפעל בר-תחרות בהתאם לסעיף 18א(ג)(1) או (2), ובנוסף המפעל עומד באחת החלופות הבאות:

- חלופה 1: הוצאות המו"פ של החברה בעלת המפעל עמדו על לפחות 7% מסך הוצאות החברה בשלוש שנים שקדמו לשנת המס, או עלו על 75 מיליון בשנה (ואם המפעל הוקם במהלך שלוש שנות המס, האמור יחול על התקופה ממועד ההקמה) ובנוסף החברה בעלת מפעל שעומדת באחד או יותר מהתנאים הבאים:

- 20% מהעובדים המועסקים בחברה לפחות או 200 עובדים מועסקים במו"פ.
- קרן הון סיכון" השקיעה בחברה 8 מיליון ₪ לפחות והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה.
- במשך 3 השנים האחרונות, הכנסותיה של החברה צמחו ב- 25% בממוצע ביחס לשנה הקודמת ובלבד שמחזור מכירות החברה היה 10 מיליון ₪ או יותר.
- במשך 3 השנים האחרונות, מספר העובדים בחברה עלה ב- 25% בממוצע ביחס לשנה הקודמת ובלבד שהחברה העסיקה 50 עובדים לפחות בכל אחת משלוש השנים שקדמו לה.



## התנאים לקבלת מפעל טכנולוגי מועדף

- חלופה 2: החברה קיבלה אישור מהרשות הלאומית לחדשנות כי היא עומדת בתנאים של מפעל המקדם חדשנות (בהתאם לדרישות המדען הראשי).

משמע, באפשרותו כל מפעל אשר אינו עומד בתנאים האמורים בחלופה 1 לפנות לרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית ולקבל אישור כי הוא מפעל טכנולוגי מועדף אף שאינו עומד בתנאים האמורים לעיל, אם הוא מפעל המקדם חדשנות לפי תנאים שקבע המדען הראשי במשרד הכלכלה והתעשייה בהתייעצות עם המנהל הכללי של משרד האוצר ובאישור שר האוצר.

### מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

מפעל בו התקיימו כל התנאים האמורים ב"מפעל טכנולוגי מעודף", אך במקום תנאי למחזור המקסימלי של 10 מיליארד שקל של הקבוצה, יהיה זה מחזור מינימאלי. כלומר, סך ההכנסות של הקבוצה עמה נמנית החברה בעלת המפעל הינו **10 מיליארד שקל או יותר**.



## שיעורי המס המוטבים

### מפעל טכנולוגי מועדף - שיעורי מס (סעיף 51 כה לחוק לעידוד השקיות הון):

מס החברות שיוטל על הכנסה טכנולוגית מועדפת של חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף יהיה:

- במרכז הארץ - 12%.
- אזור פיתוח א' - 7.5%.
- על הכנסה של מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד יוטל מס חברות בשיעור של 6%.
- דיבידנד בשיעור של 20% - במקום שיעורי מס של 25%-30% (לפני מס יסף)



## מפעל מועדף

"**מפעל מועדף**" – מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי...

"**מפעל תעשייתי**" – מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית.

"**פעילות ייצורית**" – לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח..."

### החלטת מיסוי - 6003/19 -

- החברה הינה חברה פרטית תושבת ישראל, אשר מפתחת תוכנה, המאפשרת ללקוחות החברה בכל העולם לבצע בדיקות לקמפיינים של פרסום;

- הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה, הנגזרים מהיקף שאילתות המידע אותו הלקוח מעוניין לקבל מהתוכנה;

- החברה מעסיקה 6 עובדים, מתוכם **3 עובדי פיתוח במשרה מלאה**, וכן 3 עובדים נוספים העוסקים בשיווק ותפעול.

**החלטה:** בכפוף להצהרות החברה נקבע, כי מפעלה של החברה הינו "מפעל תעשייתי".



## מפעל מועדף

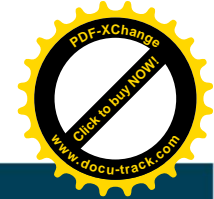
### "מפעל בר תחרות" –

מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-ו(ג) לחוק עידוד לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי...

(ב) הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים, אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס; או

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 14 מיליון תושבים לפחות;





## שיעורי המס המועדפים על הכנסה מועדפת

### מפעל מועדף - שיעורי מס (סעיף 51 טז לחוק עידוד):

מס החברות שיוטל על הכנסה מועדפת של חברה מועדפת יהיה:

- במרכז הארץ - 16%.
- אזור פיתוח א' - 7.5%.
- דיבידנד בשיעור של 20% - במקום שיעורי מס של 25%-30% (לפני מס יסף)



## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל משה אביב, קומה 39  
רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

## תודה לכולם!

