

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מיסוי רווחי הון - סוגיות מהפרקטיקה איילת אור בית ספר למיסים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
24 באוגוסט 2022

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.

מבוא - מיסוי רווח הון

מבוא – רווח הון (סעיף 88 לפקודה)

"ריווח הון" מוגדר בסעיף 88 לפקודה:

"הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי";

"תמורה" מוגדרת במסגרת אותו הסעיף:

"תמורה" - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - תהא התמורה המחיר שנקבע;..."

מבוא – רווח הון (סעיף 88 לפקודה)

"מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

- הגדרת המכירה הינה על דרך הריבוי, כך שהיא מנסה לתפוס ברשתה את כל הדרכים בהם נכס "יצא מרשותו של אדם" לרבות מכירה בלתי רצונית (למשל שריפה).
- עיקרון המימוש.
- "מכר" – מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ - "לעניין נכס – לרבות השכרתו, מיקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות שימוש בו לצורך עצמי..."

מבוא – רווח הון (סעיף 88)

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל....."

עניין אברך (ע"א 182/72):

"המונח "זכות ראויה" שאוב מן החוק האנגלי chose in action והוא כולל בתוכו לא רק זכויות לנכסים גשמיים (corporeal) או ערטילאיים (incorporeal), ולא רק זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, אלא גם זכויות בלתי חוזיות וכך כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה. נוכח המגוון הגדול של זכויות שעליו משתרע המונח הזה אינני רואה כל סיבה מדוע הזכות לתבוע פירוקה של חברה לא תיכלל אף היא בו."

מבוא – רווח הון (סעיף 88)

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל....."

עניין ניסים (ע"א 2640/11):

לסיכום נקודה זו, ההלכה המחייבת היחידה לעניין פרשנות המונח "זכות ראויה" בפקודת מס הכנסה היא הלכת אברך, שלפיה כאמור יש לפרש מונח זה ככולל "זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480). גם לפי המלומד נמדר, בכללן של "זכויות ראויות ומוחזקות" ייכללו "מניות, זכויות אובליגטוריות הנובעות מחוזים שנכרתו בין צדדים שונים, זכויות הנובעות כתוצאה מעוולות אזרחיות, וכל זכות אחרת בעלת ערך כספי ניתן לאכיפה" (נמדר, בעמ' 607-606). לגישת יוסף גרוס דיני המס החדשים 366 (2003), ההגדרה "זכות ראויה" מעט מצומצמת יותר, וכוללת היא "זכות לנכסים שאדם מצפה להם, אף שייתכן כי טרם הגיעו לרשותו. כגון: זכות תביעה, זכות הגנה על יוצרים, וכיוב". כפי שצוין בפרשת אברך, תוכנה של ההגדרה "זכות ראויה" הוא דינאמי, והוא עשוי להשתנות עם הזמן לפי התפתחות ההלכה.

מבוא – רוח הון (סעיף 88)

"נכס" - למעט –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו; -

סעיף 1 לחוק המיטלטלין, תשל"א-1971 - "בחוק זה "מיטלטלין" - נכסים מוחשיים, חוץ ממקרקעין".

חפצים מוחשיים שאינם מקרקעין אשר שימשו את היחיד באופן אישי ולא באופן מסחרי (פרטי אומנות, יהלומים וכו').

עניין גוטמן (ע"מ 41276-01-19) / עניין סגל (ע"מ 26859-02-19) - העברת מיטלטלין לשימוש אישי לחברה כנגד סגירת יתרת חובה של בעל שליטה בחברה (לא הוכחה בעלות ו/או יציאה מרשות הנישום).

(2) מלאי עסקי; - מוגדר בסעיף 85 לפקודה.

"מלאי עסקי" - כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;"

מבוא – רווח הון (סעיף 88)

"נכס" - למעט –

**(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
למשל זכות לדיירות מוגנת**

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;

"מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;
"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור;
ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים;

מבוא – רווח הון (סעיף 89)

דין תמורה ודין ריווח הון

89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה'1.

(ב) (1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרח ישראלי" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור; - מיסוי פרסונלי

(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל; - מיסוי טריטוריאלי

מבוא – רווח הון (סעיף 89)

כללי מקור -

(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) הנכס הנמכר **נמצא בישראל**;

(ב) הנכס הנמכר **נמצא מחוץ לישראל** והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;

(ג) **מניה** או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא **בעיקרו** בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

מבוא – רווחי הון (סעיף 89)

89. ... (ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה'1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו כהכנסה לפי הפרק הראשון לחלק ב, והכל בתנאים שקבע.
- בהתאם לסעיף קטן (ג), חלק ב' לפקודה העוסק בהכנסה פירותית גובר על חלק ה', בזמן שההכנסה עשויה להתחייב במס בהתאם לכל אחד מהחלקים.

שיעורי המס על רווחי הון (סעיף 91)

91. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי בשיעור הקבוע בסעיף 126(א).

- חברה המפיקה רווח הון תחויב בשיעור מס חברות של 23% (נכון לשנת 2022) על ההכנסה ההונית שהופקה.

(ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת;

(2) על אף האמור בפסקה (1), רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, במכירת נייר ערך בחבר-בני-אדם שבו המוכר הוא יחיד שהוא בעל מניות מהותי במועד מכירתו של נייר הערך או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 30%;

- הסעיף מייצר הבחנה בין מוכר "רגיל" לבין מוכר שהינו בעל מניות מהותי לצרכי שיעור המס.

שיעורי המס על רווחי הון (סעיף 91)

(ב)(3) (א) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), רווח הון במכירת איגרת חוב, נייר ערך מסחרי, מילווה או הלואה, שאינם צמודים למדד, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 15%, או של 20% לענין בעל מניות מהותי, ויראו את כל רווח ההון כרווח הון ריאלי;

(ב) ...

(ג) לענין פסקה זו, "אינם צמודים למדד" – ערכם הנקוב או סכומם אינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, והכל עד לפדיון או להחזר.

סעיף 101א(ב) - עד לקביעת הוראות כאמור בסעיף קטן (א)(9), תבע יחיד ניכוי הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה יחויב רווח הון שהיה לו במכירת ניירות ערך במס בשיעור של 30%.

שיעורי המס על רווחי הון (סעיף 91)

- נכס שמועד הרכישה לפני המועד הקובע (31/12/2002) – פיצול ליניארי (לרבות מס שולי).
מס שולי 25%/20% - כפוף לבעל מניות מהותי ומס יסף
חריג – מכירת מוניטין שנצמח (מוניטין שלא שולם בעד רכישתו)
חריג - סעי' 91(ו) - שיעור מס היסטורי (יום רכישה עד 1960)
- חריג – סעי' 91(ב2) מכירת יחידת השתתפות בשותפות נפט או בשותפות סרטים – מס שולי
- נכס שמועד הרכישה לאחר המועד הקובע ולפני מועד השינוי (1/1/2012) – פיצול ליניארי
25%/20% - כפוף לבעל מניות מהותי ומס יסף
- סכום אינפלציוני חייב (עד 01/01/1993) – 10%

תמורה מותנית

יום המכירה

- יום רכישה - "היום שבו, בדרך כלשהי, הגיע הנכס לידי הנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם; ואולם -".
- יום המכירה, במקרים בהם המכירה נעשית בדרך של הסכם, הוא היום בו השתכלל החוזה בין הצדדים לפי חוק החוזים:
- מתי נעשית השתכללות החוזה?
מועד החתימה (Signing)?
מועד הסיום (Closing)?

סעיף 91(ד) לפקודה – מועד הדיווח ותשלום המקדמה

חוזר מס הכנסה 19/2018

- חוזר מ"ה 19/2018 - עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים - "השתכללות החוזה נעשית על פי רוב עם חתימת ההסכם וזאת גם כאשר מדובר בחוזה עם תנאי מתלה."

ע"א 489/89 אלדר שרון

חוזר מס הכנסה 19/2018

חוזר מ"ה 19/2018 - עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים -

בחלק מהעסקאות למכירת זכויות בתאגיד, קובעים הצדדים ביניהם כי התמורה, חלקה או כולה, תועבר למוכר במועד או מועדים המאוחר או מאוחרים ליום החתימה על ההסכם (להלן: "תמורה עתידית" או "תמורות עתידיות", לפי העניין). תמורה עתידית כאמור, עשויה להיקבע, בין היתר, בהתאם לאחת החלופות המפורטות להלן (או שילוב בניהן):

- עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורה עתידית ידועה
- עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה הכלל - עקרון צירוף כל התמורות
- עסקאות למכירת זכויות בתאגיד הכוללות **תמורה מותנית**

חוזר מס הכנסה 19/2018

חוזר מ"ה 19/2018 - עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים -

- קיימות כיום עסקאות, בעיקר במקרים של מכירת מניות בתאגיד, בהן לצד תמורה קבועה המשולמת במזומן או במניות התאגיד הרוכש וכדומה, נקבעת גם תמורה מותנית. מטבע הדברים, התמורה המותנית מועברת לצד המוכר, במועדים מאוחרים ליום המכירה, ורק לאחר שקמה למוכר הזכות לקבל את רכיב התמורה המותנית, בהתאם לתנאים ו/או אבני דרך, אשר נקבעו מראש בהסכם המכירה. מנגנון התמורה המותנית מאפשר לצדדים לעסקה, לוודא שתשולם התמורה הראויה עם התבהרות התמונה בקשר למימוש הפוטנציאל הגלום בחברה.
- דוגמה לעסקה של מכירת זכויות בתאגיד בה משולב מנגנון של תמורה מותנית, היא מכירת מניות בתאגיד, בתמורה לסכום קבוע שישולם בסמוך ליום המכירה (התמורה הוודאית), ובנוסף תמורה מותנית שתשולם בתום כל אחת משלוש שנות הכספים העוקבות שלאחר מכירת החברה, בגובה 10% מהיקף המכירות השנתי העולה על רף המכירות שנקבע מראש (התמורה המותנית).

חוזר מס הכנסה 19/2018

- **חוזר מ"ה 19/2018** - עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים - מובהר בזאת, כי המקרים המפורטים להלן, לא יחשבו לעסקאות בהן משולב מנגנון תמורה מותנית, ולפיכך לא יחול דחייה של אירוע המס בגינן:
- עסקאות בהן תשלום התמורה, כולה או חלקה, נדחה עד לקבלת אישורי רגולטור לעצם ביצוע העסקה (כגון - הרשות להגבלים עסקיים, בנק ישראל, וכדומה).
- חלק מהתמורה אשר העברתו מותנית בהתקיימותו של תנאי שהסבירות להתממשותו הינה קרובה לוודאי.
- תמורה בסכום קבוע שנקבע מראש, ואשר תשלומה צפוי ואינו מותנה בדבר, ואולם טרם נקבע עיתוי ביצוע התשלום בפועל.
- תמורה המתקבלת בשווה כסף (כגון נכס בלתי מוחשי או זכויות בתאגיד), גם כשקיים קושי לאמוד את שווי הנכסים שהתקבלו.
- עסקאות בהן סכום התמורה ניתן לאומדן מהימן במועד המכירה, ואולם טרם ניתן להצביע על סכום התמורה המדויק.
- עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה.

חוזר מס הכנסה 19/2018

מנגנון דחיית אירוע מס -

לאור העובדה כי במקרים רבים התמורה המותנית אינה וודאית ו/או לא ניתנת לכימות וכן ייתכן שתתקבל לאחר שנים (לעיתים גם לאחר ששנת המס הרלוונטית התיישנה), ומתוך רצון ליצירת פשטות וודאות, רשאי הנישום לבחור לדווח על רווח ההון בגין רכיב התמורה המותנית, במסלול דיווח חלופי (להלן: "מסלול דיווח חלופי"), בהתאם לעקרונות הבאים:

- רכיב התמורה המותנית לא יהווה חלק מהתמורה לעניין חישוב רווח ההון והמס הנובע ממנו במועד מכירת הנכס (מועד אירוע המס). מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון הנובע מיתרת התמורה (קרי, מהתמורה הוודאית), תיוחס לתמורה הוודאית עלות בגובה מלוא יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר.

- מועד חישוב המס ותשלום המס לגבי רכיב התמורה המותנית - יידחה למועד או מועדים בו תמורה זו או חלקים ממנה ישולמו בפועל או שיהפכו לוודאיים, לפי המוקדם מבין השניים (להלן: "מועד חישוב המס של התמורה המותנית"). מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון הנובע מהתמורה המותנית, תיוחס לכל אחד מסכומי התמורה המותנית - עלות אפס.

פריסת רווח הון

סעיף 91(ה) לפקודה – פריסת רווח הון

- סעיף 91(ה) לפקודה הינו הוראת חוק המעניקה לנישום הטבת מס הגלומה בזכותו לבקש פריסה של רווח ההון הריאלי על פני מספר שנים באופן שיפחית את חבות המס הכוללת החלה עליו.
- רווח ההון לא נוצר בשנה אחת בה התבצעה העסקה שהובילה להכנסה ההונית ("אפקט הדחיסה").
- הוראה דומה קיימת בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
- התועלת הנובעת מהפריסה היא הקטנת שיעור המס החל על הכנסתו ההונית של הנישום, זאת במידה ושיעור המס המשוקלל בשנות המס שבפריסה נמוך משיעור המס שהיה מוטל על רווח ההון הריאלי אלמלא הפריסה, קרי: אילו הוטל המס כולו בשנת המכירה. **רלוונטי בעיקר לאוכלוסיות מבוגרות מעל גיל 60 (קיטון בהיקף ההכנסות ו/או שיעור מס התחלתי של 10% גם על הכנסה פאסיבית ("שאינה מיגיעה אישית").**
- במסגרת ע"א בעניין **טוונטי הרנדרד נהריה בע"מ** (ע"א 3012-18) הפך בית המשפט העליון את החלטת ועדת הערר וקבע כי הוראות הפריסה בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו גם על מוכרת שהיא חברה בע"מ אלא רק ליחידים בשר ודם.

סעיף 91(ה) לפקודה – נוסח הסעיף

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידיו."

תחולה גם על תושבי חוץ

סעיף 91(ה) לפקודה – אופן הפריסה

- הוראת החוק קובעת כי הנישום יוכל לבקש שרווח-ההון הריאלי יחושב כאילו נבע בחלקים שנתיים שווים לתקופה הקצרה מבין שתי אפשרויות:
 - תקופת הבעלות בנכס; או
 - ארבע שנים.
- ניתן לפרוס לתקופה קצרה יותר במידה והתוצאה המיסויית טובה יותר לנישום.
- כך אם הנכס נרכש ב- 2019 ונמכר בשנת 2021, ואם שיעור המס המשוקלל בשנות-המס שבפריסה נמוך משיעור המס שהיה מוטל על רווח ההון הריאלי אלמלא הפריסה, קרי: אילו הוטל המס כולו בשנת המכירה 2021, הנישום יוכל לבחור את הפריסה העדיפה לו – 2020 ו- 2021 או 2019, 2020 ו- 2021.
- בכל מקרה שנת הפריסה האחרונה תהא שנת המס בה נוצר לנישום הרווח.
- בחישוב המס תחושב יתרת נקודות הזיכוי להן זכאי הנישום בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה.
- יצוין כי לעניין המקדמות יש להוסיף לכל שנת פריסה את הרווח שיוחס אליה כהכנסה.
- "תקופת הבעלות בנכס" – במקרה של הורשה (החלטת מיסוי 5825/12) או מתנה (ו"ע 1290-09, אילנה גוטצייט) לרבות תקופת ההחזקה של המוריש או נותן המתנה – "כניסה לנעלי".

סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין – פריסת מס שבח

- חוק מיסוי מקרקעין כולל בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין הוראה מקבילה לזו הקבועה בסעיף 91(ה) לפקודה לפיה מוכר זכות במקרקעין שנצבר לו שבח מקרקעין חייב במס כתוצאה מהעסקה יוכל לבצע פריסה של מס השבח לתקופה של עד ארבע שנים המסתיימת בשנת המס בה ביצע את עסקת המקרקעין.
- **סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין** מוסיף תנאי נוסף ביחס למוכר לפיו הזכות לפריסת השבח תעמוד רק למוכר אשר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה - למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות.
- נישום יכול להגיש את הדוחות רטרואקטיבית, במסגרת בקשה לתיקון דוחות, על מנת ליהנות מהפריסה במידה והיא תוביל לתוצאת מס מיטבית עבורו.
- **תחולה גם על תושבי חוץ (מדלן ברוך ו"ע 10516-03-12)**

סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין – פריסת מס שבח הגשת הבקשה – תיקון הוראת ביצוע 4/2011

- ביום 19 לנובמבר 2019 תוקנה הוראת ביצוע 4/2011 לעניין אופן הגשת בקשות פריסת מס שבח והמשרד אליו תוגש הבקשה על ידי נישומים, זאת במטרה לייעל את ההליך עבור הרשות והנישומים.
- במסגרת התיקון להוראת ביצוע נקבעו שני מסלולים להגשת בקשה הפריסה, לפי מועד הגשת הבקשה:
 - בקשה המוגשת במועד הדיווח למיסוי מקרקעין או במסגרת תיקון שומה, **קודם** להגשת הדוח השנתי לשנת המס בה התקיימה העסקה – תוגש למנהל מיסוי מקרקעין. לשם כך יצורף לדיווח או לבקשה לתיקון השומה טופס 7003.
 - בקשה המוגשת **לאחר** מועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס בה התקיימה העסקה או במסגרת הדוח השנתי - תטופל על ידי פקיד השומה. גם כאשר מדובר בבקשה ראשונה לפריסה שהגיש הנישום.
- יצוין כי חישוב השומה הסופי ייערך בכל מקרה, גם כאשר הפריסה חושבה במקור על יד מנהל מיסוי מקרקעין, על ידי פקיד השומה עם הגשת הדוח השנתי.

סעיף 91(ה) לפקודה 48א(ה) לחוק – פריסה טכנית או מהותית?

- אחת השאלות המשמעותיות שעולות בגין הוראות הפריסה בפקודה ובחוק הינה האם מדובר בהוראה **מהותית** או "טכנית" בלבד.
- קרי, האם נישום המבקש להחיל פריסה לאחור משנה בפועל את הכנסתו החייבת באותן שנים רטרואקטיבית, או שמשמעות הפריסה הינה **טכנית** בלבד לעניין חישוב שיעור המס שיחול על ההכנסה בגינה הוגשה הבקשה.

סעיף 91(ה) לפקודה 48א(ה) לחוק – פריסה טכנית או מהותית?

- מדובר בשאלה בעלת השלכות כלכליות בעיקר בשל סעיף 121ב לפקודה המחיל מס יסף של 3% מעבר למס השולי, החל על נישומים בעלי הכנסות שנתיות העולות על סף מסוים (663,240 ₪ בשנת 2022).
- אם מדובר בפריסה טכנית בלבד, הכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס בה נוצרה ההכנסה ההונית לגביה התבקשה הפריסה כוללת עדיין את מלוא ההכנסה, בנוסף לשאר הכנסות הנישום השוטפות, מה שעלול להעלות את הנישום מעבר לסף הקבוע בסעיף 121ב.
- **עמדת רשות המיסים הינה כי מס היסף יחול על רווח ההון/השבח בשנת המכירה ללא התחשבות בזכאותו של המוכר לחישוב המס בפריסה בהתאם להוראות סעיף 91(ה) לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק.** זאת בהסתמך על פסיקת העליון (ע"א 8958/07 שרל שבטון ואח') והוראות סעיף 121ב(ד) המתייחסות רק להוראות הפריסה הקבועות בסעיף 8(ג) לפקודה.

סעיף 91(ה) לפקודה / 48א(ה) לחוק – תחשיב פריסה

גיל הנישום: 61 (שיעורי המס השולי של נישומים מעל גיל 60 מתחילים ב- 10%)
 מועד רכישת נכס: 1.1.2019, מועד מכירת נכס: 15.3.2021
 רווח הון ריאלי ממכירת נכס : 600,000 ₪

שנת המס	הכנסה חייבת שוטפת	נקודות זיכוי (שנותרו לשימוש)	מס על הכנסה חייבת	הכנסה חייבת בצירוף רווח ההון	מס כולל לאחר תוספת פריסה	
2021	50,000	1.25	1,730	250,000	39,356	
2020	80,000	1.25	4,877	280,000	43,514	
2019	65,000	1.25	3,230	265,000	50,000	
					סה"כ מס בפריסה	132,870
					חישוב ללא פריסה (מס רווחי הון בשיעור 25%)	150,000

קיצוז הפסדים

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 היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו עליו הוראות פסקה (1), ואולם הפסד הון מנכס כאמור יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל;

קיצוז הפסדי הון

הפסד הון -

סעיף 92(א) לפקודה (המשך):

- (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 הריבות 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 העניין, אם הוא יחיד (25%);

קיזוז הפסדי הון

הפסד הון –

סעיף 92(א) לפקודה (המשך):

5) הוצאות בשל ניירות ערך, כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שלא נוכו בשנת המס, ייחשבו לענין סעיף זה כהפסד הון מניירות ערך.

(ב) 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 ההפסד, ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131

ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקזזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזז ההפסד תחילה

כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל."

קיצוז הפסדי הון

הפסד הון -

סעיף 92(א) לפקודה (המשך):

(ב) 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 ההפסד, ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקזזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזז ההפסד תחילה כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל."

קיזוז הפסדי הון - פסיקה

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 – פסיקה (מועד היוצרות הפסד ההון)

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 – פסיקה (מועד היוצרות הפסד ההון)

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019) המשך -

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.
- 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.

קיזוז הפסדי הון - פסיקה

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

נפסק:

- קיזוז 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 - פסיקה

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'

קיזוז הפסדי הון - פסיקה

עמדה מספר 58/2018 - הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות

בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז

במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד הון, יש להכיר כהפסד הון המותר בקיזוז רק באותו חלק של ההפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית (בדומה לחלוקה הליניארית החלה במקרה של רווח הון לפי סעיף 97(ב)(3)).

רווחים ראויים לחלוקה

רישא סעיף 94ב (א) לפקודה

סעיף 94ב(א) לפקודה:

"(א) במכירת מניה של חברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע, או על ידי חבר-בני-אדם, יחולו הוראות אלה:

(1) שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה, כיחס שבין חלקו של המוכר בזכות לרווחים בחברה על פי המניה לכלל הזכויות לרווחים בחברה, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126(ב), לפי הענין."

(2) "על אף הוראות פסקה (1), שיעור המס על רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה כאמור בפסקה (1) עד המועד הקובע, יהיה 10%";

הסעיף חל גם על חברות שמוכרות את החזקתן בחברות פרטיות

פטורים

פטור ממס

97. (א) ריווח הון יהיה פטור ממס אם הוא נובע מאחד מאלה:

(1) מכירת איגרת חוב שאינה המירה למניה, הנסחרת בבורסה בישראל, ובלבד שאיגרת החוב הונפקה לפני יום ג' סאייר התש"ס (8 במאי 2000), ונרשמה למסחר בבורסה בישראל לפני המועד הקובע;

(2) מכירת איגרת או איגרת מילווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה ובלבד שהאיגרת הונפקה או הוצאה לפני יום ג' באייר התש"ס (8 במאי 2000);

(4) מתנה למדינה, לרשות מקומית, לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד - המגבית היהודית המאוחדת לישראל, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2);

(5) מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ;

(7) רווח הון שהיה ליחיד במכירה או בפדיון של יחידה בקרן נאמנות חייבת.

פטור ממס

עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממס מכוח

סעיף 97(א)(5)

מתנה של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה על ידי תושב ישראל לתושב חוץ מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה ובהתאם לכך חייבת במס רווח הון והיא אינה פטורה ממס מכוח הוראות סעיף 97(א)(5).

פטור ממס

97. (ב)(1) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל; לעניין זה, "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);

עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1) זאת, לאור הרציונל שבהוראות סעיף 89(ב)(3)(ב) או (ד) לפקודה, הקובעות כי רווח ההון ממכירת נכס שנמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות לנכס או לרכוש הנמצא בישראל ייחשב כרווח הון שהופק בישראל. יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

פטור ממס

97. (ב)(2) תושב חוזר כהגדרתו בסעיף 14(ג) פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ, אם הנכס, לרבות הזכות או הזכות בחבר בני אדם תושב חוץ, אינו זכות במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל, והכל אם מכרו בתוך עשר שנים מיום שהיה לתושב חוזר; לעניין זה, "נכס" – לרבות נכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים כהגדרתם בסעיף 14(ג);

עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שווייה

הוא נכס ישראלי

תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שווייה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). ככל שתושב החוזר מוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, שאינו מהווה את עיקר שווייה, ייחשב הרווח הון החייב בישראל באופן יחסי, כיחס שווי הנכס הישראלי לשווי כלל נכסי חברה.

פטור ממס

97. (3) נמכר הנכס כאמור בפסקאות (1) או (2) לאחר שחלפו 10 שנים מיום שהיה היחיד לתושב ישראל כאמור באותן פסקאות, יהיה חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור פטור ממס, ויתרת רווח ההון, חייבת במס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב); לענין זה, "חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור" - רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

פטור ממס לתושבי חוץ

97. (ב2) תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, אם רווח ההון אינו במפעל הקבע שלו בישראל. היה יום רכישתו של נייר הערך לפני יום רישומו למסחר בבורסה, ואילו נמכר לפני רישומו כאמור לא היה זכאי תושב החוץ לפטור במכירתו לפי סעיף קטן (ב3), יחויב חלק רווח ההון שהיה נצמח אילו היה נייר הערך נמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה ולא יותר מסכום רווח ההון במועד מכירת נייר הערך, במס בשיעור הקבוע בסעיף 91, ובלבד שוויו ביום הרישום גבוה משוויו ביום רכישתו ושהתמורה במועד מכירתו גבוהה משוויו ביום רכישתו; הוראת סעיף זה לא תחול על רווח הון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין או בחברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין וכן על רווח הון במכירת איגרת חוב או מילווה של מדינת ישראל או בערבותה, הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם (בסעיף זה – מילווה מדינה קצר מועד) ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מילווה מדינה קצר מועד..

פטור ממס

(3) (1) תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה:

(א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל;

(ב) (נמחקה);

(ג) הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה-2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(ד) (נמחקה);

(ה) (נמחקה);

(ו) נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה.

פטור ממס

(ב3) (2) הוראת פסקה (1) לא תחול על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שווים של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מקורו באחד או יותר מאלה:

- (א) זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969;
- (ב) זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל;
- (ג) זכות לניצול משאבי טבע בישראל;
- (ד) זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

פטור ממס

עמדה מספר 20/2016 - הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים

בישראל

סעיף 97(ב3) מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל". לעניין זה, "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל", לפי סעיף 97(ב3)(2)(ד) לפקודה, כוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין (ראה סעיף 2.4 לחוזר מס הכנסה 3/2014) ובכלל זה:

1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
2. תחנות כוח להתפלת מים.
3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

פטור ממס

(3) הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ, ויחולו לענין רווח ההון הוראות סעיף קטן (ב) כאילו נייר הערך היה נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל כאמור.

פעילות עסקית מול פעילות הונית

פעילות עסקית מול פעילות הונית - מבחנים

עסק - "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה;"

לצורך איתורה של פעילות העולה כדי "עסק" והבחנתה מפעילות הונית שאינה מגיעה לדרגת עסק, פיתחו בתי המשפט שורה של מבחני משנה:

- **מבחן טיבו ואופיו של הנכס ממנו מופקת ההכנסה** – האם טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף אשר מעיד על קיומו של "עסק".
- **מבחן ההיקף הכספי של העסקה** - ככל שההיקף הכספי של הפעילות רב יותר מלמד הדבר על האופי העסקי או המסחרי של הפעילות ועל קיומו של עסק.
- **מבחן התדירות** - ככל שתדירות ביצוען של עסקאות דומות הנה גבוהה יותר, וככל שקיימת יכולת למקור להניב תקבולים חוזרים ונשנים, מצביע הדבר על פעילות מעסק.

פעילות עסקית מול פעילות הונית - מבחנים

- **מבחן הארגון והניהול** - קיום מקום לניהול עסק, קיומו של מנגנון, משרד, צוות עובדים, מערך רישומי ותיעוד מסודר, שליטה, פיקוח וכיוצא באלה עשויים להצביע על קיומו של "עסק".

- **מבחן הבקיאות והמיומנות** - מומחיותו של הנישום בתחום פעולותיו משמשת אמת מידה לסיווגן כפעולות עסקיות באופיין. ככל שרבה יותר מומחיותו ובקיאותו של הנישום בתחום הכלכלי שבו נעשית העסקה, כך גוברת הנטייה בפסיקה לראות בעסקה חלק מפעילותו של הנישום בעסקו. "אין הכרח כי הבקיאות תהיה ברמה "עילאית" או מאוד ספציפית אלא די בהתמצאות בתחום העסקה, בהכרת השוק וביכולת להעריך את כדאיות ההשקעה".

- **מבחן ההשבחה והשיווק** - במידה ומבצע הנישום שינויים פיזיים לקראת מכירת הנכס, או נוקט בפעילות של שיווק מסחרי, או בפעילות שמטרתה להפוך את הנכס למסחרי יותר ולהעלות את ערכו, תגבר הנטייה לראות במכירת הנכס משום פעולה מסחרית.

פעילות עסקית מול פעילות הונית - מבחנים

- **מבחן תקופת החזקת הנכס** - ככל שתקופת ההחזקה בנכס קצרה יותר, גדלה הסבירות שהפעילות הנה מסחרית. בדומה למבחן התדירות, אין אמת מידה המצביעה באורח מדויק מהי תוחלת החזקה קצרה המעידה על פעילות עסקית, והדבר תלוי בין השאר באופי הנכס.
- **מבחן המימון** - נישום המממן את העסקה על ידי נטילת הלוואות ואשראי (במיוחד לטווח קצר) ו/או שהיקף המימון הזר שלו גדל ביחס להונו העצמי, ייחשב בדרך כלל למבצע פעולות מסחריות, אשר יש ועולות הן כדי "עסק".
- **מבחן העל** - הנסיבות האופפות את העסקה - יש לבחון את העסקה במבחנים השונים המפורטים לעיל, ולראות את "התמונה בכללותה". אין המדובר במבחן "מתמטי" ברור, אלא בשימוש במה שמכונה "חוש המומחיות של המשפטן".

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

ענין מגיד - ע"א 9187/06 - פסק הדין:

• לעניין מבחן תדירות העסקאות, קובע ביהמ"ש העליון :

"גם ניירות הערך כשלעצמם נבדלים בינם לבין עצמם במידת התדירות של המסחר בהם. בעבר הושמעה הדעה לפיה כאשר מדובר בעסקאות עתידיות במט"ח, בשל אופי השוק, די במספר עסקאות קטן על מנת להפוך לבעל "עסק"; כשמדובר במניות של חברות נסחרות גם פעולות רבות יכולות להיחשב הוניות, ואילו במניות של חברות פרטיות גם מספר פעולות רב לא הופך את המקור ל"עסקי" בנסיבות מסוימות... יחד עם זאת, גם קריטריונים אלו עשויים להשתנות מעת לעת בהתאם לשינויים באופיים של השווקים."

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

ענין מגיד - ע"א 9187/06 - פסק הדין:

• לעניין מבחן טיב הנכס קובע ביהמ"ש העליון:

"גם בנוגע לניירות ערך לא ניתן לקבוע מראש מסמרות בשאלה האם מדובר בנכס בעל אופי הוני או בעל אופי פירותי, אם כי כנקודת מוצא הם נחשבים נכס "הוני"... מקרה אחד שבו ניירות ערך יהוו נכס בעל אופי "עסקי" או "פירותי" הוא כאשר הם מוחזקים בידי מי שההשקעה ניירות ערך, רכישתם ומימושם מהווה חלק מעסקו הרגיל, כגון בנק או חברת ביטוח. כמו כן, ייתכן שניירות ערך "ישנו את אופיים" וייחשבו כנכס "עסקי" או "פירותי" כאשר הפעילות בהם לובשת צורה של עסק ממש, עקב תדירות הפעילות בהם, היקף העסקאות, והאופי הספקולטיבי (או הסולידי) של ניירות הערך וכיו"ב... מניות ספקולטיביות מצביעות על כיוון עסקי כאשר הן מהוות את המרכיב העיקרי בתיק ההשקעות וכאשר מדובר בהשקעות לטווח קצר".

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

ענין מגיד - ע"א 9187/06 - פסק הדין:

• לעניין קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת, מתווה בית המשפט העליון כדלהלן:

"אחד המאפיינים של עסק הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו ולכן יש צורך בקיומו של מנגנון שיאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא באלה פעולות אקטיביות שמאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת... יחד עם זאת, יש הסבורים כי כאשר מדובר בפעולות בניירות ערך אין חשיבות רבה לשאלת קיומו של מנגנון ארגוני, ויש להסתפק בהיות הנישום אקטיבי במסגרת הפעילות."

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

ענין מגיד - ע"א 9187/06 - פסק הדין:

• לעניין קיומו של פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק:

"נקודת המוצא היא שנכסים שעוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם, כגון שינויים שנועדו להפוך את הנכס לסחיר יותר ולהעלות את ערכו, או שמכירתם דורשת פעולות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות מסחרית-עסקית... מבחן זה רלוונטי בעיקר לנכסי מקרקעין וכאשר מדובר במשקיעים גדולים. יחד עם זאת, יש הסבורים כי אם הנישום ביצע פעולות כדי שהמניות יעלו בערכן, כגון מניפולציות או "הרצה" של מניות, הדבר יצביע על פעילות עסקית (מבלי להיכנס לשאלת החוקיות של פעולות אלה)."

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – עסקת אקראי

עובדות

- המערער 1, איזי שרצקי, והמערער 2, רון בנימין ז"ל, נמנו על מייסדי חברת איתוראן איתור ושליטה בע"מ, ובתקופה הרלוונטית המערער היה בעל שליטה בחברה וכיהן גם כמנכ"ל.
- מניות החברה הוחזקו בידי המייסדים עד להנפקה של החברה בשנת 1998. במועד זה, הונפקו מניות החברה לציבור והיא נרשמה למסחר בבורסה, כך ש-20% מהמניות הוחזקו בידי הציבור ו-80% מהמניות נותרו בחזקת המייסדים.
- בתקופה שבין חודש יוני 1998 ועד שנת 2002 המערער רכש מעת לעת מניות של החברה. מתוך רכישות אלו, הרכישות הרלוונטיות לערעור - בחודש מרץ 1999 ובחודש מאי 1999.

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – עסקת אקראי

עובדות

- בסוף חודש מאי, הגיע שיעור ההחזקה האישית של המערערים 1-2 במניות החברה לשיעור של 5% ו-2.5% (בהתאמה) מתוך הון המניות המונפק, וזאת בנוסף להחזקה העקיפה של מניות על ידי המערערים. בחודש יוני 1999 ובחודש אוקטובר 1999, מכרו המערערים מניות בהיקף גדול לבתי ההשקעות מריל לינץ' ואי.בי.אי.
- בין רכישת המניות בחודש מרץ 1999 ועד סוף חודש נובמבר 1999, נסק מחיר השוק של מניות החברה, והמערערים הפיקו ממכירת המניות רווח כספי ניכר, בהיקף של מיליוני שקלים.
- בית המשפט המחוזי, מפי כב' השופט מגן אלטוביה, דחה את הערעור (ע"מ 1155-04) שהוגש על ידי הנישומים וקבע כי לא מדובר ברווח הון כי אם "בפעילות במישור הפירותי, ולו בגדר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

פעילות עסקית מול פעילות הונית - פסיקה

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – המשך

החלטת בית המשפט העליון

- יישום מבחני העזר להבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית, כמו גם "מבחן העל", מביאים למסקנה כי: "בבחינת מכלול הנסיבות, הגעתי לאותה מסקנה אליה הגיע בית משפט קמא, ולפיה מדובר בעסקה שהניבה הכנסה 'פירותית'. במשרעת שבין עסקה הונית לבין עסקה פירותית, בין אם נבחן את מאפייני העסקה באופן אובייקטיבי ... , ובין אם נבחן אותה על פי כוונתו הסובייקטיבית של הנישום... , העסקה שבפנינו רחוקה מקצה המשרעת של עסקה הונית. המערערים רכשו באופן ישיר את מניות החברה שהכירו היטב ושלטו בה, וזמן קצר לאחר מכן הפיצו אותם בשוק ההון באמצעות גורם מקצועי, ברווח ניכר. אופן מימון הרכישה ואופן מימוש הרווח, תורמים גם הם למסקנה כי מדובר בעסקה שהניבה למערערים הכנסה 'פירותית' ולא 'הונית'. בבחינה מפורטת, כמו גם ממעוף הציפור, ניתן לראות בבירור כי העסקה שערכו המערערים אינה דומה לעסקה טיפוסית שאדם פרטי מבצע בניירות ערך ומפיק ממנה הכנסה הונית."

מיסוי קריפטו

עמדה חייבת בדיווח 32/2017

- "הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה.
- מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון).
- אם פעילות מכירת "מטבעות הווירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.
- "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה – 1985: "מטבע-חוץ" – (1) שטרי-כסף או שטרי-בנק או מעות שהם הילך חוקי בכל ארץ שהיא, חוץ ממטבע ישראל, וכן שטרי-כסף, שטרי-בנק או מעות שהיו בזמן מן הזמנים הילך חוקי והניתנים להמרה למטבע שהוא הילך חוקי בכל ארץ שהיא; (2) שטרי-חליפין, אגרות-אשראי ויתרות בבנק המשתלמים שלא במטבע ישראלי;

חוזר מס הכנסה 5/2018

- המטבע הדיגיטלי מהווה **נכס ולא "מטבע"**.
- אדם אשר הכנסותיו מאמצעי תשלום מבוזר מגיעות לכדי עסק, יסווג הכנסותיו כ**הכנסה פירותית**. סיווג ההכנסות ייקבע בהתאם ל**מבחני עסק** כפי שנקבעו בפסיקה.
- אמצעי תשלום מבוזר אשר הגיע לרשותו של אדם בעקבות פעילות כרייה יסווג כ**הכנסה עסקית**.
- תשלום באמצעות מטבע מבוזר ייחשב כ**מכירה** ולא כאמצעי תשלום ("הצפת המערכת");
- מע"מ - מי שפעילותו באמצעי תשלום מבוזר מגיעה לכדי פעילות בעלת מאפיינים עסקיים, יסווג וירשם כ"**מוסד כספי**".

עמדה חייבת בדיווח 91/2021

הבהרה לעמדה חייבת בדיווח 32/2017

- ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.
- יראו כמימוש גם פעולות של החלפת מטבע אחד באחר (ALT) גם אם לא התקבל מטבע רשמי (FIAT) כגון במצב בו מחליפים ביטקוין באת'ריום וכיוצ"ב.
- לעניין עמדה זו, מדידת יתרון המס תבוצע ביחס לכל הרווחים שהיו לנישום בשנת המס מהפעילות המתוארת בעמדה.
- האמור בפסקה זו הוא לעניין בחינת סכום יתרון המס ואין בו בכדי לגרוע מחובת הדיווח בגין כל הכנסה בהתאם למועדה כנדרש בחוק.

פסק דין קופל (ע"מ 11503-05-16) (2019)

העובדות

- המערער רכש בשנת 2011 ביטקוין ומכרו בשנת 2013 ברווח של 8,278,645 ש"ח.
- המערער טען כי יש לסווג את הביטקוין כ"מטבע חוץ" ועל כן רווחיו במכירת המטבע הינם בבחינת הפרשי הצמדה (שער) שקיבל יחיד, הפטורים ממס בהתאם להוראות סעיף 9(13) לפקודה.
- לחילופין טען המערער כי יש לראות בביטקוין כנייר ערך הצמוד למטבע חוץ ושרווחיו פטורים ממס בהתאם להוראות פרק ה' לפקודה, הרואות בשינויים בנייר ערך מסוג זה כרווח אינפלציוני פטור.
- המשיב, מנגד, טען כי יש לסווג את הביטקוין ומטבעות דיגיטליים ככלל, כ-"נכס", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ולפיכך למסות את הרווחים ממכירתו כרווחי הון במסגרת פרק ה' לפקודה.

פסק דין קופל (ע"מ 11503-05-16) (2019) - המשך

כב' השופט **שמואל בורנשטיין** קיבל את עמדת רשות המיסים לפיה הביטקוין מהווה **נכס** לפי פרק ה' לפקודה ולא "מטבע" וכל שכן לא "מטבע חוץ" ובהתאמה דחה את הערעור:

"נראה לי אם אמנם מעמד הביטקוין טרם הוגדר, ויותר מכך – אם עדיין קיימת אפשרות שהביטקוין יעבור מן העולם ויבוא מטבע וירטואלי אחר תחתיו – קשה עד מאוד להלום תוצאה לפיה הביטקוין ייחשב כ"מטבע" דווקא לצרכי מס. תוצאה זו אינה מתיישבת עם הסביבה המשפטית, הכלכלית, והמיסויית הקיימת, ולפיכך לא ניתן לקבלה".

ניהול פעילות עסקית במטבעות דיגיטליים

- העדר הגדרה ממצה לעסק בפקודת מס הכנסה והעדר פרשנות עדכנית לעסק ב"קריפטו" בפסיקה:
 - **טיב ואופי הנכס** – ספקולטיבי, מבוזר ותנודתי (עליית ערך משמעותית של מרבית המטבעות המובילים מתחילת 2020 לצד נפילה מאז תחילת שנת 2022).
 - **תדירות העסקאות** - ביצוע פעולות ממכשירים סלולריים, פיצול הפעולות בדו"חות של זירות המסחר, אפשרות מסחר 24/7 ועוד.
 - **בקיאות הנישום** – האם פעיל בקבוצת קריפטו בפייסבוק או מנהל בלוג קריפטו כתחביב, בקיא?
 - **היקף הפעילות** – נגזר מן המאפיינים האחרים
- המסקנה: ברוב המקרים לא מדובר בפעילות עסקית.**
- פעולת כרייה (POW) / אימות עסקאות (POS) – "עסק", האומנם (חוות שרתים לעומת מחשב בודד, או Pool)?**

שחלוף והמרה של מטבעות דיגיטליים

- האם שחלוף בהעדר פיאט או צריכה בפועל של הקריפטו מהווה אירוע מס?

• שנות המס לפני 2018;

- העדר עמדה רשמית;

- הביטקוויין והאת'ר כאמצעי המרה בעולם הקריפטו;

• שנות המס לאחר מכן?

- עמדה חייבת בדיווח 91/2021 – הבהרה – האומנם?

- בעיות הנזלה ("פיאט") מול הבנקים ובעיית תשלום מס (ת"א 51757-08-18 ערב ואח' נ' בנק מרכנטיל).

- פגיעה בעיקרון המימוש וההתעשרות בפועל.

- תקלה דיווחית בגין רווח הון (תוך 30 ימים) – צורך בחקיקת משנה;

- העמדה "הכפולה" של רשות המסים - עניין קופל ועניין שמואלי - ראו להלן.

פסק דין קופל (ע"מ 11503-05-16) (2019)

הנימוקים שציין בית המשפט בין היתר מדוע אין לראות בביטקוין כמטבע –

- "התנודתיות הרבה בערך הביטקוין, והסיכונים הנלווים לכך, מובילים למסקנה לפיה אף קשה לראות בביטקוין כאוגר ערך."

- "בין הסיכונים שנזכרו בהודעה הוא זה הנובע מתכונותיו הייחודיות של המטבע הווירטואלי העלולות לשמש קרקע פורייה לפעולות מרמה והונאה; מכך שמטבעות מסוג זה נשמרים בדרך כלל על גבי מחשב או טלפון חכם, פריצה לאותם מכשירים עשויה להביא לאובדן מוחלט של ערכם. מכך שמטבעות וירטואליים אינם הילך חוקי ולכן אינם זוכים לגיבוי של בנק מרכזי כלשהו שערב לערכם הנקוב; מכך שאין חובה לקבלם כתמורה; מכך שהם חשופים לתנודתיות גבוהה במיוחד; ומכך שהמסחר בהם אינו מפוקח על ידי רשות כלשהי מרשויות המדינה."

פסק דין שמואלי (רע"א 4193/21)(2021)

עובדות המקרה

- פקיד השומה הטיל עיקול על חלק מנכסיהם של המבקשים, לרבות על שלושה ארנקים אלקטרוניים ובהם ביטקוין.
- העיקול נעשה בהתאם להוראות סעיף 194 לפקודה, לשם הבטחת תשלום המס על פי השומה שהוצאה להם בסך 12 מיליון שקל.
- בחלוף שנתיים ולאור עליית הערך הניכרת של הביטקוין, פנו המבקשים לבית המשפט המחוזי במספר בקשות להסרת העיקולים העודפים שהוטלו, תוך מתן ערובה של מטבעות ביטקוין בשווי שומת המס הנטענת לפי השווי העדכני של המטבע. בקשתם נדחתה.

פסק דין שמואלי (רע"א 4193/21) (2021)

- כב' השופט גרוסקופף קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי עליית השווי בערכו של הביטקוין אינה מהווה "שינוי נסיבות" המצדיק בחינה מחודשת כנדרש בסעיף 194 לפקודה, בשל היותו נכס שונה במהותו מנכסים האחרים, כלשונו:

"... בחינת מכלול הנסיבות מובילה למסקנה כי עליית השווי שחלה בערכו של הביטקוין אינה מהווה "שינוי נסיבות" המצדיק בחינה מחודשת כאמור. זאת, שכן בנכסים ספקולטיביים כדוגמת הביטקוין, הנתונים כעניין שבשגרה לתנודתיות גבוהה במיוחד שעשויה לנוע לשני הכיוונים, לא ניתן לראות בשינויים בשווי הנובעים מעצם תנודתיות זו כ"שינוי נסיבות" המצדיק שינוי ההחלטה המקורית (וזאת להבדיל מעליית שווי נכס מעוקל הנובעת משינוי קבוע בערכו, כגון עליית ערך מקרקעין מעוקלים בעקבות שינוי ייעודם).

פסק דין שמואלי (רע"א 4193/21)

כב' השופט הוסיף וקבע גם כי עיסוק במטבעות דיגיטליים איננו בגדר השקעה אלא הימור, ועל כן, בנסיבות העניין, המשיבים אינם יכולים לכפות על רשות המיסים להמר על כספי הציבור -

"לצד האמור, יודגש כי פקיד השומה נהג בהגינות כלפי המבקשים, ואפשר להם לקבל החלטת השקעה (ואולי מוטב לקרוא לילד בשמו, הימור), כרצונם: מעוניינים הם להוסיף להמר על עלייה בשווי הביטקוין, יכולים הם להותירו בידי המדינה, ובמקרה שבמועד מימושם יעלה שווי המעוקלים על גובה החוב לפקיד השומה, תועבר היתרה לידיהם; מעוניינים הם לממש (באופן חלקי) את הרווח שנוצר להם מההשקעה בביטקוין בשלב זה, יכולים הם להורות לפקיד השומה להמיר את אותו חלק הנדרש לכיסוי החוב המובטח למטבע ישראלי, ויתרת הביטקוין שתיוותר תוחזר לידיהם, ויעשו בה כרצונם. כן, פתוחה בפניהם הדרך לעתור להמרת הביטקוין בערובה מתאימה...".

מקום הנכס ומקום הפקת ההכנסה – האם קריפטו נכס חוץ ?

היכן נמצא הקריפטו לצרכי מס? - גלובליות הבלוקצ'יין.
מהו הנכס? קוד?
מי הבעלים?

ארנק "קר" (כונן פיזי חיצוני), ארנק "חם" (אפליקציה על המחשב/ סמרטפון), לעומת ארנק "צד שלישי" בבורסות קריפטו חיצוניות;

נפקות –

- קיזוז הפסדים עסקיים (סעיף 29(2) לפקודה);
- קיזוז הפסדים הוניים (סעיף 92 לפקודה);
- קבלת זיכוי מס זר;
- הטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים - "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל (ע"א 1779/18);

מס יציאה – מכירה רעיונית של נכס

מס יציאה

- סעיף 100א לפקודת מס הכנסה מחייב את מי שיוצא מישראל לשלם מס רווח הון מנכסיו עד ליום יציאתו מן הארץ, תוך שהוא קובע אירוע מס "רעיוני" לפיו יראו את הנכס כנמכר ביום שקדם ליום שבו חדל אדם מלהיות תושב ישראל וזאת לפי שווי השוק של הנכסים באותו היום. בהמשך, מאפשרת ההוראה לדחות את תשלום המס ליום שבו ימכור היחיד את הנכס בפועל וכך גם יידחה חישוב המס למועד המימוש בפועל.

סעיף 100א

100א.

(א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.

(ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א ייוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב).

סעיף 100א המשך

100א.

(ד) לענין סעיף זה –

"חלק הרווח החייב" – רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו;

"מימוש" – מכירת הנכס בפועל;

"נכס" – לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס ולענין הגשת דוחות.

עמדה חייבת בדיווח

עמדה מספר 11/2016 - "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל

סעיף 100 א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג מפניהן. בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף תהיה זו מדינה גומלת, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש. מבלי לגרוע מהאמור, ככל שיווצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה".

מס יציאה – סעיף 100א המוצע ברפורמה למיסוי בינלאומי

- באופן כללי, מוצע כי הערכת השווי ממנה ייגזר סכום המס יהיה במועד שבו הנישום עבר לחו"ל, משמע מועד ניתוק התושבות, ולא המועד בו היחיד מכר את הנכס בפועל. על כן, הועדה ממליצה לקבוע שני מסלולים לבחירת היחיד:
- **מסלול תשלום המס** – במסגרתו על היחיד לדווח תוך 90 ימים ממועד העזיבה ולשלם את מס היציאה החל על המכירה הרעיונית של נכסים, בהתאם לשווי השוק במועד החיוב.
- אחת מן ההצעות בהקשר זה היא שהזכויות בהתאם לסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה יהיו מוחרגות מסעיף 100א, ויקבע לגביהן הוראות חלוקת רווח התואמות את שיטת ההבשלה (Vesting).

מס יציאה – סעיף 100א המוצע ברפורמה למיסוי בינלאומי

- **מסלול הדחייה** – המסלול מאפשר דחיית מועד תשלום המס בהתאם לשווי הנכסים:
 - **שווי הנכסים החייבים במס היציאה נמוך מ 3 מיליון ₪** - יחול הדין הישן בתוספת התאמות במסגרתן יחול הדיווח על הנכסים בעת היציאה, ותהיה חובת הגשת הצהרת הון ודו"חות שנתיים עד תשלום המס.
 - **שווי הנכסים עולה על 3 מיליון ₪** - יחול הדין החדש, במסגרתו יחולקו נכסים הכפופים למס יציאה ויסווגו לשלושה קטגוריות כלהלן:
 - **ניירות ערך סחירים** – תשלום מיידי ודיווחים.
 - **מקרקעין בחו"ל** - בדיקת חבות המס האפקטיבית בישראל בהתאם לשווי הנכסים: (א) מתחת ל - 1.5 מיליון ₪ - דחיה לפי השיטה הליניארית ודיווחים; (ב) מעל ל - 1.5 מיליון ₪ - דחיה לפי השיטה הליניארית, דיווחים ו**ערבויות**.
 - נכסים אחרים (כגון מניות של חברות פרטיות ונכסים מוחשיים אחרים) וניירות ערך סחירים המוחזקים על ידי בעל מניות מהותי בשיעור של 5% לפחות – דחיה לפי השיטה הליניארית, כפוף להפקדת **ערובות ודיווחים**.

מיסוי ריווח הון במישור המיסוי הבינלאומי

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(1):

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

"1. רווחים שהפיק תושב של מדינה מתקשרת מהעברת מקרקעין הנזכרים בסעיף 6 והנמצאים במדינה המתקשרת האחרת ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת."

• סעיף זה עוסק ברווחי הון אשר צומחים מנכסי נדל"ן כמשמעותם בסעיף 6 לאמנת המודל הן בידי יחיד והן בידי תאגיד. בדומה להוראות סעיף 6, גם סעיף זה מעניק זכות מיסוי ראשונית למדינה בה נמצא הנכס (מדינת המקור).

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(2):

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

"3. רווחים מהעברת מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע, אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, כולל רווחים כאמור מהעברת מוסד קבע כאמור (לבדו או עם כל המיזם), ניתן לחייבם במס באותה מדינה אחרת"

- הסעיף קובע כי רווחים הנובעים ממכירת מיטלטלין אשר מהווים חלק מנכסיו העסקיים של מוסד הקבע של מיזם א' המצוי במדינה מתקשרת ב' לרבות רווח ממכירת המוסד קבע עצמו, רשאית מדינה ב' למסותם.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(3):

3. Gains that an enterprise of a Contracting State that operates ships or aircraft in international traffic derives from the alienation of such ships or aircraft, or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in that State.

"4. רווחים מהעברת אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה בינלאומית או מיטלטלין השייכים להפעלת אוניות או כלי טיס כאמור, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול הממשי של המיזם."

• הסעיף קובע כי רווחים כאמור (מכירת ספינות כלי טיס וכו'), ימוסו אך ורק במדינה שבה מצוי מקום הניהול הממשי של המיזם התעבורתי.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(4):

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived **more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property**, as defined in Article 6, situated in that other State.

"2. רווחים שהפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת מניות וזכויות דומות שיותר מ-50 אחוזים מערכן נובעים, במישרין או בעקיפין, **ממקרקעין** הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן למסותם באותה מדינה אחרת."

• הסעיף קובע כי רווחים שהפיק תושב מדינה א' מהעברת מניות או זכויות דומות אשר יותר מ 50% מערכן נובעים, במישרין או בעקיפין, **ממקרקעין** הנמצאים במדינה ב' – מדינת המקור רשאית למסותם.

סעיף 13 – רווחי הון

סעיף 13(5):

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

"5. רווחים מהעברת כל נכס, זולת אלה הנזכרים בס"ק 1 עד 4, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שהמעביר הוא תושבה, אם אותו תושב הוא הבעלים ביושר של רווחי הון כאמור."

- בהתאם לסעיף זה, רווח הון ממכירת נכס אשר לא נדון בסעיף 13(1)-13(4) ימוסה באופן בלעדי במדינת מושבו של המוכר (זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות).
- בחינה פרטנית של הוראות אמנת המס (סעיף 6(3) לאמנת המס עם ארצות הברית).
- תחולת סעיף 100א לפקודה.

מיסוי אי תחרות

מיסוי אי תחרות - פסיקה

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (2013)

רקע עובדתי:

- המערער שימש כמנכ"ל חברה העוסקת בייצוא גזים כ-17 שנים. במקביל להיותו מנכ"ל החברה בישראל, המערער הגיע למעמד ייחודי בתעשיית הגזים בעולם וכיהן בדירקטוריון ארגון יצרני חמצן עולמי ואף שימש כשנתיים יו"ר הדירקטוריון של הארגון.
- במסגרת תפקידו כמנכ"ל, החברה הגדילה משמעותית את היקפי המכירות שלה והשיא רווחים לבעלי מניותיה.
- במהלך שנות העסקתו, חתם המערער על הסכם עבודה אשר כלל תנאי העסקה ופרישה וכן תוספות להסכם זה. במסגרת אחת התוספות להסכם, נקבע כי בעת סיום העסקתו של המערער, הוא יקבל סכום השווה ל-1.5% מהרווח הנקי המאוחד השנתי לאחר מס של החברה על פני תקופה של חמש שנים ובתנאי שהמערער לא יתחרה בחברה בכל דרך שהיא במהלך התקופה של החמש שנים שלאחר סיום העסקתו. כמו כן, ניתנה אופציה למערער לקצר את תקופת אי התחרות מחמש שנים לשלוש שנים.

מיסוי אי תחרות - פסיקה

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (2013)

רקע עובדתי (המשך):

- המערער החליט לסיים את עבודתו כמנכ"ל החברה בשנת 2004 אך התבקש לשמש כיועץ חיצוני של החברה לצורך השלמת פרויקט העברת מפעל החברה. המערער שימש כיועץ חיצוני של החברה בין ינואר 2005 ועד סוף אוגוסט 2006.
- בדוחות ההתאמה לצרכי מס, אשר המערער הגיש לשנים 2006 ו-2007, המערער דיווח על התשלום בגין אי תחרות כהכנסה הונית.

מיסוי אי תחרות - פסיקה

ע"מ 29425-01-11 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (2013)

הערעור התקבל:

- בית המשפט הבחין בין הכנסה פירותית להכנסה הונית. לאחר מכן, בית המשפט פנה לבדוק את ההגדרות הרלוונטיות בסעיף 88 לפקודה - מכירה, תמורה, נכס.
- בית המשפט סיכם כי "נוכח האמור לעיל, עולה כי הזכות להתחרות הינה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כך שוויתור על זכות דנן עולה כדי מכירת נכס הוני."
- לאחר שבית המשפט קבע שיש לראות תקבול בעבור אי תחרות כתקבול הוני, פנה בית המשפט לבחון את מהות התמורה אשר החברה שילמה למערער.

עניין ברנע עליון

ע"א 3051/14 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח'(2016) – עמדת רשות המיסים התקבלה.

- בהעדר הוראה אחרת בחוק, קיימת חזקה הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. הנטל הכבד לסתור חזקה "חזקה" זו מוטל על כתפי העובד-הנישום (הלכת ניסים).

- העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם, אין בה כדי להוציאו מתחולת סעיף 2(2) לפקודה, ואין בה כדי לגרוע מהרלוונטיות של פסק הדין **בהלכת ניסים**.

- הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצרכי מס הוא דו-שלבי: בשלב הראשון יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, או שמא במדובר בכסות לתשלומים אחרים (כגון שכר עבודה או מענק פרישה); אם צלח הנישום את השלב הראשון בנסיבות המקרה עלה בידו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני.

עניין ברנע עליון

ע"א 5083/13 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח' - המשך:

- ככלל, מנקודת מבטו של העובד, תשלום אי תחרות נועד במהותו לפצות את העובד בגין הירידה הצפויה בהכנסתו, לנוכח העובדה שנחסמה בפניו האפשרות למצות עד תום את כושר השתכרותו בשל ההגבלה המוטלת עליו מכוח תניית אי התחרות. במילים אחרות, "הפירצה" היא שכר העבודה שהעובד לא יזכה לו, בבחינת "תחליף שכר" הנכנס בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה.
- דין "שכר אי-עבודה" כדין "שכר עבודה". דהיינו, אין להבדיל לעניין זה בין תשואה הנובעת מהפעלת הון אנושי לבין תשואה הנובעת מאי הפעלתו. דין שתיהן להיות ממוסות כהכנסת עבודה פירותית.
- מזוית נוספת ועל פי המטפורה של עץ ופירות - תניית אי תחרות אינה משולה ברוב המקרים לגדיעת העץ, אלא ל"שלכת" זמנית של העץ או לגיזום זמני או חלקי של ענף מענפי העץ, באופן שאינו שולל את האפשרות להצמיח פירות. דהיינו, אין מדובר בעקירתו או עיקורו של העץ.

עניין ברנע עליון

ע"א 5083/13 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח' – המשך:

- אין לשלול היתכנות מקרים חריגים בהם, לדידו של העובד, תניית אי התחרות תעלה כדי "גדיעת העץ". לשם כך יש להראות כי מבחינת העובד, ההשלכה המעשית של תניית אי התחרות היא כריתת העץ (לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי התחרות) או למצער לגדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב (השמדת יכולת לצמיתות).
- כאשר בגדיעת העץ עסקינן, לא בעצם אפשרות העובד להשתכר שכר כזה או אחר במשלח יד כלשהו עסקינן, אלא באפשרות העובד למצוא עיסוק חלופי מקביל או קרוב מבחינת כישורים, ניסיון, וותק, השכלה, וכיו"ב, גם אם העיסוק החלופי אינו זהה לחלוטין מבחינת המעמד או השכר במקום העבודה ממנו פרש.
- דוגמאות לחריגים: עובד מקצועי טכני, טייס וכו'.
- לאור הוראת סעיף 89(ג) לפקודה, אם שני הסיווגים - ההוני והפירותי - אפשריים, תגבר ידו של הסיווג הפירותי. לפיכך, על מנת לסווג את התקבול בגין אי התחרות כהוני, על הנישום לשכנע כי אין מדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, דהיינו שבנסיבות העניין לא ניתן לסווגו כהכנסה פירותית".

עניין ברנע עליון

ע"א 3051/14 פקיד שומה ואח' נ' ברנע ואח'(2016) – עמדת רשות המיסים התקבלה.

- בהעדר הוראה אחרת בחוק, קיימת חזקה הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה. הנטל הכבד לסתור חזקה "חזקה" זו מוטל על כתפי העובד-הנישום (הלכת ניסים).
- העובדה שמענק אי התחרות משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם, אין בה כדי להוציאו מתחולת סעיף 2(2) לפקודה, ואין בה כדי לגרוע מהרלוונטיות של פסק הדין בהלכת ניסים.
- הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצרכי מס הוא דו-שלבי: בשלב הראשון יש לבחון האמנם מדובר בתניית אי תחרות אמיתית, או שמא במדובר בכסות לתשלומים אחרים (כגון שכר עבודה או מענק פרישה); אם צלח הנישום את השלב הראשון בנסיבות המקרה עלה בידו לסתור את חזקת הכנסת העבודה ולהראות כי מדובר בתקבול הוני.

שחלוף נכסים

קביעת שיעור המס על רווח הון מנכס שהוחלף

סעיף 96 לפקודה – ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת: "אפקט הנעילה".

• (א) "נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום. על סכום שהוקטן כאמור, השווה לרווח הון שנצבר בחלקו לפני המועד הקובע, יחולו לגבי אותו חלק מרווח ההון, שיעורי המס הקבועים בסעיפים 121 או 126, לפי הענין; לענין סעיף זה, "חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - חלק רווח ההון שיחסו לכלל רווח ההון הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד למועד הקובע כשהוא מחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה."

קביעת שיעור המס על רווח הון מנכס שהוחלף

- התכלית של הסעיף על פי הפסיקה והספרות היא מניעת "אפקט הנעילה" (lock-in effect) לפיו נישום יימנע מחידוש נכסיו בשל נטל המס המוטל עליו בעת מכירת הנכס הישן.
- הוראות סעיף 96 לפקודה מאפשרות לפיכך לנישום לדחות את רווח ההון שנצמח ממכירת נכס בר-פחת (להלן: "הנכס המוחלף") אשר תחתיו נרכש נכס (להלן: "הנכס המחליף"), וזאת בהתקיים תנאי הסעיף.
- הסעיף מוסיף וקובע, כי אותו חלק מרווח ההון הנדחה יופחת מהמחיר המקורי של הנכס המחליף, הן לעניין תביעת הפחת והן בעתיד לעניין חישוב רווח ההון ממכירתו.
- בכדי למנוע מצב בו ייהנה הנישום במכירת הנכס המוחלף מהפחתת רווח הון החייב בשיעורי מס גבוהים, ובעת מכירת הנכס המחליף מהגדלת רווח הון החייב בשיעורי מס נמוכים, הוספה הוראה לסעיף. ההוראה קובעת, כי על הסכום שהוקטן מהמחיר המקורי של הנכס המחליף והשווה "לחלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - יחולו שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 או 126, לפי העניין. פחות פרקטי לאור הזמן שחלף מאז המועד הקובע.

דוגמה מספרית

נתונים:

מכונה א'

- חברת ישראלי רכשה ביום 01.01.2020 מכונה א' בעלות של 100,000 ש"ח והופעלה ביום רכישתה. שיעור הפחת 10%.
- ביום 31.12.2020 נמכרה מכונה א' תמורת 80,000 ש"ח

מכונה ב'

- ביום 01.01.2021 נרכשה מכונה ב' לחילופה של מכונה א' בעלות של 200,000 ש"ח והופעלה ביום רכישתה. שיעור הפחת 10%.
- ביום 31.12.2025 נמכרה מכונה ב' תמורת 180,000 ש"ח

מכונה ג'

- ביום 01.01.2026 נרכשה מכונה ג' לחילופה של מכונה ב' בעלות של 250,000 ש"ח והופעלה ביום רכישתה. שיעור הפחת 10%. מכונה ג' נמכרה ביום 31.12.2029 תמורת 200,000 ש"ח.
- לא נרכשו מכונות נוספות.

דרך החישוב

מכונה ג'		מכונה ב'		מכונה א'	
250,000	עלות מכונה ג'	200,000	עלות	100,000	עלות
80,000	רווח הון מכונה ב'	100,000	פחת לצרכי מס	10,000	פחת לצרכי מס
	מחיר מקורי ליום		יתרת מחיר מקורי ליום		יתרת מחיר מקורי
170,000	01.01.2026	100,000	31.12.2025	90,000	
68,000	פחת לצרכי מס	180,000	מחיר מכירה	80,000	מחיר מכירה
	יתרת מחיר מקורי				
102,000	31.12.2029	80,000	רווח הון	10,000	הפסד הון שיובר בניכוי
200,000	מחיר מכירה	25%	שיעור מס רווחי הון		
98,000	רווח הון	20,000	מס לתשלום ללא סעיף 96		
	שיעור מס רווחי הו 25%				
24,500	מס לתשלום				

חריגים לשחלוף

- סעיף 96(ב) לפקודה – ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת: "אפקט הנעילה" – חריגים (תיקון 197):**
"הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה":
- (1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת; (ראו פסק הדין של בית המשפט העליון ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פשמ"ג לגבי הדין שקדם לתיקון 197 ביחס לחידוש ציי הרכב בחברות השכרה)**
- (2) זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל; (תקלת מס בעת שחלוף לפי סעיף 1031 לקוד המס האמריקאי).**
- (3) נכס שנמכר במכירה רעיונית כאמור בסעיף 100א1 ("מס הגירה").**

חריגים לשחלוף (נדל"ן מחוץ לישראל)

"נבע לנישום רווח הון ריאלי ממכירת זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כאמור בסעיף קטן (ב)(2) (להלן - המקרקעין הנמכרים), ובמדינה שבה נמצאים המקרקעין הנמכרים לא שולם מס חוץ, כהגדרתו בסעיף 199, רק בשל הוראות הדין הזר ביחס לדחיית רווח הון בחילוף המקרקעין הנמכרים במקרקעין אחרים הנמצאים באותה מדינה (להלן - המקרקעין הנרכשים), יחולו הוראות אלה:

(1) שולמו מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, במדינת החוץ שבה נמצאים המקרקעין הנרכשים בשל מכירתם, יינתן זיכוי בשל מסי החוץ ששולמו על חלק רווח ההון שנדחה, כנגד המס החל על הנישום בשנת המס שבה שולמו מסי החוץ, תחילה בשל רווח הון שהופק מחוץ לישראל, והיתרה כנגד הכנסות אחרות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; לא ניתן היה לקבל זיכוי כנגד הכנסות חוץ כאמור, יינתן הזיכוי כנגד המס החל על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל מכל מקור שהוא; סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כנגד מסי החוץ ששולמו בשל המקרקעין הנרכשים, יוחזר לנישום בתום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;

חריגים לשחלוף (נדל"ן מחוץ לישראל)

(2) הזיכוי כאמור בפסקה (1) יחול בהתקיים תנאים אלה:

(א) על חילוף המקרקעין היו חלות הוראות סעיף זה אילו המקרקעין הנמכרים לא היו נכס שהוא מקרקעין מחוץ לישראל;

(ב) הנישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, שחילוף המקרקעין במדינת החוץ לא התחייב במס בשל הוראות הדין הזר במדינת המקור הדומות במהותן להוראות סעיף זה;

(3) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על מסי החוץ שהיה ניתן לקבל בשלהם זיכוי לפי הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, או על סכום המס ששולם בישראל בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום 30 ימים לאחר מכירת המקרקעין הנמכרים ועד תום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;

(4) נותרה יתרה של מסי החוץ אשר לא ניתן בשלה זיכוי לפי הוראות פסקאות (2) ו-(3), יחולו עליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב'."

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן