

עמדות החייבות בדיווח

ריכוז העמדות החייבות בדיווח מטעם רשות

המיסים לשנת המס 2016

רו"ח ועו"ד דני גבאי- מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס

רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

סעיף 131ה. לפקודת מס הכנסה מחייב כל נישום החייב בהגשת דוח שנתי על הכנסותיו או דוח שנתי על ניכויים, לפרט בדוח, או בתוך 60 יום ממועד הגשת הדוח, אם נקט "עמדה חייבת בדיווח". חובת הדיווח חלה על עמדה הנוגדת לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, ואשר פורסמה במקום נפרד באתר האינטרנט של הרשות.

באופן דומה נקבעה חובת דיווח גם לפי חוקי מיסוי נוספים כגון מס ערך מוסף ומכס.

הדיווח הנדרש הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, אשר יתרון המס (כהגדרתו בסעיף 131ד לפקודה) הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר. הדיווח על נקיטת עמדה במסים עקיפים (מע"מ, מכס) יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים.

"יתרון מס" - לרבות כל אחד מאלה:

- (1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;
- (2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;
- (3) דחייה של מועד תשלום המס;

רשות המסים פרסמה ביום 26 בדצמבר 2016 את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת 2016 בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי (31 עמדות), בנושא מס ערך מוסף (11 עמדות) ובנושא מכס (16 עמדות).



עמדות חייבות בדיווח - שנת מס 2016

הודעת רשות המסים

בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") ובהתאם להוראות סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") ובהתאם להוראות סעיפים 231ד ו- 231ה לפקודת המכס (להלן: "פקודת המכס") שעניינם "נקיטת עמדה חייבת בדיווח", מתפרסמות העמדות החייבות בדיווח מטעם רשות המסים לשנת המס 2016.

יובהר, כי במסמך המהווה רשימת העמדות לכל מונח תהא המשמעות הקבועה לו בפקודה ו/או בחוק ו/או בפקודת המכס ו/או בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנות") ו/או בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") ו/או בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: "חוק עידוד תעשייה").

יוער כי לעניין שיעור המס לחישוב יתרון המס יש להתחשב גם בהוראות סעיף 121ב לפקודה ("מס יסף") במקרים הרלוונטיים.

יובהר, כי 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.

למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67ד לחוק על עוסק הנוקט עמדה חייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור.

כמו כן יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפורסמה רשות המיסים עד תום שנת המס של השנה החולפת ואשר יתרון המס הנובע ממנו הינו כאמור בסעיף 67ד לחוק אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת והכול תוך 60 יום מתום שנת המס החולפת.



רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

מעבר לשקופית	עמדה מס' 01/2016 דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 02/2016 דיבידנד מתאגיד מיוחד.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 03/2016 ניכוי בעד פחת.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 04/2016 זקיפת שווי שימוש ברכב.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 05/2016 אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 06/2016 זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 07/2016 הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 08/2016 הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 09/2016 הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 10/2016 הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 11/2016 "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 12/2016 שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק.....
	עמדה מס' 13/2016 יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל
מעבר לשקופית	(לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 14/2016 תקרת מסי חוץ.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 15/2016 מסי חוץ מוחזרים.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 16/2016 קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות.....

רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

מעבר לשקופית	עמדה מס' 17/2016 יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר
מעבר לשקופית	עמדה מס' 18/2016 דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה
מעבר לשקופית	עמדה מס' 19/2016 הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה
מעבר לשקופית	עמדה מס' 20/2016 הוראות סעיף 97 (ב3)- זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל
מעבר לשקופית	עמדה מס' 21/2016 זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות
מעבר לשקופית	עמדה מס' 22/2016 זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי
מעבר לשקופית	עמדה מס' 23/2016 קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)
מעבר לשקופית	עמדה מס' 24/2016 חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה
מעבר לשקופית	עמדה מס' 25/2016 תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל
מעבר לשקופית	עמדה מס' 26/2016 חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל
מעבר לשקופית	עמדה מס' 27/2016 הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה
מעבר לשקופית	עמדה מס' 28/2016 קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ
מעבר לשקופית	עמדה מס' 29/2016 מחירי העברה בעסקה בין לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (COST +)
מעבר לשקופית	עמדה מס' 30/2016 מחירי העברה בעסקה בין לאומית באמצעות צד ג'
מעבר לשקופית	עמדה מס' 31/2016 רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה



עמדות בנושא מס הכנסה

עמדה מס' 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, היא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.

לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא היתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח סעיף 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות").



עמדה מס' 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה (להלן: "**בעל המניות**"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן: "**התאגיד המיוחד**"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "**הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד**" היא הכנסתו חייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן: "**תקופת ההטבה**") ובהפחתת המס החל על בעלי המניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.



המשך עמדה מס' 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד

להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1/1/2010):

מסקנה	סה"כ הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד ע"פ העמדה לתום שנת 2014	2014	2013	2012	2011	2010	שנת מס	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 1
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 2
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	הכנסה חייבת	דוגמה 3
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	הכנסה חייבת	דוגמה 4
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מעמד התאגיד	

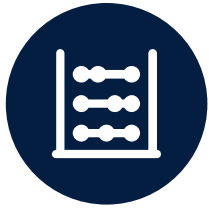
עמדה מס' 03/2016 - ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהא בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס.

לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס.

כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס.

למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.



עמדה מס' 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.
זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.



עמדה מס' 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר/מוטב/מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2006 הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד.

עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל ההוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכח סעיף 20א לפקודה, הוצאות מימון וכיוצ"ב.



עמדה מס' 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד

הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה.

יחסה ההכנסה החייבת לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, יהא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד למעט מקום בו נקבע באופן מפורש שההטבה בחוק עידוד תינתן למי שחלות עליו הוראות סעיף 121 לפקודה (לדוגמה: הטבות מס ליחיד מכח פרק שביעי 1 לחוק עידוד שעניינו "**הטבות במס לגבי בניינים להשכרה**").



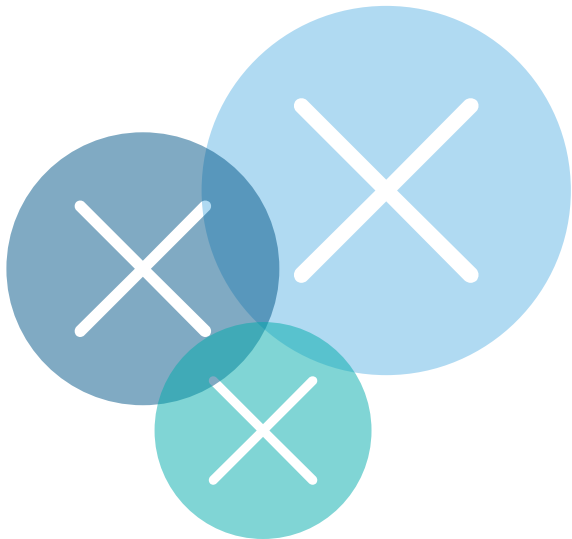
עמדה מס' 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצ"ב) - לא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.



עמדה מס' 08/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר

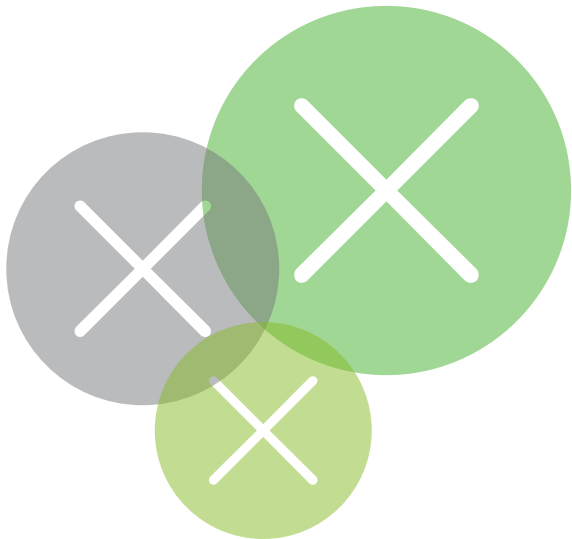
הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאשר המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.



עמדה מס' 09/2016 - הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה.

נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את הפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הדוח.



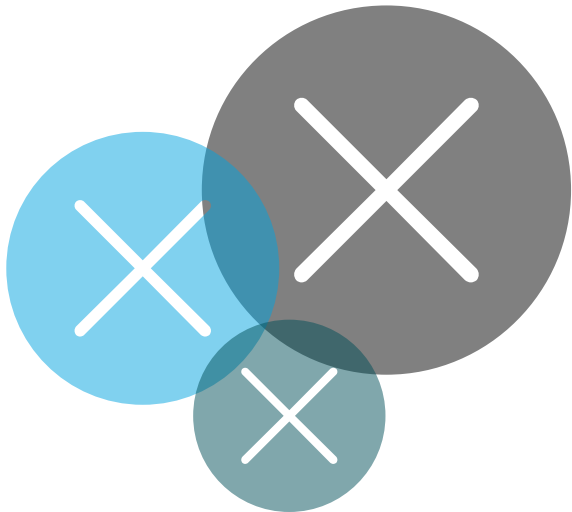


עמדות בנושא מיסוי בינלאומי

עמדה מס' 10/2016 - הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה.

כך למשל, יורש אינו זכאי לנצל זיכוי מסי חוץ שנוצרו אצל המוריש.



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

סעיף 100א 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".



עמדה מס' 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת ההסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק".

כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".



עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.



עמדה מס' 14/2016 - תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.

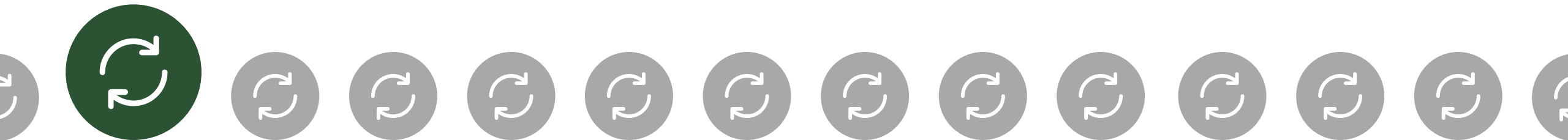
יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.

מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).



עמדה מס' 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.



עמדה מס' 16/2016 - קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות

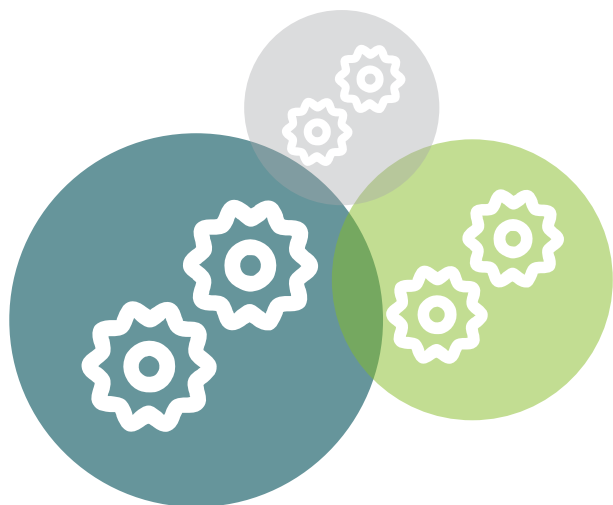
תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל (ראה סעיף 5 בחוזר מס הכנסה 5/2004).



עמדה מס' 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר".

לעניין זה, "דיבידנד משורשר" הינו דיבידנד שחולק מחברה שאינה תושבת ישראל (להלן: "חברת החוץ"), ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת החוץ מחברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

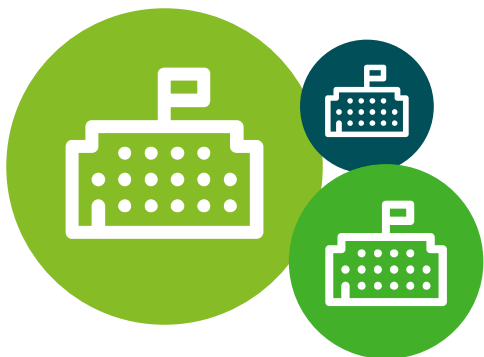


עמדה מס' 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 75ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה.

דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 75ב(ד)(3) מיוחס בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה.

במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א).
ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 4/2016.



עמדה מס' 19/2016 - הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, "דיבידנד נייטרלי" לא יכלול במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2. לחוזר מס הכנסה 6/2016.

לעניין זה, "דיבידנד נייטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.



עמדה מס' 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.



עמדה מס' 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות.

לענין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.



עמדה מס' 22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסויים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסויים, שינוי במצב משפחתי וכד'), לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות.

לענין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.



עמדה מס' 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

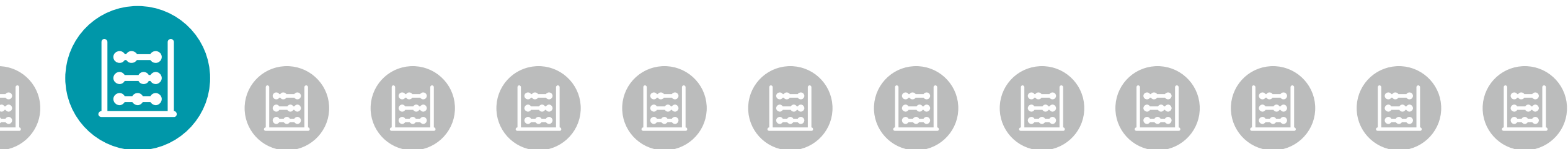
לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חנ"ז שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 175ב(ג)(1) קובע כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס.

אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, שבו נוצר מחיר מקורי חדש.



עמדה מס' 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה

בקביעת הרר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94ב לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסויית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים רר"ל בהתאם לסעיף 94ב לפקודה.



עמדה מס' 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל

על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל.

לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין.



עמדה מס' 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.



עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחשבו 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.

יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

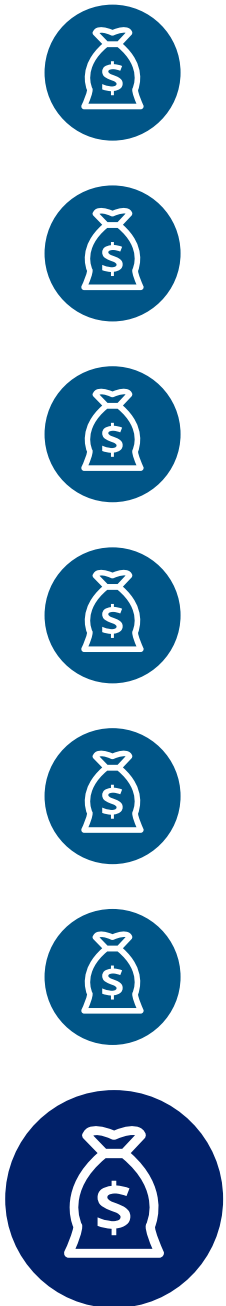


עמדה מס' 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ.

קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.





עמדה מס' 29/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (Cost +)

בחברות המדווחות לפי עלות ומרווח (Cost +) יש לכלול הכנסות לפי שיטת עלות ומרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות.

עמדה מס' 30/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב ישראל לצד שלישי (להלן: "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב חוץ, שהוא קרוב של אותו תושב ישראל שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב ישראל כאמור לבין תושב החוץ כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב חוץ לצד שלישי (להלן: "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב ישראל, שהוא קרוב של אותו תושב חוץ שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב החוץ כאמור לתושב ישראל כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.



עמדה מס' 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה

במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.





www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 225,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.