



החטיבה המקצועית

רשימת עמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2019

בנושא מס הכנסה

- עמדה מספר 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך 4
- עמדה מספר 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד 4
- עמדה מספר 03/2016 - ניכוי בעד פחת 5
- עמדה מספר 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב 5
- עמדה מספר 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי 6
- עמדה מספר 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד 6
- עמדה מספר 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות 6
- עמדה מספר 08/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר 6
- עמדה מספר 09/2016 - הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר 6
- עמדה מספר 10/2016 - הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר 7
- עמדה מספר 11/2016 - "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל 7
- עמדה מספר 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק 7
- עמדה מספר 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש 7
- עמדה מספר 14/2016 - תקרת מסי חוץ 8
- עמדה מספר 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים 8
- עמדה מספר 16/2016 - קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות 8
- עמדה מספר 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר 8
- עמדה מספר 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה 9
- עמדה מספר 19/2016 - הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה 9
- עמדה מספר 20/2016 - הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל 9
- עמדה מספר 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות 10
- עמדה מספר 22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי 10
- עמדה מספר 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז) 10
- עמדה מספר 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה 10
- עמדה מספר 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל 11
- עמדה מספר 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל 11
- עמדה מספר 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה 11



החטיבה המקצועית

- עמדה מספר 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ 11
- עמדה מספר 29/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (Cost +) .. 12
- עמדה מספר 30/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג' 12
- עמדה מספר 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה 12
- עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים" 12
- עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה 13
- עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה 13
- עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה 13
- עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס 13
- עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל 14
- עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל 14
- עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס 14
- עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי 15
- עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות 16
- עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה 16
- עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102 16
- עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה 17
- עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי 17
- עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי .. 17
- עמדה מספר 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות 18
- עמדה מספר 48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר 18
- עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע 19
- עמדה מספר 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד 19
- עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) 19
- עמדה מספר 52/2018 - יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט1) לפקודה 20
- עמדה מספר 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62 לפקודה 20
- עמדה מספר 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל 20
- עמדה מספר 55/2018 - אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות- סעיף 75ב 21
- עמדה מספר 56/2018 - לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית 23



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 57/2018 - הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות	23
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	23
עמדה מספר 59/2019 - חישוב סכום הרר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי	23
עמדה מספר 60/2019 - חישוב סכום הרר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות	23
עמדה מספר 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות	24
עמדה מספר 62/2019 - מיזוג משולש הופכי	25
עמדה מספר 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת	25
עמדה מספר 64/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"	25
עמדה מספר 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע	26
עמדה מספר 66/2019 - ניכוי בגין התקפות מהאוייר	26
עמדה מספר 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים	26
עמדה מספר 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות	27
עמדה מספר 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI)	28
עמדה מספר 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית	28
עמדה מספר 71/2019 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי	28
עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז	29
עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר	29
עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז	29
עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה	29
עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות	30
עמדה מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות	30
עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר	30
עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה	31
עמדה מספר 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת זרה	31



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, יהא 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 הייתה 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 מספר 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.



החטיבה המקצועית

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	שנת מס					דוגמה
		2014	2013	2012	2011	2010	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	100	100	1
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	2
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	3
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	4
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	

עמדה מספר 03/2016 - ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו 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 מספר 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.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר או מוטב או מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 [לחוזר מס הכנסה מספר 3/2006](#) הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד. עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל הוצאות 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 וכיוצא בזאת.

עמדה מספר 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. יוחסה 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 מספר 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 מחקר ופיתוח (להלן - "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 וכיוצא בזאת) - לא נמצא בידי האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

עמדה מספר 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 מספר 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.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 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 מספר 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 שייוצר 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 מספר 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 מספר 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או

פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על ידי 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



החטיבה המקצועית

מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

עמדה מספר 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:

- 1) מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
- 2) 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.
- 3) 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 בחוץ לארץ (להלן - "חו"ל") בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).

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

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



החטיבה המקצועית

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 מספר 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 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(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 5/2016](#).

עמדה מספר 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 ניטרלי" לא ייכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2 לחוזר מס הכנסה 6/2016.

לעניין זה, "דיבידנד ניטרלי" 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 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.



החטיבה המקצועית

4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

עמדה מספר 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 מספר 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 מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכדומה), 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 מספר 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

לענין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (להלן - "חנ"ז") שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 75ב(ג)1(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 מספר 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.



החטיבה המקצועית

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

עמדה מספר 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 הפסדים 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 הפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 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.

יובהר כי, עמדה זו מבטלת מדוחות 2017 ואילך, ותדווח במסגרת עמדה מספר 51/2017.

עמדה מספר 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 מספר 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.

עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים"

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), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.



החטיבה המקצועית

בנוסף, "מטבע וירטואלי" **אינו** מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה **לא** יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט) לפקודה מחברה תושבת מדינת

אמנה

בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה יראו משיכה (כהגדרתה בסעיף) על ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין. כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 199-210 לפקודה.

עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט) בפקודה, 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.

עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף

3(ט) לפקודה

לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה) כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט)1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור.

עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס

בחישוב ר"ל כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה בחברה שמניותיה נמכרות, ניתן לכלול בחישוב חלופת המס רווחים שהתחייבו במס בידי חברות המוחזקות על ידה (להלן - "רווחי חברות מוחזקות" ולהלן - "החברות המוחזקות"), על פי שיעור חלקה של החברה הנמכרת בחברות האמורות ובהתאם לכללים [בעמדה 39/2017 להלן \(אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס\)](#), וזאת רק אם נרשמו בספרי החברה שמניותיה נמכרות, רווחי אקוויטי בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method), בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 28 בגין רווחי החברות המוחזקות על ידה ובנוסף.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל בחברה שמניותיה נמכרות, מקור רווחי האקוויטי אותו ניתן לכלול בחישוב הרר"ל, כמפורט לעיל בעמדה 36/2017 לעיל ([הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס](#)), הינו ברווחים שחויבו במס בידי החברות המוחזקות, כך שבעת חלוקתם כדיבידנד בפועל, או במכירת מניות החברה המוחזקות, הם לא היו מחויבים במס נוסף על פי סעיף 126(ב) לפקודה או סעיף 94ב לפקודה, לפי העניין.

עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל הכולל רווחי אקוויטי כמפורט בעמדה 37/2017 לעיל ([רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל](#)), לעיל, לא יחשבו כרווחים שחויבו במס, רווחי חברה תושבת מדינה זרה שאילו היו מחולקים כדיבידנד לחברה הנמכרת היה חל לגבי הדיבידנד הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס

בהמשך לעמדה 36/2017 לעיל ([הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס](#)), חישוב חלק רווחי חברות מוחזקות שייכלל ברווחים הראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחלופת המס, יהיה בהתאם לכל הכללים הבאים:

- א. יש לבצע חישוב רר"ל בגין רווחי החברה המוחזקת לפי החלופה החשבונאית והחלופה המיסויית, זאת בהתאם לתקופת ההחזקה של מוכר המניות בחברה הנמכרת ובהתחשב בתקופת ההחזקה של החברה הנמכרת בחברה המחזיקה ובשיעור ההחזקה בה, והכל על פי הוראות סעיף 94ב לפקודה.
- ב. הרווחים שחושבו לעיל לא יעלו על רווחי האקוויטי שנרשמו בספרי החברה הנמכרת בגין החברה המוחזקת.
- ג. חישוב הרר"ל בחברה המוחזקת יעשה בהתאם להוראות סעיף 94ב לפקודה. במידה והחברה המוחזקת הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה יחול האמור בסעיף 94ב(א) לפקודה.
- ד. אם מדובר בהחזקה בחברות מוחזקות בעקיפין (קרי - "שרשרת החזקות"), יש לבצע את החישוב האמור לעיל לכל אחת מהחברות שבשרשרת, החל מהחברה האחרונה בשרשרת ועד לחברה המוחזקת באופן ישיר בידי החברה שמניותיה נמכרות.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של

נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו ויחויבו במס בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.

תמורה באשראי: תמורה שתועבר למוכר במועד המאוחר או במועדים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם, בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד או צמוד מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש.

דוגמה:

ביום 1.1.2017 נמכר נכס. התמורה תשולם ב-10 תשלומים שנתיים שווים של 1 מיליון ₪ החל מיום 1.1.2018. תמורת התשלומים העתידיים הוונה ליום המכירה לפי שיעור היוון של 5% בהתאם לשיעור ההיוון שנקבע בין הצדדים (קיימת בהסכם המכר חלופת תשלום במזומן לפי שיעור זה), כך שהסכום המהוון שנקבע כתמורת רווח ההון עמד על 7,721,734 ₪. בכל שנת מס על המוכר לדווח על מרכיב הריבית הגלום בתשלום על פי לוח הסילוקין המחושב בהתאם ללוח שפיצר, כהכנסת ריבית שתמוסה בהתאם לשיעורי המס הקבועים על ההכנסה כאמור מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

להלן לוח שפיצר בהתאם לדוגמה ומרכיב הריבית בגין כל אחת משנות המס:

תשלום	ע"ח קרן	ע"ח ריבית	יתרת קרן		
		-	7,721,734	01/01/2017	
1,000,000	613,913	386,087	7,107,821	01/01/2018	1
1,000,000	644,609	355,391	6,463,212	01/01/2019	2
1,000,000	676,839	323,161	5,786,373	01/01/2020	3
1,000,000	710,681	289,319	5,075,691	01/01/2021	4
1,000,000	746,215	253,785	4,329,476	01/01/2022	5
1,000,000	783,526	216,474	3,545,950	01/01/2023	6
1,000,000	822,703	177,297	2,723,247	01/01/2024	7
1,000,000	863,838	136,162	1,859,410	01/01/2025	8
1,000,000	907,030	92,970	952,380	01/01/2026	9
1,000,000	952,381	47,619	-1	01/01/2027	10
10,000,000	7,721,735	2,278,265			



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח

בעסקת תמורות

דווחה עסקת שבח שהינה עסקת תמורות, כל תמורה שהתקבלה בפועל, או שנוצרה הזכאות לקבלה (בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום) מעבר לסכום שהוכר כשווי המכירה במס שבח, תדווח בתקופה השוטפת כהכנסה חייבת במס.

לעניין זה, עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר יבנו על המקרקעין.

עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.

הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית של המניות. כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.

עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102

אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה, כנכנסים למישור של תגמול מבוסס הון ולגדרי סעיף 102 לפקודה, כי אם תגמול מבוסס מזומן אשר ניתן כהטבה במסגרת יחסי עובד/נותן שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "עובד") - מעביד/מקבל שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "מעביד") ואשר ההכנסות הנובעות הימנו תסווגנה כהכנסה לפי סעיף 2(1) או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כבונוס/מענק הצלחה לעובד בקרות האירוע המזכה.

הדיווח על העמדה יחול הן על החברה אשר העניקה את הזכויות לעובד והן על העובד, וזאת בעת קבלת התגמול בפועל.

לעניין זה, תכנית להענקת מניות פנטום (לרבות זכות לרכישת מניות) הינה חוזה בין המעביד לעובד אשר במסגרתו המעביד מעניק לעובד חלק מההטבות הגלומות בתכנית תגמול מבוססת הון מבלי להקצות מניות או אופציות בפועל, אלא על ידי הקצאה של מכשיר שידוע כ"מניות פנטום". המדובר למעשה בצורה של תגמול נדחה, במסגרתו מבטיח המעביד לתגמל את העובד במזומן בהתבסס על שווי מניות החברה,



החטיבה המקצועית

ביצועיה או כל מדד אחר המוסכם על שני הצדדים. העובד מתוגמל מבלי להיות חשוף לעלות ולסיכון הקשורים בבעלות על מניות. כאשר מגיע המועד למימוש זכותו של המשתתף, בהתאם לתנאי התכנית, או כאשר פורש המשתתף מעבודתו, הוא מקבל סכום השווה לעליית שווי של המדד הקובע, החל מן היום בו נהייה זכאי למניות הפנטום, ובנוסף לעיתים מקבל הוא סכום בגובה דיבידנד למנייה שהוכרז, אם הוכרז, על פי מספר מניות הפנטום שבבעלותו ("שווה דיבידנד").

עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד

הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה.

ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.

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.

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

הוא נכס ישראלי

תושב חוזר 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)(2). ככל שתושב החוזר מוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, שאינו מהווה את עיקר שוויה, ייחשב הרווח הון החייב בישראל באופן יחסי, כיחס שווי הנכס הישראלי לשווי כלל נכסי חברה.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן

או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.

מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75ח1 אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקניה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקניה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד יום 31/12/2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29 ביוני 2015). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי דווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

עמדה מספר 48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות

שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר

בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75ח1(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 6%-3%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל,



החטיבה המקצועית

גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות.

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

עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים

להגדרת מוסד קבע

בבחינת קיומו של מוסד קבע בישראל עבור תאגיד זר, שבו עיקר פעילות התאגיד הזר היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר.

עמדה מספר 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 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C\)](#) 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 122א' ו-125ג' לפקודה).

מבלי לגרוע מהאמור - לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארצות הברית ע"י בעל מניות ישראלי בשל הכנסות ה-LLC המיוחסות אליו, אם לא כלל את הכנסות ה-LLC במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות במס, כנגד המס הישראלי החל על דיבידנד המחולק לו מה-LLC אם לא בחר להחיל הוראות [חוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-LLC\)](#).

עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי

עלויות בתוספת מרווח (COST+)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) בעסקה בינלאומית, יש לכלול הכנסות לפי שיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות וכן יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.



החטיבה המקצועית

הערה: עמדה זו מהווה עמדה אחת המשלבת יחדיו את עמדה מספר 29/2016 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 ואין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 29/2016 לשם הגשת הדוחות לשנת 2016.

עמדה מספר 52/2018 - יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה

בעל מניות מהותי שהעביר לרשותו דירה שהייתה בבעלותה של החברה שבבעלותו במסגרת הוראת המעבר הקבועה בסעיפים 96(ב)(3)(א)(1) או 96(ב)(4)(א)(1) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, יכול להפחית מההכנסה שנזקפה לו בהתאם להוראות כאמור, יתרת הלוואה ו/או יתרת זכות כאמור בסעיף 3(ט)(6)(ב)(1) או (2), וזאת רק בתנאי כי ההלוואה תגרע ממאזן החברה מיד לאחר מכן, ויתרת הזכות שקוזזה כאמור ואשר לא נגרעה ממאזן החברה, לא תחשב עוד כיתרת זכות לצורכי מס.

עמדה מספר 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62א לפקודה

החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה בדבר פעולות שיראו בהן כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו לעניין סעיף 62א(א)(2) לפקודה, הינה חזקה שאינה ניתנת לסתירה. קרי, ככול שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף האמור, יראו את ההכנסה שלגביה התקיימו התנאים כהכנסה שחל לגביה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה.

עמדה מספר 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו

בישראל

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה או פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות או אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 רישא ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה (קרי, הייתה קיימת עילת חיוב בישראל לפי הוראות האמנה במידה והתשלום היה מתקבל במהלך שהותו בישראל). היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 55/2018 - אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים

שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות- סעיף 75ב

בעת חישוב הרווחים שלא שולמו כמשמעותם בסעיף 75ב לפקודה ובחינת מבחן הרווחים הפסיביים או ההכנסות הפסיביות. בין אם מדובר במדינה גומלת ובין אם לאו אין לייחס לנכס הנמכר על-ידי חברה נשלטת זרה או להכנסות מנכס בבעלות חברה נשלטת זרה כל חלק מהמחיר המקורי של מניות חברה נשלטת זרה, ו/או חברה המחזיקה בה במישרין או בעקיפין, שכן אין מדובר בתמורה אשר שולמה בפועל בעבור אותם נכסים ועל ידי אותה ישות.

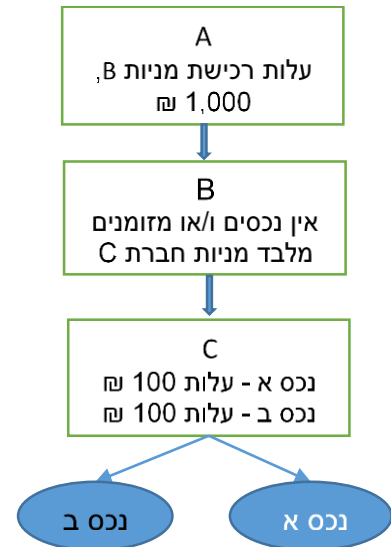
להלן דוגמה בנושא:

1. ביום 1.1.10 (להלן: "יום הרכישה") רכשה חברה A, חברת תושבת ישראל (להלן: "חברה A"), את מלוא מניות חברת B, חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה B"), בעלות 1,000 ₪.
2. חברה B מחזיקה במלוא מניות חברת C, שהינה חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה C").
3. ביום הרכישה אין בחברה B נכסים ו/או מזומנים מלבד מניות חברת C.
4. שווי שוק חברה C ליום הרכישה הינו, 1,000 ₪. הנגזר כולו משני נכסים המוחזקים במישרין על-ידי חברה C (להלן: "הנכסים"), שווי כל אחד מהנכסים ליום הרכישה הינו 500 ₪.
5. עלות כל אחד מהנכסים כאמור בידי חברת C, הינה 100 ₪. לא קיים פחת לנכסים, כאמור, הן על-פי הדין בישראל והן לעניין הדין במדינת האמנה.
6. ביום 1.1.17 מכרה חברה C, נכס אחד מבין הנכסים, בסך 800 ₪ (להלן: "הנכס הנמכר").



החטיבה המקצועית

ליום הרכישה:



בשנת המס 2017 חברת C הינה חברה נשלטת זרה בהתאם להוראות סעיף 75ב לפקודה.

במסגרת חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות בעניין הנכס הנמכר, אין לייחס חלק מעלות מניות חברת B לנכס הנמכר ב-C אף אם חלק מהעלות כאמור משקף את שווי הנכס הנמכר.

יובהר כי הוראה זו חלה הן לעניין מימוש והן לעניין מקרה אחר בו בידי אותה חברה C הכנסה שוטפת מנכס בר פחת, ובהתאם לעמדת רשות המסים לא יוכר פחת כהוצאה שוטפת בגין עלות מניות חברת B.

דרך החישוב:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (100) ₪

רווחים שלא שולמו- 700 ₪

אין לחשב באופן הבא:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (500) ₪

רווחים שלא שולמו- 300 ₪



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 56/2018 - לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה

ישראלית

בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.

עמדה מספר 57/2018 - הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה

חדש בתקופת ההטבות

לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק, או עולה חדש בתקופת ההטבות שבסעיף 14 ו-97(ב) לפקודה, שכן בהתאם להוראות סעיפים 29 ו-92 לפקודה, אילו היה רווח לא היה חייב במס. יובהר, כי עמדה זו לא תחול לעניין הפסדים הנובעים מהמקורות המנויים בסעיף 14 במידה ובכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 ביקש הנישום כאמור, בהתאם לסעיף 14 שלא להחיל את ההטבות מהמקורות המנויים בסעיף 14.

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 הפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית (בדומה לחלוקה הליניארית החלה במקרה של רווח הון לפי סעיף 97(ב)(3)).

עמדה מספר 59/2019 - חישוב סכום הר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי

אקוויטי

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") בחלופה החשבונאית, יש לכלול הן רווחי אקוויטי והן הפסדי אקוויטי של חברה המחזיקה בחברה אחרת ו**מציגה** את השקעתה בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method) בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 28 או גילוי דעת 68.

עמדה מספר 60/2019 - חישוב סכום הר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") (הן בחלופה המיטוית והן בחלופה החשבונאית), יש להפחית מסכום הר"ל את סכום התמורה בעד המניות הנרכשות במסגרת רכישה עצמית של מניות החברה, וזאת לגבי רכישות כאמור שבוצעו במהלך תקופת ההחזקה של המניות על ידי המוכר (שלגביו מחושב הר"ל). האמור לא יחול מקום שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה



החטיבה המקצועית

כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.

עמדה מספר 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון רק לאחר שחולקו כל הרווחים (לרבות קרנות שמקורן ברווח) על ידי החברה המחלקת והוכח כי חולקו סכומים מתוך כסף שהושקע בחברה בהון מניות ופרמיה.

יראו חלוקה כדיבידנד ולא כהפחתת הון, בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.
2. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, כאשר ההסבר ליכולת הפירעון של החברה אשר מאפשר את החלוקה מבוסס על הרווחים שגלומים בנכסי החברה לרבות רווחים שמומשו במועד כלשהוא לאחר החלוקה. יובהר, כי מקום שהרווח שנצבר בחברה בתקופה האמורה הינו רווחי שערור, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
3. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות כאשר לחברה הון מניות ופרמיה (או קרנות הון אחרות) שמקורן בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במהלך שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה-2 לפקודה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
4. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שמקורה בהון שהונפק בחברה למשקיעים במהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנתיים שקדמו לה. במקרה זה, יראו חלוקה כחלוקת רווחי שערור בידי בעלי המניות שהחזיקו במניות החברה טרם ההנפקה האמורה ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
5. חלוקה שלא מרווח בסכומים העולים על סך ההון העצמי כך שנוצר גרעון בהון. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 62/2019 - מיזוג משולש הופכי

רכישת מניותיה של חברה שבוצעה באמצעות "מיזוג משולש הופכי" בהתאם למתווה שלהלן:

שלב ראשון, (שלב מקדים לעסקת המיזוג) - הרוכש מקים חברה חדשה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ומעניק לה הלוואה/שטר הון או החברה החדשה מגייסת חוב מבנק או מגורם אחר. שלב שני, מיד בסמוך להקמת החברה החדשה, מבוצע מיזוג לפי חוק החברות התשנ"ט-1999 לפיו, החברה החדשה תמוזג עם ולתוך החברה הנרכשת. במהלך המיזוג ההלוואה או שטר ההון מועברים לחברה הנרכשת.

סכום ההלוואה או שטר ההון אשר הועברו לחברה הנרכשת, במסגרת המיזוג המשולש ההופכי, תסווג כחלוקת דיבידנד לרוכש.

במקרה בו מדובר בהלוואה או בשטר הון אשר ניתן על ידי הרוכש לחברה החדשה והועבר במסגרת המיזוג לחברה הנרכשת, מועד החיוב במס יהיה בכל תשלום של קרן ההלוואה או שטר ההון לפי הענין.

במקרה בו מדובר בהלוואה מצד ג' (למשל בנק), מועד החיוב במס יהיה כבר במועד המיזוג והעברת ההתחייבות לחברה הנרכשת.

הדיווח על פי העמדה לא יחול מקום שחלוקת הדיבידנד בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון כאמור בעמדה 61/2019 שעניינה "סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות".

בחינת הסיווג וחישוב יתרון המס יבוצעו בהתאם למועדי הדיווח כמתואר לעיל (במועד המיזוג או במועד תשלום ההלוואה/שטר ההון).

עמדה מספר 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת

נישום העוסק ב"עבודה ממושכת" כהגדרתה בסעיף 8א לפקודה, זכאי לקזז הפסד על פי סעיף 8א(ב)(2) לפקודה מביצוע העבודה הממושכת רק כאשר גמר לבצע לפחות 50% מהיקף העבודה. סכום הפסד שיותר בקיזוז יהיה בהתאם לשיעור היקף העבודה שהסתיים באותה שנה (בהתאם להיקף הכספי או להיקף הכמותי).

עמדה מספר 64/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"

ייחוס "הוצאות ריבית" ו"הוצאות הנהלה וכלליות" לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" כהגדרת המונחים בסעיף 18(ד) לפקודה, יבוצע בהתאם לחזקה הקבועה בהוראות הסעיף ולא על בסיס מנגנון



החטיבה המקצועית

ייחוס הוצאות אחר, למעט במקרים העומדים בכל המבחנים אשר נקבעו בחוזר מס הכנסה 7/2001 - מקצועית בעניין ייחוס הוצאות ריבית על פי סעיף 18(ד) לפקודה (בעקבות פס"ד אינטרביילדינג).

עמדה מספר 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע

לא יראו בהוצאות בגין חפירה ודיפון שהוצאו במסגרת בניית מבנים כניכויים בגין נקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה.. הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(6) ייבחנו במהותן וינכרו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 66/2019 - ניכוי בגין התקפות מהאוויר

ניכויים בגין נקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה, יותרו בניכוי בהתקיים שני התנאים הבאים:

1. ההוצאות הוצאו עבור אמצעי זהירות שעיקר השימוש בו הינו לנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר וזה היה ייעודו מלכתחילה. לעניין זה, יראו בהוצאות שהוצאו להקמת חניון או הוצאות שהוצאו להקמת ממ"ד שמשמש כחדר בדירה כהוצאות שאין משמשות בעיקרן לנקיטת אמצעי זהירות כאמור והוצאות אלו לא יותרו בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה.
2. ההוצאות הוצאו בהקמת נכסים המהווים רכוש קבוע בידי הנישום ולא כאשר מדובר בהוצאות לבניית מלאי.

הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(7) ייבחנו במהותן וינכרו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, תחוייב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה (הכנסה חייבת כאמור, יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת):

- 1) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;
- 2) סכום שניתן לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
- 3) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;



החטיבה המקצועית

4) מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;

5) רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול וייבחנו על ידי פקיד השומה אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

עמדה מספר 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות

יראו מניות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים ובזכויות ההצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח – פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה), כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטות דירקטוריון או אסיפה כללית.

לעניין זה יראו כל אחד מהתנאים הבאים כמי שיגרום למניה המוקצית שלא להוות מניה כמשמעותה בסעיף 102, ואת הדיבידנד המתקבל מכוחה לכאורה, להוות הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה:

1. מניות הפוקעות בתום העסקה.
2. מניות נטולות זכויות הצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח – פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה).
3. מניות שיכול ולא ישתתפו בחלוקת דיבידנד שהוכרז לבעלי המניות הרגילים האחרים.
4. מניות שדיבידנד מכוחן מותנה בכך שהדירקטוריון יחליט לחלק לסוג מניה זה ללא חלוקה לבעלי המניות הרגילים האחרים.
5. קביעת הסדר לפיו בהתקיים תנאים מסוימים תימכר המניה על ידי המחזיק לחברה או מי מטעמה בסכום קבוע שאינו מהווה שווי שוק המניה ביום הימכרה (עמדה זו לא תחול במקרה של הסדרים בהתאם למתואר [בחוזר מס הכנסה 5/2017 שעניינו "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח"](#)).
6. הענקת אופציית רכש (CALL) מעובד למעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה ו/או הענקת אופציות מכר (PUT) לעובד ממעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה, למעט הסדר כאמור המתייחס למועד הפסקת העסקה וכאשר מחיר המימוש של האופציה שניתנה לעובד הינו בהתאם לשווי שוק החברה במועד המימוש (בדיקת שווי השוק תבוצע על בסיס הערכת שווי כלכלית המבוססת על עקרונות הערכות שווי מקובלות כגון: D.C.F, מכפיל שווי מקובל וכיוצ"ב).



החטיבה המקצועית

האמור בעמדה זו יחול על מניה או אופציה המעניקה מניה שמאפייניה הם כמתואר בעמדה זו. יתרון המס ייבחן הן על מקבל המניות והן בהיבט הניכויים של החברה המחלקת. חישוב יתרון המס יבוצע בהשוואת המס הן במועד ההקצאה והן במועד המימוש תוך השוואה לחבות המס בהתאם להוראות סעיף 102 ביחס לחבות המס לפי 3(ט) או 2(2) לפקודה.

עמדה מספר 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון

בעסקאות BOT או PFI)

נישום שבדוחותיו הכספיים הוכרו הכנסות בגין הקמה או שדרוג של תשתית ובהתאם התשתית לא נרשמה כרכוש קבוע בידי (בהתאם להוראות פרשנות IFRIC 12 או הוראות תקן חשבונאות מספר 33), הרי שאף לצורכי מס לא יראו את הנישום כבעליו של התשתית ובהתאם לא יותרו לנישום בגין התשתית הוצאות פחת לפי סעיף 21 לפקודה והתקנות.

עמדה מספר 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים [בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות"](#)) לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם. לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

עמדה מספר 71/2019 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור

חשבונאי

ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר, הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערך עסקאות הגידור לשווי הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים משיערוך העסקאות כאמור.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל

לראשונה בחנ"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(1) לפקודה.

עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל

לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל

לראשונה בחמי"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב(א) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(א) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 75ב(א) לפקודה.

עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל

לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת



החטיבה המקצועית

המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב

ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של

קבוצת חברות

בעת בדיקת סיווג ההכנסה כ"הכנסה פסיבית" כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5) לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב), יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זרה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין אם לאו. קרי, אין להתעלם מעקרון היישות הנפרדת של כל חברה ויש לבחון כל הכנסה ב"ראי" החברה שהפיקה את ההכנסה ולא ב"ראי" הקבוצה כמכלול.

עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד

מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

כפי שנקבע בסעיף 5.4.2 [לחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#) בהתאם ל"מבחן המשולב", בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 75ז(ה), אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים. כלומר לא תיצבר תקופת הטבות נוספת חדשה מהמועד בו עלה הנהנה.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו

ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה

כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75ג' לפקודה ובסעיף 2.8 [לחוזר מספר 3/2016](#), לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה.

עמדה מספר 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת

זרה

הוראת סעיף 75ב לפקודה תחול גם על מי שמחזיק באחד מ"אמצעי השליטה" בחבר בני אדם שלא בדרך של החזקה במניות ובלבד שהוא מחזיק ב"אמצעי השליטה" באותו חבר בני אדם בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 75ב לפקודה. קרי, בעת בחינת תנאי החזקה בחברה נשלטת זרה כמפורט בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות, המקנה למחזיק בה את אחד מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 88 לפקודה.