

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

חוק ההסדרים, דוח הועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי והערכות סוף שנת מס 2021 איילת אור - בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
13 דצמבר 2021

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

נושאי המצגת

- המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין לאומי;
- תזכיר חוק – עידוד תעשייה עתירת ידע, התשפ"ב 2021;
- הטבות מס מכוח חוק עידוד השקעות הון בניינים להשכרה;
- עדכונים וסוגיות מהפרקטיקה במיסוי מטבעות דיגיטליים;
- מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל נגיף הקורונה – השגות ועררים;
- חוק מס הכנסה שלילי – פעימה שנייה עבור עצמאיים ושכירים בעלי שליטה – השגות ועררים;

נושאי המצגת

- רכישה עצמית של מניות;
- סעיף 3(ט) לפקודה;
- סעיף 62א לפקודה;
- חובת דווח סטטוטורית על תכנוני מס;
- חובת דווח על בעלי מניות בחברות חוץ ועל העברת כספים;
- החזקה בחברות שקופות מחוץ לישראל.

המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

- הוועדה עסקה בשלל נושאים של מיסוי הבינלאומי. בין חברי הוועדה היו נציגים של כל הלשכות המקצועיות.
- הוועדה הגישה את המלצותיה במסגרת דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי למנכ"ל רשות המסים ביום 21 בנובמבר 2021 (להלן: "ההמלצות").
- על אף שההמלצות הוגשו בהסכמה של הלשכות המקצועיות, הדרך ארוכה עד להבשלת חקיקה מחייבת, ובין היתר אישור ראש רשות המיסים, גיבוש הצעת החקיקה, אישור בוועדת הכספים בכנסת והצבעות בכנסת.
- מוקדם עדיין לתכנן צעדים ולקבלת החלטות גורליות על סמך ההמלצות.

המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

- פרק א' - קביעת המושב של יחיד
- פרק ב' - מס יציאה
- פרק ג' - הקלה ממיסי כפל
- פרק ד' - דיבידנד מחוץ לישראל – זיכוי עקיף
- פרק ה' - חברה נשלטת זרה
- פרק ו' - תיקוני חקיקה שונים
- פרק ז' - חובות דיווח
- פרק ח' - מס סניף
- פרק ט' - הקלות ליחידים מוטבים
- פרק י' – אי התאמות היברידיות

קביעת המושב של יחיד

רקע

- במסגרת ההמלצות, הוועדה מצביעה על הקושי ביישום מבחן "מרכז החיים" הקיים ובין היתר, הפרשנויות שונות שניתנות למונח "מרכז החיים" ומקרים בהן מתעוררת סתירה בין ההגדרה "תושב ישראל" לבין "תושב חוץ", אשר בתורה מביאה להתנהלות ודיונים רבים בנושא בין רשות המסים לנישומים. לפיכך, מציעה הוועדה לקבוע מקרים בהם תהיה חזקה חלוטה שיחיד הינו "תושב ישראל" ו"תושב חוץ".

קביעת המושב של יחיד

חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב ישראל" יהיו כלהלן:

- יחיד ששהה בישראל מעל ל-183 יום במשך שנתיים ברצף, ייחשב כתושב ישראל משנה הראשונה.
- יחיד ששהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הינו 450 ימים או יותר. קיום חזקה זו לא תגרום לקביעת תושבות בישראל ככל שהיחיד/ה שהה 183 ימים או יותר בכל שנות המס הנבדקות באותה מדינת תושבותו שהינה מדינת אמנה עם ישראל. על היחיד להמציא אישור תושבות לצרכי מס מאותה מדינת אמנה.
- יחיד ששהה בישראל 100 ימים או יותר בשנה ובן או בת הזוג או מי שמנהל/ת עמו/ה משק בית משותף הינו תושב ישראל.

קביעת המושב של יחיד

חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב חוץ" יהיו כלהלן:

- יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור.
 - יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה לשהותו כאמור.
- יצוין, כי החזקות לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד לא שהה בישראל למעלה מ- 15 ימים בחודש הראשון של שנת המס הראשונה או בחודש האחרון של שנת המס האחרונה.

קביעת המושב של יחיד

- חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב חוץ" המשך-
- בני הזוג ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור.
- בני הזוג ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה השנייה לשהותם כאמור.
- החזקות לעיל, יחולו בתנאי שהיחידה ובן/בת זוג לא שהו בישראל למעלה מ- 30 ימים בחודשים הראשונים של שנת המס הראשונה או בחודשיים האחרונים של שנת המס האחרונה.

קביעת המושב של יחיד

חזקות חלוטות להכרעת מיהו "תושב חוץ" המשך:

- בני הזוג שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור, ובלבד שבני הזוג שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר, והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.

- בני הזוג שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס השנייה לשהותם כאמור, ובלבד שבני הזוג שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.

החזקות לעיל, יחולו בתנאי שבני הזוג לא שהו בישראל 50 ימים או יותר במהלך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה או במהלך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה.

קביעת המושב של יחיד

- לצד החזקות החלוטות, הוועדה ממליצה להמשיך ולהישען על מבחן מרכז החיים לרבות המבחן הכמותי הקיים (כחזקות הניתנות לסתירה), לצורך קביעת מקום המושב של יחיד במקרים בהם החזקות החלוטות אינן חלות.
- מועד תחילת תושבות ומועד ניתוק תושבות עשויים לחול גם במהלך השנה.
- לגישתנו לא ברור אם השינוי עשוי להביא יותר ודאות וסדר לנישומים או להשאיר את הדברים על כנם.

מס יציאה – סעיף 100א המוצע

רקע

- 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 תשלום המס ליום שבו ימכור היחיד את הנכס בפועל וכך גם יידחה חישוב המס למועד המימוש בפועל. כתוצאה מכך, קיים קושי באכיפה של ההוראה ועל ריקע זו ממליצה הוועדה להגביר את חובות הדיווח ולקבוע מנגנון מיוחד להבטחת תשלום המס.

מס יציאה – סעיף 100א המוצע

- 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

- **מסלול הדחייה** – המסלול מאפשר דחיית מועד תשלום המס בהתאם לשווי הנכסים החייבים במס יציאה:
- **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 **וערביות**.
 - 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**.

הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ

- בדין הקיים, תושב ישראל המחזיק בחברה זרה נדרש להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה ולצרף את טופס 150 במסגרתו יפרט נתונים כלליים לגבי החברה בהחזקתו. על מנת להגביר רמת השקיפות, הועדה ממליצה להרחיב חובות הדיווח על בעלי שליטה העונים להגדרה "בעל השליטה מיוחד".

מוצע כאמור לקבוע הגדרה חדשה - "בעל השליטה מיוחד", שהינו אחד מאלה:

- בעל מניות המחזיק במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, ביותר מ 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ.
- בעל מניות המחזיק מעל 25% ופחות מ-50% במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, וקיימים בעלי מניות ישראלים נוספים, וביחד עימם ההחזקה הינה מעל 50%.
- בעל מניות המחזיק במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, ב 25% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, ואין לו יכולת לזהות 50% או יותר מבעלי המניות האחרים.

הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ

"בעל השליטה מיוחד" כאמור יהיה חייב בדרישות הדיווח נוספות כלהלן:

- הדו"ח החשבונאי של כל החברות הזרות המוחזקות על ידו במישרין יצורף לדו"ח שנתי בישראל. לגבי החזקה בעקיפין, יצורף דו"ח בהתאם לדרישת פקיד השומה.
 - הדו"ח יהיה בשפה רשמית בישראל או באנגלית בהתאם לדרישת פקיד השומה.
- לדוח החשבונאי יצורף טופס 150 מורחב עם התוספות כלהלן:
- המחזור והרווח הכולל וכן המחזור והרווח שנובע מהכנסות פאסיביות (הכנסות שבתחולת סעיף 75ב) ומהכנסות ממשלח יד מיוחד (לפי סעיף 75ב1).
 - אחוז המס שחל בפועל (אפקטיבי) על הרווח הכולל, הרווח שנובע מהכנסות פאסיביות והרווח שנובע ממשלח יד מיוחד.
 - פירוט התשלומים והתקבולים ששילם/קיבל חבר בני אדם הזר ל/מצדדים קשורים.

הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ

לדוח החשבונאי יצורף טופס 150 מורחב עם התוספות, המשך:

- **תושבות מס של חברי ההנהלה והדירקטוריון.**
- פירוט הנכסים שמוחזקים על ידי חבר בני אדם בישראל ופירוט ההכנסות שהופקו על ידי חבר בני אדם בישראל.
- **פירוט הוצאות השכר של חבר בני אדם ופירוט הוצאות השכר ששולמו לתושבי ישראל.**
- **פירוט התשלומים ששולמו לנותני שירותים שהם תושבי ישראל בסכום העולה על מיליון ₪ בשנת המס.**
- **היה ולא הוגשו הדו"חות של חבר בני אדם הזר או שלא הוגש טופס 150 הנלווה או במקרה של החברות שבהן בעל שליטה מיוחד גם הטופס המורחב, יראו את דו"ח בעל השליטה כאילו לא הוגש ויחולו כל הסנקציות הנובעות מאי הגשת דוחות.**

חובת הגשת דוחות על ידי חברה זרה וחובת הנמקה

- כידוע, חברה זרה שהתאגדה מחוץ לישראל, תהיה חייבת בהגשת הדו"חות ותשלום מס על כל הכנסותיה הכלל עולמיות אם "השליטה והניהול" על עסקיה מופעלים מישראל. על מנת להגביר את שקיפות הדיווח של החברות אשר עשויות להיחשב כתושבות ישראל מכוח מבחן "שליטה וניהול", במסגרת ההמלצות מוצע גם לקבוע **חובת הגשת דוחות על חברות זרות בצירוף הנמקה מדוע השליטה והניהול אינם בישראל.**

כמוצע, החובה תחול על חברה זרה המקיימת את כל התנאים הבאים:

- חבר בני אדם תושב חוץ שתושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, ביותר מ- 50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו.

- סכום המס שחבר בני האדם מתחייב בו בחו"ל **בפועל** אינו עולה על 15% מכלל רווחיו, ומתקיים בו אחד מאלה:

- הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינת אמנה;

- הוא לא היה חייב במס, במדינה שהוא היה נחשב תושב בה, על הכנסות אשר הופקו מחו"ל (מיסוי טריטוריאלי);

חובת הגשת דוחות על ידי חברה זרה וחובת הנמקה - המשך.

- מתקיים לגבי חבר בני אדם לפחות אחד מהתנאים המפורטים להלן:
 - **50%** מחברי הדירקטוריון או גוף מקביל הינם תושבי ישראל במישרין או בעקיפין.
 - **עיקר פעילות החברה הינו בישראל** או עיקר שוויו של חבר בני אדם נובע מנכס ישראלי במישרין או בעקיפין.
 - **השהות של נושאי המשרה בישראל** הוא לפחות 183 ימים בשנת המס.
 - **לפחות מחצית מנושאי המשרה הינם תושבי ישראל.**
 - **מקום הימצאותם של מחצית נושאי המשרה הינו בישראל** (לעניין זה מחצית מנושאי המשרה שוהים מעל 183 יום).
- מכאן, מוצע לקבוע, שחבר בני אדם תושב חוץ, אשר עמד בכל התנאים לעיל יהא חייב בפתיחת תיק ובהגשת כל המפורט להלן:
- **טופס 1214** לו יצורף טופס ייעודי בו תידרש החברה ל**נמק ולהרחיב** מדוע אינה תושבת ישראל ומדוע השליטה והניהול אינם בישראל.
- **דוח כספי מבוקר**, ובמידה ולא קיים הדוח, יינתן תצהיר על אי קיומו של הדוח והסיבה לכך.

**הטבות מס מכוח החוק
לעידוד השקעות הון –
בניינים להשכרה**

הגדרות יסוד בחלק שביעי 1 לחוק עידוד – הטבות במס לבניינים להשכרה

חלק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 ("חוק עידוד") - מגדיר בין היתר:

- "בניין להשכרה" - בנין שאושר כנכס מאושר, שלפחות מחצית שטחו מיועדת להשכרה למגורים ושבנייתו נסתיימה אחרי 31 ביולי 1988;
- "בניין חדש להשכרה" – בניין להשכרה שמתקיים בו גם אחד מאלה:
 - (1) הוא אושר החל ביום 1 בינואר 2009;
 - (2) הוא אושר לפני 1 בינואר 2009 והושכר לראשונה לאחר מכן;
- הגוף המאשר – מנהלת הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה.

התנאים להטבות – מסלול קיים

מסלול קיים (בקשות המוגשות עד ליום 31.12.2023) – מקרקעין בבעלות חברה:

- לפחות 6 דירות בבניין משמשות למגורים לצרכי השכרה.
 - לפחות 50% משטח הבניין הכולל מיועד למגורים לצרכי השכרה.
 - מכירה רק לאחר 5 שנות השכרה מתוך 7 שנות בעלות.
- חריג-** ניתן למכור יותר ממחצית הבניין גם תוך 5 שנים, אם מדובר ביותר מ- 50 דירות, הנמכרות לרוכש יחיד, שמתכוון להמשיך להפעילן כנכס מאושר.

הטבות המס – מסלול קיים

הטבות המס העיקריות במסגרת חוק עידוד (סעיף 53ג לחוק) לבניין חדש להשכרה – **בהתאם למסלול הקיים** (בקשות המוגשות עד ליום 31.12.2023):

- **פחת מואץ בשיעור 20% לשנה (במקום 2.66% ליזם רגיל)** - אם הדירה הושכרה במשך חלק משנת המס, בעל הבניין יהיה זכאי לחלק יחסי מהפחת האמור. אם נוצר הפסד בגין ההשכרה בשל עודף פחת על ההכנסה החייבת, וטרם חלפו חמש שנים מתחילת ההשכרה, אזי ההפסד מההשכרה יותר בקיזוז רק כנגד הכנסה מ"בניין להשכרה" אחר. סכום הפחת העודף שלא הותר בקיזוז לא ייגרע מעלות הבנין בעת המכירה.
- **מס מופחת** על הכנסה חייבת בגין השכרת הדירות או שבח ריאלי בגין מכירת הדירות –

היזם – יחיד	היזם - חברה
מס מופחת – 20%	11%

התנאים להטבות – מסלול חדש

השכרה מוסדית (בקשות שהוגשו החל מיום 1.1.2022 ועד ליום 31.12.2031) – מקרקעין בבעלות חברה או יחיד:

אזורי ביקוש (לפי הגובה):

- הבניין כולל 10 דירות להשכרה.
- לפחות 66% מהדירות בבניין אשר שטחן מהווה לפחות 50% משטח הבניין הכולל מיועדות להשכרה.

פריפריה (לפי הגובה):

- הבניין כולל 6 דירות להשכרה.
- לפחות 30% מהדירות בבניין אשר שטחן מהווה לפחות 30% משטח הבניין הכולל מיועדות להשכרה.

• מכירה רק לאחר 15 שנות השכרה מתוך 18 שנות בעלות.

חריג- תתאפשר מכירת פרויקטים בין גופים, לצד שמירת משך תקופת השכירות (עד למכירה בהטבת מס). חברה הרוכשת את הזכויות תחל את הליך הדירוג של הטבת המס, לעניין שיעורי המס, מתחילתו. רוכש ממשיך ייהנה משיעור מס רכישה של 0.5% במקום 6%.

הטבות המס – מסלול חדש

הטבות המס העיקריות במסגרת חוק עידוד (סעיף 53ג לחוק) לבניין חדש להשכרה – **בהתאם להשכרה מוסדית** (בקשות שהוגשו מיום 1.1.2022 ועד ליו 0 31.12.2031):

- **פחת מואץ בשיעור 20% לשנה** – אם הדירה הושכרה במשך חלק משנת המס, בעל הבניין יהיה זכאי לחלק יחסי מהפחת האמור. אם נוצר הפסד בגין ההשכרה בשל עודף פחת על ההכנסה החייבת, וטרם חלפו חמש שנים מתחילת ההשכרה, אזי ההפסד מההשכרה יותר בקיזוז רק כנגד הכנסה מ"בניין להשכרה" אחר. סכום הפחת העודף שלא הותר בקיזוז לא ייגרע מעלות הבנין בעת המכירה.

הטבות המס – מסלול חדש

- **מס מופחת** על הכנסה חייבת בגין השכרת הדירות או שבח ריאלי בגין מכירת הדירות –

סוג היזם – יחיד	חברה
5 שנים ראשונות – 11% מס (בתנאי שהדירות הושכרו בממוצע ל-5 מתוך 6 השנים הראשונות)	5 שנים ראשונות – 11% מס (בתנאי שהדירות הושכרו בממוצע ל-5 מתוך 6 השנים הראשונות)
5 עד 10 שנים – 9% מס	5 עד 10 שנים – 9% מס
10 עד 15 שנים – 7% מס (לאחר 15 שנים ניתן למכור)	10 עד 15 שנים – 7% מס (לאחר 15 שנים ניתן למכור)
15 עד 20 שנים – 5% מס .	15 עד 20 שנים – 5% מס .

הטבות המס – שני המסלולים

הטבות לשני המסלולים:

- **הטבה נוספת היא הטבה בחלוקת דיבידנד - בהתאם לסעיף 47(ב)(2) לחוק העידוד, על דיבידנד המחולק מתוך הכנסה חייבת ממכירת בניין להשכרה או חלק ממנו, יחול מס בשיעור 20% (בתוספת מס יסף)**
- **הטבות המע"מ בהתאם לסעיף 31(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 - הסעיף קובע שיחול פטור ממע"מ על מכירת חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק העידוד, אם החלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות. "מכירה" מוגדרת בחוק מע"מ ככוללת גם השכרה, ומכאן שהפטור יחול גם על השכרה.**

חוק ההסדרים 2021-2022

מיסוי מקרקעין והתחדשות עירונית

- ביטול המגבלה על מספר דירות הנמכרות בפטור ממס שבח במסגרת פרויקט פינוי בינוי.
- מעמ אפס ללא הגבלה על מס' דירות נמכרות.
- תחולה בפרויקטים שיום המכירה שלהם החל מיום 18.11.2021 (יום פרסום המחוק).
- מסייע בעסקאות פינוי בינוי בבניינים הכוללים דיור ציבורי (עמידר לדוגמא).
- דירה שנהרסה במסגרת פרויקט התחדשות עירונית תמשיך להוות "דירת מגורים מזכה"
- ניתן למכור בפטור ממס שבח גם בתקופת הבניה.
- יכול לפגוע בפטור/ הטבות מס רכישה לדירה יחידה בתקופת הבניה (הדירה ההרוסה נחשבת במניין הדירות).
- אי הכרה בשווי העסקה בפרויקט תמ"א כהוצאות בעסקה עתידית בדירה החדשה

**תזכיר חוק לעידוד תעשייה
עתירת ידע, התשפ"ב -
2021**

מטרת החוק

- בשנים האחרונות הולכת וגוברת התחרות הגלובאלית של ממשלות על מיקום הפעילות של חברות, טכנולוגיות בעיקר, בשטחי המדינות ועל חלוקת נתח המיסים המיוחסת לפעילות זו.
- בעבר, כבר ניסתה מדינת ישראל לתת הטבות מס המעודדות השקעה במיזמים טכנולוגיים בלחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, הידוע גם בשם "חוק האנג'לים", (להלן: "חוק האנג'לים) אך, הטבות אלו פקעו בסוף שנת 2019.
- מאז נחקק חוק המדיניות הכלכלית, השימוש בהטבות הקבועות בו לא הביא למימוש המטרות אשר בבסיסן של ההטבות באופן המיטבי. על כן, בהצעה זו מוצעים מספר שינויים משמעותיים כדי להתאים את ההסדר למציאות הכלכלית בתחום.
- על כן, בתזכיר חוק זה מוצעים מספר שינויים מתוך מטרה לנסות להתאים את ההסדר למציאות הכלכלית בתחום, במסגרת הוראת שעה מיום 1 בינואר 2022 ועד 31 בדצמבר 2025:

ההטבות המוצעות - זיכוי בשל השקעה במניות חברת מחקר ופיתוח

- **ההטבה הראשונה** - מוצעת בסעיף 2 להצעת החוק שכותרתו "זיכוי בשל השקעה במניות חברת מחקר ופיתוח" - בהתאם למוצע בתזכיר החוק, הסעיף מקנה זיכוי ממס למשקיעים פרטיים (יחיד, חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה או שותפות) אשר מבצעים השקעות בחברות הזנק בגובה של 25% מסכום ההשקעה (עד 3.5 מיליון ₪).

- סעיף זה מקביל לסעיף 20 בחוק האנג'לים, וכקודמו בא לקדם את הצורך בהשקעות בחברות מו"פ עם מספר שינויים אשר נועדו למיקוד ההטבה ובהתאם לדברי ההסבר:

1. הפיכת הזכאות להטבה למסלול ירוק, על ידי ביטול הצורך באישור מקדמי של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (להלן – רשות החדשנות) שהחברה עומדת בתנאי החוק וכן ביטול הצורך בדיווח שנתי של החברה לרשות החדשנות;

2. הרחבת הגדרת ההשקעה להשקעה במניות חברת המו"פ הנרכשת בדרך של הקצאת מניות, לרבות זכות לרכישת מניה;

ההטבות המוצעות - זיכוי בשל השקעה במניות חברת מחקר ופיתוח

(3) חלוקת האחריות על עמידה בתנאי החוק בין החברה למשקיע תהיה כדלקמן;

- הטלת האחריות לעמידה בתנאי החוק על המשקיע, לרבות האחריות לעמידה בתנאי ההשקעה בתקופת ההטבה, ודיווח על כך בדוח השנתי שלו.
- הטלת האחריות על חברת המו"פ לדיווח על אי עמידה בתנאים הנמצאים בשליטתה וידיעתה.
- ככל שהחברה תדווח בזמן למשקיע ולפקיד השומה על אי עמידתה בתנאים לא תחול עליה כל סנקציה, אך אם לא תדווח בזמן יהיה ניתן לגבות גם ממנה את סכום המס אשר המשקיע הופטר משתשלמו בשל ההשקעה.

ההטבות המוצעות - פטור ממס בחילוף מניות חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי

- ההטבה השנייה - מוצעת בסעיף 3 להצעת החוק שכותרתו "פטור ממס בחילוף מניות חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי" – תיקון זה מאפשר דחיית תשלום רווח ההון במכירה של חברה טכנולוגית, לבעל מניות אשר משתמש בחלק מהתמורה מהמכירה לצורך השקעה בחברת הזנק חדשה (עד תקרה של חמישה מיליון ₪) תוך תקופה של 12 חודשים.
- בפועל, ההטבה הניתנת למשקיע אשר עומד בתנאים למתן ההטבה היא דחיית מס לתקופה משמעותית אם חברת ההזנק מצליחה, והשתתפות המדינה בהפסד אם חברת ההזנק נסגרת ללא הגעה למימוש רווחים (יש צורך לבחור בין ההטבה הראשונה לבין ההטבה השנייה).

דברי ההסבר:

- "הסעיף יאפשר ליזם כאמור דחיית מס על רווח ההון אשר היה חייב בו במכירה, בגובה השקעתו בחברת המו"פ, וזאת עד למועד מכירת מניות חברת המו"פ, ובלבד שעמד בתנאים המפורטים בסעיף. המטרה של הסעיף היא לתמרץ משקיעים, אשר היו יזמים לשעבר, להשקיע בחברות מו"פ נוספות, מכיוון שמשקיעים אלה מביאים עמם ניסיון עסקי וניהולי חשוב לחברות המו"פ שבתחילת דרכם".

ההטבות המוצעות - התרת השקעה במניות כהוצאה

- ההטבה השלישית - מוצעת בסעיף 5 להצעת החוק שכותרתו "התרת השקעה במניות כהוצאה" - כמוצע בתזכיר, השקעה במניות תותר כהוצאה לצרכי מס על פני חמש שנים, לחברה טכנולוגית גדולה אשר רוכשת שליטה בחברה טכנולוגית אחרת – זרה (בכפוף לאישור) או מקומית.
- סעיף זה מקביל לסעיף 21 בחוק האנג'לים אשר התיר השקעה במניות כהוצאה עבור חברה טכנולוגית ישראלית אשר בצעה רכישה של חברה טכנולוגית ישראל אחרת.
- אולם, בדברי ההסבר לתזכיר החוק נאמר "במהלך השנים מאז חקיקת ההטבה כמעט ולא היה שימוש בה. לסברת הגורמים המקצועיים במשרד האוצר ורשות המסים, אי ניצול ההטבה נבעה מקשיים בירוקרטיים ובשל תנאים מחמירים שנקבעו בסעיף".

ההטבות המוצעות - התרת השקעה במניות כהוצאה

• על כן, הוצעו בתזכיר החוק לקבוע בסעיף המקביל לסעיף 21 בחוק האנג'לים אשר מטרתו להקל על התנאים לקבלת ההטבה:

1. הפיכת הזכאות להטבה למסלול ירוק, על ידי ביטול הצורך בקבלת אישור המנהל, כמשמעותו בפקודה, לכך שהחברה עמדה בתנאי החוק, ולקבוע כי תחת זאת החברה תעביר דיווח לרשות המסים, לצורכי מעקב אחר ניצול הזכאות;

2. ביטול התנאי הדורש התנהלות בשתי ישויות נפרדות במשך תקופת ההטבה, אשר לא איפשר מיזוג בין החברה הרוכשת והנרכשת עד לתום תקופת ההטבה;

3. לעדכן את הגדרתה של חברה רוכשת הזכאית להטבה, כך שזו תחול במידה והחברה הרוכשת הינה חברה טכנולוגית מועדפת;

ההטבות המוצעות - התרת השקעה במניות כהוצאה

4. להגביל אפשרות הפחתת נכסים אחרים שיירכשו מהחברה הנרכשת, בכדי למנוע ניכוי כפל, כגון רכישת הידע לפי סעיף 2 לחוק עידוד תעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, לרבות ניכוי הוצאות בשל תשלום תמלוגים.

5. לאפשר רכישה בחלקים כך שיוכרו רכישות שבוצעו בתוך 12 חודשים, ובלבד שבסיומן לחברה הרוכשת היו לכל הפחות 80 אחוזים בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה.

ההטבות המוצעות - פטור מריבית למוסד פיננסי זר

- ההטבה הרביעית - מוצעת בסעיף 6 להצעת החוק שכותרתו "פטור מריבית למוסד פיננסי זר" – ולפיה, מוצע מתן פטור ממס למוסד פיננסי זר על הכנסותיו מריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה, שמשלמת לו חברה טכנולוגית ישראלית כהחזר הלוואה בתנאים המפורטים בסעיף (הורדת עלויות גיוס אשראי זר).

תנאי ההטבה בהתאם לדברי ההסבר:

1. החברה שלוקחת את ההלוואה הינה חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי שיחידים תושבי ישראל ביחד מחזיקים בה, במישרין או בעקיפין, 5% לפחות מהון המניות שהוצא שאינו נסחר בבורסה;
2. הלווה והמלווה אינם צדדים קשורים;
3. החברה שלקחה את ההלוואה היא חברה שהכנסתה הטכנולוגית בשנת המס שקדמה לשנה שבה לקחה את ההלוואה עלתה על 10 מיליון דולר ארה"ב;
4. ההלוואה מיועדת לשמש את פעילות המפעל הטכנולוגי במישרין או בעקיפין;
5. למלווה, או לקרובו, אין מוסד בישראל אשר ביכולתו לתת הלוואות כאמור.

הגשת השגה וערר על זכאות למענקי קורונה

המסגרת הנורמטיבית

- ביום 24 באפריל 2020 קיבלה ממשלת ישראל החלטה מספר 5051 (להלן: "ההחלטה") בדבר מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

https://www.gov.il/he/departments/policies/dec5015_2020

- בעקבות החלטה זו חוקק ביום 29 ליולי 2020 חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק") (ס"ח תש"ף מס' 2835).

https://www.gov.il/BlobFolder/legalinfo/law2835-20/he/LegalInformation_kesher_2835-20.pdf

- הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, הצ"ח 1341

דרישות להחזר מענק קורונה

לאחרונה אנו עדים לבקשות רבות להחזר מענקים שנשלחו לעוסקים שקיבלו מענקי קורונה –

דוגמאות –

- ירידת המחזור העסקאות בתקופת המענק לא נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (דרישת הקשר הסיבתי).
- העוסק בעל עבודות ממשוכות שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה.
- קיימים יחסים מיוחדים בין העוסק לבין הלקוח.
- לפי החוק - יש להחזיר את המענק תוך 90 ימים ואי החזר המענק נחשב כחוב מס לכל דבר ועניין

מה עושים ? במידת הצורך מגישים השגה!

• סעיף 4 להחלטת הממשלה –

4. השגה

- א. הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המיסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.
- ב. ...
- ג. ההשגות יוגשו בטופס מקוון שיקבע המנהל ויכללו את הפרטים הדרושים לשם בחינת טענותיו של מבקש המענק ועמידתו בתנאי הזכאות למענק.
- ד. העובד המוסמך להכריע בהשגה וועדת ההשגות יהיו רשאים לדון ולהכריע בהשגות על פי טענות וראיות שיוגשו בכתב.

מה עושים ? במידת הצורך מגישים השגה!

• סעיף 20 לחוק – השגה וערר

20. (א)

(1) הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;

(2) ההשגות יוגשו בטופס מקוון שיקבע המנהל ויכללו את הפרטים הדרושים לשם בחינת טענותיו של מבקש המענק ועמידתו בתנאי הזכאות למענק;

(3) העובד המוסמך להחליט בהשגה רשאי לדון ולהכריע בה על פי טענות וראיות שיוגשו בכתב.
(ב) על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.

מנגנון הגשת השגה בחקיקה

• אתר רשות המסים –

<https://www.gov.il/he/service/corona-stage3-financial-aid-for-business-appeal>

איך מגישים את ההשגה

• יש לבחור את האפשרות: בקשה קיימת – צפייה וביצוע פעולות ולהצטייד במספר הבקשה להשגה וכן במספר חשבון הבנק כפי שמופיע בבקשה למענק;

• יש למלא את טופס ההשגה המקוון ולבחור באפשרות הגשת השגה;

• יש לצרף מסמכים ואסמכתאות רלוונטיים להשגה (יש לשלוח אותם כקובץ אחד)

השגה מוגשת לכתובת הבאה - Hasaga.Corona@taxes.gov.il

מענק סיוע לעצמאי

סעיף 18 יב לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

• **"עצמאי שבשנת 2019 מלאו לו 20 שנים או יותר יהיה זכאי למענק לפי הוראות פרק זה, לשם סיוע בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה (בפרק זה – מענק סיוע לעצמאי), אם מתקיימים לגביו כל אלה:**

- (1) הכנסתו החייבת לשנת המס 2018, ולעניין עצמאי בעל עסק חדש – הכנסתו החייבת לשנת המס 2019, אינה עולה על 1,000,000 שקלים חדשים; הייתה לעצמאי ולבן זוגו הכנסה חייבת שאינה הכנסה מיגיעה אישית, יראו, לעניין פסקה זו, מחצית מאותה הכנסה חייבת כהכנסה חייבת של כל אחד מבני הזוג;
- (2) הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק עולה על 714 שקלים חדשים;

מענק סיוע לעצמאי

סעיף 18 יב לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

(3) מחזור עסקאותיו בתקופה שמיום ה' באדר התש"ף (1 במרס 2020) עד יום ח' בתמוז התש"ף (30 ביוני 2020) נמוך ממחזור עסקאותיו באותה תקופה בשנת 2019 (בפסקה זו – מחזור הבסיס בשנת 2019), בסכום העולה על 25% ממחזור הבסיס בשנת 2019; לעניין עצמאי שהחל לעסוק בעסק או במשלח יד לאחר יום כ"ד באדר א' התשע"ט (1 במרס 2019) יראו את מחזור הבסיס בשנת 2019 כמחזור עסקאותיו מיום תחילת העיסוק כאמור עד יום ד' באדר התש"ף (29 בפברואר 2020), מחולק במספר חודשי העיסוק כאמור ומוכפל ב-4;....."

מענק סיוע לשכיר בעל שליטה

סעיף 18יג לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

• "שכיר בעל שליטה שבשנת 2019 מלאו לו 20 שנים או יותר יהיה זכאי למענק לפי הוראות פרק זה, לשם סיוע בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה (בפרק זה – מענק סיוע לשכיר בעל שליטה), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) סכום הכנסתו החייבת לשנת המס 2018 בצירוף חלק הכנסתה החייבת של חברת המעטים שבה הוא בעל שליטה בשנה זו, השווה לחלקו היחסי, במישרין או בעקיפין, בקבלת זכויות לרווחים בחברה (בסעיף זה – הכנסה חייבת לשכיר בעל שליטה), ולעניין שכיר בעל שליטה בחברת מעטים חדשה – הכנסתו החייבת של השכיר בעל השליטה לשנת המס 2019, אינה עולה על 1,000,000 שקלים חדשים; הייתה לשכיר בעל שליטה ולבן זוגו הכנסה חייבת שאינה הכנסה מיגיעה אישית, יראו, לעניין פסקה זו, מחצית מאותה הכנסה חייבת כהכנסה חייבת של כל אחד מבני הזוג;

(2) הכנסת העבודה החודשית הממוצעת שלו עולה על 714 שקלים חדשים;

מענק סיוע לשכיר בעל שליטה

סעיף 18יג לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

• (3) מחזור עסקאותיה של חברת המעטים שבה הוא בעל שליטה, בתקופת הזכאות, נמוך ממחזור עסקאותיה באותם חודשים בשנת 2019 (בפסקה זו – תקופת הבסיס), בסכום העולה על 40% ממחזור עסקאותיה בתקופת הבסיס; לעניין חברה שהחלה לעסוק בעסק או במשלח יד לאחר היו הראשון בתקופת הבסיס, יראו את מחזור עסקאותיה בתקופת הבסיס כמחזור עסקאותיה מיום תחילת העיסוק כאמור עד יום ד' באדר התש"ף (29 בפברואר 2020), מחולק במספר חודשי העיסוק כאמור ומוכפל ב-2;...."

קביעת זכאות – פעימה שנייה

9. " (א) הגיש עובד למנהל תביעה לקבלת מענק כאמור בסעיף 7(א)(1) יקבע המנהל, עד תום 90 ימים ממועד הגשת התביעה או עד יום 15 ביולי של שנת המס העוקבת, לפי המאוחר, את זכאותו של העובד למענק ואת סכום המענק בהסתמך על המידע שמסרו לו המעביד, העובד, בן זוגו של העובד – אם הוא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 7(א)(3), המנכה והמוסד לביטוח לאומי, לפי הוראות חוק זה ולפי הוראות הפקודה, לפי העניין..... "

השגה וערעור – פעימה שנייה

סעיף 10יג לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

• (א) "חלק העובד על קביעתו של המנהל לפי סעיף 9, רשאי הוא לבקש מהמנהל, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הקביעה כאמור, בהודעת השגה מנומקת, בכתב, לחזור ולעיין בקביעתו ולשנותה; המנהל רשאי להאריך את התקופה להגשת השגה לפי סעיף קטן זה אם סבר כי הדבר צודק בנסיבות העניין.

(ב) המנהל יתן החלטה מנומקת, בכתב, בהשגה, בתוך 90 ימים מהיום שקיבל את הודעת ההשגה או בתוך 90 ימים מהיום שהומצאו לו כל המסמכים והפרטים שנדרש המשיג להמציאם, לפי המאוחר, וימציא את החלטתו כאמור למשיג; לא נתן המנהל החלטה כאמור, במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

(ג) לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, מבלי שניתנה למשיג הזדמנות להשמיע את טענותיו בעל פה, אם ביקש זאת המשיג".

השגה וערעור – פעימה שנייה

סעיף 11 לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח – 2007:

• "עובד הרואה עצמו מקופח מהחלטת המנהל בהשגה לפי סעיף 10, רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי שבאזור שיפוטו נמצא מקום מגוריו; על הערעור יחולו ההוראות לפי סעיפים 154, ו-156 עד 158 לפקודה, בשינויים המחויבים".

כמו כן, סעיף 18 לב מחיל את ההשגה והערעור שבסעיפים 10 ו- 11 לעיל, גם לגבי מענק לעצמאי ולשכיר בעל שליטה.

• "סעיפים 10 ו-11 יחולו, בשינויים המחויבים, לגבי מענק סיוע לעצמאי ומענק סיוע לשכיר בעל שליטה"

עדכונים וסוגיות פרקטיות במיסוי מטבעות דיגיטליים

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.

חוזר מס הכנסה 5/2018

סוגיות לדין –

- מטבע דיגיטלי מבוזר – דוגמת ביטקוין, אתריום, ריפל – משמש כאמצעי לסחר חליפין וערכו נקבע לפי הסכמה בין המשתמשים ברשת באמצעות טכנולוגית הבלוקצ'יין.

עמדת חוזר 5/2018:

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

חוזר מס הכנסה 7/2018

- הנפקת מטבע ראשונית – אמצעי גיוס כספים באמצעות הנפקת טוקנים (אסימונים): אסימוני מוצרים ושירותים (Utility); אסימונים הוניים (Security); אסימונים מבוזרים – ביטקוין, אתר וכו' (חוזר 5/2018);

- עיקרי הסדר 7/2018 - לגבי אסימוני מוצרים ושירותים (Utility Token):

- ברמת החברה המנפיקה - דחיית אירוע המס עד מתן השירות/ המוצר/ פירוק;
 - ברמת ציבור המשקיעים –אירוע המס במועד מכירת האסימון בשוק המשני/ קבלת השירות
 - ברמת העובדים/ יועצים – מסלול ראשון – מסלול תשלום המס – ההכנסה של העובד/ היועץ מהקצאת האסימונים, תחויב במס במועד ההקצאה בפועל של האסימונים לפי שיעור מס שולי (עד 50%). הכנסה החייבת במועד ההקצאה תהא לפי שווי שוק הטוקנים במועד ההקצאה.
- מסלול דחיית המס** - ההכנסה של היועץ/עובד מהקצאת האסימונים תחויב במס שולי (עד 50%) כמוקדם מבין מועד מימוש הזכות הגלומה בטוקן או במועד ה"מכירה" של הטוקן לפי סעיף 88 לפקודה (כולל המרת טוקנים שהתקבלו למטבעות אחרים).

פסק דין קופל (ע"מ 11503-05-16) (2019)

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

- 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?

- 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 לפקודת מס הכנסה, 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)(2021)

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 הפקת ההכנסה – האם הקריפטו נמצא מחוץ לישראל?

- **עולים 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;

- **תושב חוזר** – 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);

מקום הפקת ההכנסה

- "ניירות ערך מוטבים" - ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים **מחשבון במוסד בנקאי**, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים, שהופקדה באותו חשבון;
- גלובליות הבלוקצ'יין, ארנק קר לעומת השקעות בבורסות קריפטו חוץ;
- סוגי המטבעות הדיגיטליים – Security Token/Utility Token
- תכנון החזרה לישראל.

סוגיות שונות במרחב הדיגיטלי

סטייקינג (POS) - רעיון הסטייקינג הוא לאפשר למשתתפים (יחידים או חברות) המחזיקים במטבע דיגיטלי באופן עצמאי על רשת המטבע או באמצעות בורסת מסחר כדוגמת ביננס (Binance), לנעול את המטבעות שלהם. המשמעות של נעילת המטבעות הינה שלא ניתן לעשות עסקאות באותם מטבעות כל זמן שהם נעולים ובזמן זה, הפרוטוקול מקצה באופן אקראי את הזכות לאחד מהמשתתפים לאמת את הבלוק הבא ולקבל בתמורה לכך תשואה עבור נעילת המטבעות -

-מהו מועד אירוע המס?

-שימוש בנכס (סעיף 2(1) לפקודה, סעיף 2(4) לפקודה, סעיף 2(7) לפקודה? "שיפורים במושכר"?

-שיעור המס הנגזר?

Fork-ו Airdrop – קבלת מטבע אחר נוסף ללא תמורה "במתנה" עקב החזקה במטבע הראשוני או פיצול המטבע – האם אירוע מס?

מסחר ב-NFT

מסחר ב-NFT (Non-Fungible Token) הוא אסימון הצפנה אשר מייצג נכס ייחודי. אסימונים מסוג מזה מתפקדים הלכה למעשה, כהכחות לאימות האותנטיות ובעלות, בתוך רשת הבלוקצ'יין - על נכסים פיסיים ודיגיטליים. כשמו כן הוא, כל טוקן הוא ייחודי, לכן, בדרך כלל, לא קיימת אפשרות להחליף NFT אחד באחר, אלא לרכוש אותו באמצעות מטבעות דיגיטליים המשמשים כאמצעי תשלום.



- פרויקטים של NFT - מפעל טכנולוגי מועדף?

- אומן - "עסק"

- אספן -

• "נכס" כזכות/טובת הנאה ראויה או מוחזקת

או

• חריג להגדרת "נכס" – "מיטלטלין של יחיד המוחזקים ל"שימוש האישי" (בדומה לאוסף בולים),

שימוש כאווטר ברשתות חברתיות, במשחקים וב Metaverse

סוגיות נוספות

הלבנת הון

- פרסום ממצאי ההערכה הלאומית לשנת 2021 על ידי הרשות לאיסור הלבנת הון: מטבעות דיגיטליים בסיכון גבוה להלבנת הון.
- צו איסור הלבנת הון – תחולה על נותני שירותים פיננסיים במטבעות דיגיטליים.

מגמות נוספות

- הפיכת הביטקוין למטבע חוקי ("הילך חוקי") – "אל סלבדור";
- אי מיסוי פעילות קריפטו – למשל באסטוניה.
- פעילות מחוץ לישראל – מבחן השליטה והניהול, חברה נשלטת זרה ועוד.
- הכוונה להפחית את חובת דוח מס להחזקה ב"נכס חוץ" מעל סך של מיליון ₪.

מיסוי רכישה עצמית של מניות חברה

רכישה עצמית

סעיף 1 לחוק החברות:

"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה; ולענין זה, "רכישה" - רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברה בת שלה או בידי תאגיד אחר בשליטתה, של מניות החברה או של ניירות ערך שניתן להמירם למניות החברה או שניתן לממשם במניות החברה, או פדיון של ניירות ערך בני פדיון שהם חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד), ולרבות התחייבות לעשיית כל אחד מאלה, והכל, ובלבד שהמוכר אינו החברה עצמה או תאגיד אחר בבעלותה המלאה של החברה;

רכישה עצמית

חוזר 10/2001 - "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס"

- רכישה עצמית המבוצעת מכל אחד מבעלי המניות- פרו ראטה תראה כחלוקת דיבידנד.
- רכישה אחרת, תראה כמכירת מניות, החייבת במס רווחי הון ברמת בעל המניות המוכר.

חוזר 2/2018 - היבטי מס של רכישה עצמית

- כל רכישה של חברה את מניותיה (רכישה עצמית) מהווה דיבידנד.
- רכישה עצמית שאינה תואמת את שיעורי ההחזקה של בעלי המניות, מהווה חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בשלב הראשון, ומכירת נכס בין בעלי המניות בשלב השני.

עמ"ה 11-06-21268 עניין ברנובסקי (2014)

ע"מ 1100-06 עניין בר ניר (2014)

רכישה עצמית

עמדה חייבת בדיווח מספר 42/2017:

- 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.

חוזר 2/2018:

ככלל, ברכישה שאינה פרו ראטה - הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות:

- גישה 1 – בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי. בשלב שני, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו).
- גישה 2 – בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר בסכום הרכישה לפי חלקם היחסי בחברה. בשלב שני, העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה – למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (דיבידנד).

רכישה עצמית

עניין בית חוסן - ע"מ 71455-12-18 (2020)

- **"עמדת המשיב בערעור דנן עומדת בסתירה לאבן היסוד בשיטת המס המגולמת ב"עקרון המימוש", שכן במקרים דוגמת זה הנדון, גם אילו ניתן היה לקבוע כי נוצר רווח כלשהו לבעלי המניות הנותרים (וספק גדול אם כך) הרי שבוודאי לא ניתן לומר כי היה מימוש של רווח כלשהו".**
 - **"המשיב מבקש ליצור הכנסה רעיונית בידי בעלי המניות הנותרים - דיבידנד רעיוני - אך לטעמי, ללא כל צידוק בדיון.**
 - **אין במקרה הנדון אירוע מס, משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח ואין מקום לחרוג מ"עקרון המימוש" בנסיבות דנן, מחמת שלא מתקיים אף אחד מן הנימוקים והשיקולים המצדיקים מיסוי בנקודת הזמן של ביצוע עסקת הרכישה העצמית - אין נזילות, אין אומדן מדויק ואין וודאות".**
- הערעור התקבל

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 (26.9.2021)

- "בעקבות עיגונה בחקיקה של האפשרות לרכישת מניות החברה על ידי החברה עצמה, לא הוכנסו שינויים בפקודת מס הכנסה, ולא שולבה בה הוראה ספציפית הקובעת מהן השלכות המס של רכישה עצמית של המניות, ולפיכך חלות על רכישת המניות העצמית הוראת הפקודה הכלליות העוסקות במיסוי דיבידנד ובמיסוי רווח הון.
- העודפים שימשו למימון רכישת הזכויות בחברה, חלף מימון עצמי של הרכישה על ידי המערער, באמצעות הון עצמי או באמצעות מימון חיצוני כגון הלוואה בנקאית אישית.
- אילו היה מימון העסקה נעשה בדרך אחרת, ולא באמצעות רכישה עצמית של המניות, ואילו תמורת המניות הייתה משולמת מכספו הפרטי של המערער, או מהלוואה שנטל במישרין, היה האח משלם מס על רווח הון במכירת המניות, כפי ששילם בפועל, ואולם העודפים היו נותרים בחברה, ובעתיד, כאשר היו מחולקים למערער כדיבידנד, היה המערער משלם בגינם מס הכנסה להשלמת שיעור המס השולי.

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 - המשך:

• שעה שנעשה כאמור שימוש בעודפים למימון רכישת המניות, ולאחר הרכישה העצמית לא קיימים עוד עודפים בידי החברה, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד ולחייבם במס במועד עתידי כלשהו. לא מדובר אפוא בהקדמת עיתוי אירוע המס, אלא בעקיפת אירוע המס החל בחלוקת הדיבידנד. הואיל והעודפים חולקו במסגרת הרכישה העצמית, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד וכפועל יוצא לא יחויבו עודפים אלו במס לעולם.

• הערעור נדחה (בית המשפט אימץ את העמדה הראשונה של פקיד השומה אך הפחית במקביל את סכום עסקת המכירה בין בעלי המניות).

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

סעיף 3(ט1) – משיכה מחברה

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

"מועד החיוב" – אחד מאלה:

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

סעיף 3(ט1) – העמדת נכס של חברה

"נכס" – כל אחד מאלה:

- (1) דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, ולרבות תכולתה;
- (2) חפצי אמנות או תכשיטים;
- (3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;

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

סעיף 3(ט1) – משיכת כספים מחברה

משיכה של כספים מחברה - לרבות כל אחד מהמפורטים להלן,

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

סעיף 3(ט1) – חישוב ההכנסה

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

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

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

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

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

סעיף 3(ט1) – החזרת כספים ומשיכתם מחדש

על כספים שנמשכו והושבו לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הם נמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, ואירוע המס ייקבע לפי מועד המשיכה המקורי. אם כספים נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים, לא יראו בכך כמשיכה מחדש.

הוראת ביצוע 7/2017 –

- ייחוס השבה למשיכה מסוימת יעשה לפי שיטת FIFO - כל השבה תיוחס ראשית לכסף שנמשך מוקדם יותר בזמן.
- אם כספים הוחזרו ונמשכו מחדש תוך שנתיים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד המשיכה הראשונה), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.

סעיף 3(ט) – החזרת נכס לחברה ושימוש מחדש על ידי בעל המניות

על נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הועמד לשימוש מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שבו הושב, יראו אותו כאילו לא הושב, ואירוע המס ייקבע לפי מועד ההעמדה הראשונה לשימוש.

חוזר 7/2017 – אם נכס הוחזר והועמד לשימוש מחדש תוך שלוש שנים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד ההעמדה הראשונה לשימוש), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.

האם כל שימוש שולי משמעו "כאילו הנכס לא הושב"?

סעיף 3(ט) – טופס 1350

דוח שנתי 2017
1350



נספח לדוח השנתי לשנת המס 2017 מיסוי הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה⁽¹⁾

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

פרטי בעל המניות ⁽²⁾	מספר זהות	מספר תיק	שם מלא	כתובת
--------------------------------	-----------	----------	--------	-------

א. פרטי החברה	מספר ח.פ.	מסרד השומה	חברה בית לפי סעיף 64 לפקודה / חברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	§ החחוקה במיילי"ן ובעקי"ן של בעל המניות בחברה	סיבה לחיוב במס לפי סעיף 3(ט) לפקודה	משיכה של כספים מחברה ע"י בעל המניות ⁽³⁾	העמדת כספי החברה כערובה ⁽⁴⁾ לטובת בעל המניות ⁽⁵⁾	העמדת נכסים לטובת בעל המניות ⁽⁵⁾
---------------	-----------	------------	--	---	---	-------------------------------------	--	--	---

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

ג. במקרה של העמדת הנכסים	1. סוגי הנכסים ⁽¹⁰⁾ : דירה ⁽¹¹⁾ מירוט <input type="checkbox"/> תכשיטים מירוט <input type="checkbox"/> חפצי אמנות מירוט <input type="checkbox"/> כלי טיס מירוט <input type="checkbox"/> כלי שיט מירוט <input type="checkbox"/>	2. עלות הנכסים ⁽¹²⁾	3. יתרת המשכנתה על הנכסים	4. שווי שימוש בנכסים ⁽¹³⁾	5. סה"כ סכום העמדת הנכס (ג.2. פחות ג.3.)	6. יתרת רווחים בניכוי הסכום שבסעיף 6.ג.	7. הכנסה מדיבידנד: היתרה שמופיעה בסעיף 5.ג עד סכום הרווחים בסעיף 6.ג.	8. הכנסת עבודה: אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 5.ג פחות היתרה שמופיעה בסעיף 6.ג.	9. הכנסה מעסק/משלח יד: אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף 5.ג פחות היתרה שמופיעה בסעיף 6.ג.
--------------------------	---	--------------------------------	---------------------------	--------------------------------------	--	---	---	---	---

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

לראשי המסמך יש להצטרף עותק מודפס (מקורי) - 2014

סעיף 3(ט) – דגשים

פורסם באתר רשות המסים ביום 25.11.2020: "רו"ח נעצר בחשד לביצוע עבירות חמורות במטרה להפחית את חבות המס של לקוחותיו ובתיקו האישי" -
"ממצאי החקירה עולה חשד כי אטיאס נקט במגוון פעולות שאינן לגיטימיות כדי להפחית את חבות המס בתיקו האישי. כמו כן הוא נחשד כי הציג מצגים כוזבים בדו"חות השנתיים של מספר חברות על מנת להסתיר את משיכותיהם של בעלי השליטה, ועל ידי כך להפחית את חבות המס. בפועל בעלי השליטה עשו שימוש פרטי בכספי החברה ללא תשלום מס. הראיות מצביעות על מצגי שווא במאזנים של אותן חברות בסכום של כ-13 מיליון שקלים בין השנים 2017-2018.

• האם חל על תושבי חוץ?

סעיף 62(א) לפקודה – חברת מעטים

סעיף 62(א) – חברת מעטים

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

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

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

סעיף 62(א) – חברת מעטים

החזקה המספרית

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

סעיף 62(א) – חברת מעטים

החזקה המספרית – המשך:

- מתי מתחילה הספירה – במועד הוצאת החשבונית הראשונה או במועד השירות בפועל?
- האם חזקה חלוטה?
- האם חלה על רופאים (החלטת מיסוי)?
- האם חל על תושבי חוץ?
- האם חל על חברות תושבות חוץ שאינם חמי"ז?

חובות דיווח סטטוטוריות על תכנוני מס

סעיף 131ד לפקודה – חוות דעת חייבת בדיווח

- חלופה ראשונה – שכר טרחה מותנה -

שכר טרחה :

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

מהו "יתרון מס" שבהגדרת "חוו"ד החייבת בדיווח"?

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

- חלופה שנייה - תכנון מדף

סעיף 131ד לפקודה – חוות דעת חייבת בדיווח

• "תכנון מדף" – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, ... שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה –

"קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88;
"אמצעי שליטה" ו"שליטה" – כהגדרתם בסעיף 85א;

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

סעיף 131ד לפקודה – חריגים

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

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
 2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪**;
 3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על **1.5 מיליון ₪**;
 4. חוות הדעת נוגעת לסוגיות מיסוי שנדונו בהליכי שומה / השגה / ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופת ההליכים ולגבי אותן שנות מס שבנדון בלבד.
- ביום 14 לאוקטובר 2020 לבקשת לשכת רואי חשבון, משרדנו הכין עבור הלשכה [מזכר מס](#) ובו קבענו כי דרישת פקידי השומה לקבלת גילוי על כל חוות הדעת בנושאי מיסוי שהנישום קיבל, **מנוגדת** ככלל להוראות הפקודה ולתכליתה.

סעיף 131ה לפקודה – עמדה חייבת בדיווח

סעיף 131ה' לפקודה:

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

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

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך

ארבע שנות מס לכל היותר

סעיף 131 לפקודה – עמדה חייבת בדיווח

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

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

פרשנות רשות המסים מיום 26.12.2016 :

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

סעיף 131 לפקודה – חריגים

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

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

"אדם שלא דיווח על עמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131 לפקודה, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין, ותחול עליו הוראת סעיף 191(ג1) (לפקודה (קנס על גרעון))."

סעיף 131 לפקודה – מספר עמדות חייבות בדיווח

נכון לסוף 2020 –

- 90 עמדות במס הכנסה ומיסוי בינלאומי - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019itc_1.pdf
- טופס 1346 - <https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/1346-2019%20itc.pdf>
- 12 עמדות חייבות במע"מ - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019_vat.pdf
- 20 עמדות חייבות בהקשר מכס - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019_meches.pdf

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

1. **תשלום דמי ניהול בסך 2 מיליון ₪ ומעלה בין אדם לקרובו;**
2. **מכירת נכס לקרוב תוך יצירת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה אצל המוכר**
3. **הסבת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה ל"קרוב";**
4. **הסבת רווח ל"קרוב" לשם קיזוז מול הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה שקיים אצל מקבל הנכס;**
5. **מחילת חוב בסך 1 מיליון ₪ ומעלה ע"י חבר בני אדם ל"קרוב";**
6. **פירעון חוב של בעל מניות מהותי בסך 1 מיליון ₪ ומעלה בתום שנת המס ויצירתו מחדש;**
7. **המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה;**
8. **רכישת חברה בהפסדים בסך 3 מיליון ₪ ומעלה;**
9. **פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת;**
10. **פעילות חבר בני אדם תושב מדינת אמנה;**
11. **משיכת כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס שיצרה הפסד לנישום המייצג בסך 500,000 ₪ ומעלה;**

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

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

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

עמוד 1 מתוך 2 1213
סמך/י ✓ בריבוע המתאים



הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי⁽¹⁾

פרטים אישיים

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

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

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

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

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

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

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

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

חובות דיווח על בעלי מניות בחברות חוץ ועל העברות כספים

החזקה בחברה תושבת חוץ

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

טופס 150

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

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

טופס 150

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

חובות דיווח נוספות

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

סיכום ממצה של העילות בגינן יחיד נדרש להגיש דוח שנתי "דע את זכויותיך" –

https://www.gov.il/he/Departments/publications/reports/sa010320_3

חובות דיווח נוספות

תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח - 1988

• "3(א)(6) היתה לו, לבן זוגו או לילדו שטרם מלאו לו 18 שנים, במועד כלשהו בשנת המס, אחד מאלה:

(א) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, למעט בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה;
(ב) נכסי חוץ אחרים ששוויים ביום כלשהו בשנת המס הוא 1,883,000 שקלים חדשים או יותר.

"3(א)(7) הוא, בן זוגו או ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים הם בעלי חשבון בתאגיד בנקאי חוץ במועד כלשהו בשנת המס אם היתרה הכוללת בכל חשבונותיהם בתאגידי חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס היא 1,883,000 שקלים חדשים [ב-2019], או יותר"

• "נכס חוץ" - כל רכוש, בין מקרקעין בין מיטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה, ראויות או מוחזקות והכל כשהם מחוץ לישראל;

• "תאגיד חוץ בנקאי" - תאגיד שהואגד מחוץ לישראל והוא בנק או מוסד כספי אחר לפי דיני אותה מדינה.

**החזקה בחברות שקופות
– מחוץ לישראל –
LLC/S-Corp/SCI**

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

סוגיות לדיון -

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

לדוגמה:

- קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה- Schedule E.
- ע"מ 54138-04-15 עניין גרינפלד (2019)

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

סוגיות לדיון -

• 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.

לדוגמה:

- שיעורי פחת שונים
- שחלוף נכסים

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

- עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד - יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122 א ו-125 ג לפקודה)
- 122 א – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)
- 125 ג – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד
- מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)
- סוגית הזיכוי מס זר לאזרחים אמריקאים (סעיף 6(3) לאמנה עם ארצות הברית).
- מה הדין לגבי חברת נדל"ן צרפתית שקופה מסוג SCI - ?

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן