



חוזר
סוף שנה

BDSK
Ben David Shalvi Kop

משרדינו בירושלים: כנפי נשרים 35, מגדל הנשרים | טל: 02-5005555
משרדינו ברמת גן: תובל 40, מגדל ספיר קומה 27 | טל: 03-7255555

לקוחותינו היקרים

התקופה המתגרת בה אנו מצויים - לאחר שנה של עימותים פנים-חברתיים, עליות מחירים, ירידה בגיוסי הייטק ונסיקה בשיעורי הרבית - נקלענו למלחמה עקובה מדם בעלת השפעות כלכליות משמעותיות. החוזר הנוכחי, בניגוד לחוזרי סוף שנה סטנדרטיים, אינו חוזר רגיל כאשר במצב העכשווי, כפי שתואר לעיל, השתדלנו לתת תמונה מאספקטים שונים אשר יש להם השלכות על המצב **הכלכלי - פיננסי - מיסוי** אנו מתפללים לחזרה לשגרה, לימים שקטים שמחים בעלי עשייה, יצירה, שגשוג וצמיחה, עם שקט בגבולות, חזרת החטופים, החלמת הפצועים ונחמת הציבור.

בשורות טובות,

BDSK
Ben David Shalvi Kop



בעולם (בראשות ה- "FED") להעלות את הריבית בחדות. הריבית הבסיסית בישראל שעמדה על 1.6% לשנה משך תקופה ארוכה החלה לטפס בהדרגה והגיעה מתחילת 2022 ועד אמצע 2023 ל- 4.75%, (עלייה של פי 3!!!)

הגידול החד בשיעור הריבית, השפיע כמעט על כל בית במדינת ישראל. הבנקים הגדילו את המרווח שהם גובים מעל ריבית הפריים (ריבית פריים הינו ריבית בסיס + 1.5%) ומחירי הריבית פגעו מהותית ברווחיות העסקים – מה שהגביר את האינפלציה ויצר גם עלייה בשע"ח של הדולר והיורו.

לאחרונה – מהלך עליית הריבית הביא את המטרות הרצויות שהציב בנק ישראל ונוכחנו בבלימת האינפלציה.

עליית שער הדולר והיורו נבלמו ואנו עדים להשפעה חוזרת וירידה בשערי החליפין.

לאור הנתונים הנ"ל, בשל המלחמה והחשש מפני הכנסת המשק למיתון (החשש ממיתון הינו שקשה לצאת ממיתון) – צפוי, לדעתנו, בנק ישראל להוריד את הריבית כבר בקרוב.

בכל מקרה, הצפי לירידת הריבית הינה ירידה מתונה ולא תהיה בשנים הקרובות צניחה דרמטית.

בתקווה לימים שקטים, משק צומח, ירידת ריבית ועסקים טובים

מחיר הכסף משפיע על הכלכלה ויכול להוות גורם מדרבן ומרסן לצריכה, להשקעה וליציבות של המשק.

מחירי הריבית נקבעים ע"י הבנקים המרכזיים בכל מדינה וזהו כלי בו נגידי הבנק המרכזי מנהלים את המדיניות המוניטרית של כל משק.

עליית ריבית יכולה לרסן לחץ לעליות מחירים (אינפלציה) אך עליה חדה מדי יכולה להוביל משק למיתון.

ריבית נמוכה מידי, ביחס למדינות אחרות, יכולה לגרום ליציאת כסף מחוץ למדינה (ממשקיעי חוץ או השקעות של מקומיים בחו"ל) מה שיפגע בצמיחת המשק, ומנגד – ריבית גבוהה תמשוך משקיעים אשר באים להרוויח ולברוח ביום שהריבית תרד.

הצורך בשליטה עדינה וביקורתית במחירי הריבית גורמים לכך שניהול שיעור הריבית נקבע באופן בלתי תלוי ע"י הבנק המרכזי (בארץ – בנק ישראל; בארה"ב ה- "FED" וכו').

ניהול מוניטרי נכון פועל ליציבות המשק ודירוג גבוה ע"י חברות הדירוג הבינלאומיות.

עד שנת 2021 הריבית העולמית היתה נמוכה מאוד כאשר ריבית הבסיס באירופה אף היתה שלילית לתקופה מסויימת.

היציאה מהקורונה וחוסרים במוצרים בשרשרת האספקה העולמית יצרו לחץ לעליות מחירים ובשל חשש מאינפלציה, שמתחילה לגדול בשיעורים מהותיים, החלו הבנקים המרכזיים

הריבית

ד"ר רענן קופ
רו"ח (משפטן)
שותף מייסד מנהל BDSK



ככל שמדינת ישראל מתפתחת הולך הנדל"ן ומעסיק יותר את כותרות העיתונים ואת השיח הציבורי.

החשש מפני "בועה" - הולך וגובר ככל שמחירי הנדל"ן עולים.

אולם, יש להפריד בין סוגי הנדל"ן השונים אשר ההשפעה לגבי המחירים התשואות וההתנהגות שונה בתכלית.

סוגי הנדל"ן:

נדל"ן למגורים, נדל"ן לתעסוקה (משרדים וכד'), נדל"ן מסחרי (חנויות ואולמות תצוגה בקומת מסחר), תעשייה, מלונאות, מחסנים וכיוצ"ב.

ההבחנה המהותית בסוגי הנדל"ן הינה בין שני סוגי הנדל"ן - נדל"ן מגורים (פרטי) מול נדל"ן תעסוקה ומסחרי (עסקי).



הנדל"ן

ד"ר רענן קופ
רו"ח (משפטן)
שותף מייסד מנהל BDSK

ההבדלים המהותיים:

נדל"ן עסקי: כלכלה בכלים עסקיים ושיקולים עסקיים של:	נדל"ן מגורים: רכישה לאו דווקא בחשיבה כלכלית/עסקית
תשואה	שימוש למגורים
שימוש עסקי	להשכרה למגורים
מטרה לשימוש תמידי (שלא יהיה ריק)	דירות ריקות בבעלות תושבי חוץ
תשואות המושפעות ממחירי הריבית בשוק	תשואות נמוכות ביחס למחירי ריבית בשוק
השקעה בשיעורי מס מלא (קניה/ מכירה והשכרה)	השקעה עם העדפות מס (קניה/ מכירה, השכרה)
מחירים מושפעים ממצב כלכלי (צמיחה מגדילה ביקושים בשטחי תעסוקה) ושער הריבית	מחירים מושפעים מביקוש לדירור (נובע מגידול דמוגרפי) וכן ביקוש ע"י תושבי חוץ/מכירה, השכרה)

הנדל"ן

מה יהיה עכשיו?!

נדל"ן תעסוקה/מסחרי

המלחמה תגמר מתי שהוא (בע"ה בקרוב).

המשק יחזור לפעילות.

העבר מצביע על כך שאחרי מלחמה יש שגשוג, מנגד, עסקים רבים נקלעו לקשיים, הפגיעה קשה והפרופורציות השתנו.

ניתן להניח שהצעדים הראשונים יהיו מדודים, עד שהמשק יחזור לפעילות.

השיקום של פגיעות המלחמה (תלוי, כמובן בהיקף הלחימה – דרום/צפון) – יהווה דחיפה למשק מכספי הממשלה וסיוע מהעולם.

לאור הנ"ל וגם בכפוף להמשך ביקושים לשטחי תעסוקה במגדלי המשרדים – המחירים ייבלמו ככל שהריבית תשאר גבוהה (כלל בנדל"ן: ריבית גבוהה מחייבת צורך למשקיעים להרוויח באחוזים מעל מחיר הריבית – מה שמקטין את המחיר למ"ר).

נדל"ן למגורים

הצורך בדירות מגורים נובעת מהביקושים למגורים שנובעים מפרמטרים של צריכה וחשיבה פרטית:

- גידול דמוגרפי – זוגות שמקימים בית;
- גירושין – בית שמתחלק לשניים;
- גל עלייה צפוי – בשל גל אנטישמיות;

• תושבי חוץ שמשקיעים בארץ כדי לשריין דירת מבטחים בארץ (קשור לאנטישמיות);

בשנה האחרונה היו התפתחויות משמעותיות שבלמו את רכישות הקרקעות וההתחלות הבנייה (עליית הריבית, הרפורמה המשפטית והמחלוקות הקשות בעם, המלחמה שבלמה כליל את הפעילות) – כל אלה צפויים להגדיל את הביקושים לדירות.

מסקנות ביניים

לאור הנ"ל –

קיימת ציפייה שמחירי הנדל"ן העסקי יגלו יציבות ומחירי הדירות צפויים להמשיך ולעלות.

המסקנות הנ"ל הינן כמובן מסוייגות וקשורות הן להמשך המלחמה והשפעתה של הכלכלה (מיתון מול צמיחה); הן לגובה הריבית; הן לשחרור קרקעות לבנייה; והן ליציבות הממשלה וחוסן החברה.

אנו מתפללים לימים טובים, בשורות טובות וכלכלה פורחת.

לקוחות יקרים!

מתקרבים אנו לסיומה של שנת 2023. ימים לא פשוטים עוברים על כולנו לצד הניסיון לניהול "שגרת מלחמה" ככל הניתן. לאור המצב פרסמה רשות המיסים הנחיות מקלות לציבור העוסקים והמייצגים מעבר למענקים השונים, שבאים לידי ביטוי בין השאר באורכות למועדי הגשת דיווחים, הקפאת הליכי גביה ואכיפה התיישנות שומות ועוד כמו גם הנחיה של צמצום הביקורות בתיקי הנישומים.

יחד עם זאת בסקירה לאחור של השנה האחרונה בהיבטי המיסוי, ישנן הנחיות ופסיקות חדשות אקטואליות שפורסמו כמו גם החלטות וועדה שיש בהן כדי להשפיע באופן ניכר על תחומים שונים בעולמות המיסויים.

בחוזר שלהלן נביא בפניכם עדכוני מיסים במגוון נושאים, חשוב לציין כי חלק מהעדכונים לא עברו את אישור מליאת הכנסת, אך ישנה סבירות גבוהה שיאושרו בשנת המס הקרובה ויש בהם כדי להשפיע באופן ניכר על סוגיות מס שונות. במסגרת העדכונים ציינו אלו מן הנושאים טרם אושרו. כמו כן בתוכניתנו לפרסם במהלך שנת המס 2024 מעת לעת עדכונים שוטפים וסקירה מקיפה ורחבה יותר במספר פרקים של סוגיות מס שונות, שבתקופות האחרונות הפכו להיות רלוונטיות יותר ונאכפות באופן הדוק יותר על ידי רשות המיסים.

עדכוני מיסים

עמ' 9	_____	חוק ההסדרים
עמ' 13	_____	הרפורמה במיסוי בינלאומי
עמ' 17	_____	חוק עידוד תעשייה עתירת ידע
עמ' 19	_____	סוגיות מע"מ בעניין יבוא שירותים ומתן שירות לתושב חוץ
עמ' 22	_____	רווחים ראויים לחלוקה
עמ' 23	_____	שינוי ייעוד
עמ' 24	_____	עדכוני פסיקה

במסגרת החוזר נדון בנושאים הבאים:

חשוב להדגיש כי המידע המובא בפניכם הינו כללי ונועד להפניית תשומת הלב, יש לבחון כל מקרה ספציפי לגופו ולקבל חוות דעת וייעוץ פרטני בהתאם.

מחלקת המיסים במשרדנו עוסקת במגוון רחב של תחומים ותשמח לספק לכם שירותי ייעוץ וליווי בתחומים שונים הכוללים בין השאר: מיסוי בינלאומי, מיסוי ודיווח על נאמנויות, ליווי עסקאות, כתיבת חוות דעת מקצועיות בנושאים שונים, הטבות במס מכוח חוק עידוד השקעות הון, התמחות בתחום שינויי מבנה החל ממעבר מעוסק לחברה, עובר דרך תכנון ושינויי מבנה אחזקות וכלה במיזוג חברות, כיצולים וכד' ייצוג בדיונים מול רשויות המס, ועוד...

אתם מוזמנים לפנות אלינו בכל שאלה מקצועית או ליווי עסקה ונשמח לעמוד לשרותכם!
רו"ח דניאל כהן: danielco@bdsk.co.il | רו"ח בתיה גייל: Batya_g@bdsk.co.il

בכבוד רב,

מחלקת מיסים BDSK - בן דוד שלוי קופ ושות'

רואי חשבון

חוק ההסדרים / תיקוני חקיקה בתחום המיסים

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג 2023 (להלן: "חוק ההסדרים") כולל בין היתר תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א - 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה", "הפקודה"), וחוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף", "חוק מע"מ"). להלן סקירה תמציתית:

תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין

מקרקעין נקבעה הוראת שעה **לתקופה של שנתיים, החל מיום 1.7.2023**, שבה תעמוד תקופת הגרייס על 18 חודש בלבד.

3 ביטול הזכאות לחישוב לינארי מוטב

במכירת דירת מגורים שיום רכישה היה לפני 1.1.2014 ומתקיימים לגביה 2 התנאים הבאים:

- הן במועד הרכישה והן ביום 1.6.2023 לא היתה בנויה דירת מגורים על הקרקע
- הבניה הושלמה לאחר 31.12.2030

4 הטבת מס במכירת נכסים שנרכשו עד ליום 7.11.01

שיעורי המס החלים במכירת מקרקעין בישראל בידי יחיד, השבח המיוחס לתקופה שממועד רכישת הנכס ועד ליום 7.11.01 (ייחוס לינארי) חייב בשיעור מס שולי – עד 47%. השבח שמיוחס לתקופה מאוחרת יותר חייב בשיעורי מס נמוכים משמעותית (20%-25%). נתון זה גורם לבעלי מקרקעין ישנים

1 מס רכישה על דירות מעטפת

בעקבות פסיקת בית המשפט העליון בענין שלמה נחמה, תוקנה הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, לענין מס רכישה. בהתאם לתיקון, **החל מ-1.1.2024** דירות מעטפת המיועדות לשמש למגורים יחשבו לדירת מגורים, וכך גם זכות לקבלת דירת מעטפת (רכישה "על הנייר" של דירת מעטפת). בהתאמה, שיעור מס הרכישה שיחול על דירת מעטפת שאינה דירה יחידה של הרוכש יהיה 8-10%, במקום שיעור של 6% בלבד ערב התיקון.

2 קיצור תקופת ה"גרייס" למשפרי דור

בקרב משפרי הדיור מקובל ונפוץ לרכוש דירה חלופית ורק לאחר מכן למכור את הדירה הקודמת. כדי להנות משיעורי מס (שבח ורכישה) מוטבים, כדירה יחידה, יש למכור את הדירה המוחלפת בתוך 24 חודשים לכל היותר ממועד רכישת הדירה החלופית = תקופת ה"גרייס". במסגרת התיקון לחוק מיסוי

עדכוני
מיסים

תיקונים בתחום ההתחדשות העירונית



במסגרת החוק נעשתה רפורמה משמעותית בתחום ההתחדשות העירונית – תמ"א 38 ו-2. בין היתר: הקלות במכירת זכות במתחמי התחדשות עירונית על ידי קשיש (הגדרת קשיש הורחבה אף היא במסגרת התיקון), הגבלת הפטור על תמורה כספית, ביטול האפשרות לקבלת דירת מגורים חדשה בשלמות בתמורה למכירת זכויות בחלק מדירת מגורים, הרחבת הפטורים וההקלות של תמ"א 38 על תוכניות חיזוק נוספות, ועוד.

לתקופה של 10 שנים (לפחות) תקופת ההחזקה הנדרשת על ידי הקרן עומדת על 15 שנים. התיקון מקצר את תקופת ההמתנה מ-15 שנים ל-10.

• הרחבת הגדרת מקרקעין לצרכי דיור והשכרה

התיקון מוסיף חלופות נוספות לעונות להגדרת מקרקעין לצרכי דיור והשכרה, בדגש על עידוד השקעה באזורי הפריפריה וקידום בניה של דירות חדשות.



ניכוי מהכנסות משכירות במסלול מס סופי לבעלי דירה יחידה

סעיף 122 מחיל מסלול מיסוי מוגבל על הכנסות משר דירה למגורים בידי יחיד. בהתאם לסעיף, ההכנסה תחויב במס בשיעור של 10% בלבד, ללא ניכוי הוצאות, קיזוזים, פטורים

לדחות את מכירת הנכס כדי להקטין את חלק השבח החייב בשיעור מס שולי.

במטרה לעודד מכירת מקרקעין אלו, שהם בעלי פוטנציאל מס משמעותי, ובמקביל, לתמרץ בנית דירות חדשות ולהגדיל את היצע הדירות במשק, נקבעה הוראת שעה כי במכירת דירות ישנות שיש לגביהם תוכנית בניה של לפחות 8 דירות יופחת שיעור המס על חלק מהשבח הריאלי המיוחס לתקופה שעד 7.11.01 ועמוד על 25% בלבד במקום מס שולי. החלק הזכאי להפחתה נקבע בהתאם למועד סיום בניית הדירות החדשות.

הוראת השעה תקפה עד לתאריך 31.12.2027

תיקונים בפקודת מס הכנסה

קן להשקעות במקרקעין / קרן ריט



קרן ריט היא קרן השקעות שתכליתה השקעה במקרקעין. הקרן רוכשת נכסי נדל"ן מתוך מטרה להשכיר נכסים לתקופה ארוכה. במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין להשקיע במקרקעין לצרכי דיור והשכרה, מוצע לבצע כמה תיקוני חקיקה שיסייעו לכדאיות הכלכלית לפעילות קרנות הריט ולהסרת חסמים:

• קיצור תקופת ההמתנה במכירה למשכיר

קרן להשקעות במקרקעין נהנית מהטבות מס במכירת מקרקעין לצרכי דיור והשכרה שהוחזקו על ידה לתקופה של 20 שנה לפחות. במכירה למשכיר (רוכש המתחייב להמשיך את ההשכרה

עדכוני
מיסים



אלו ולאפשר להם להבין בצורה פשוטה ובהירה את החובות המוטלות עליהם מכח מעמדם כעוסק, ולמלא אותן באופן עצמאי. עם זאת, עוסק בעל הוצאות גבוהות, או מכל סיבה אחרת, רשאי לבחור להשאר במסלול הקיים ולדווח על הכנסותיו בהתאם להוראות הפקודה והתקנו שמכוחה.

ניכוי ביטוח לאומי

סעיף 47 לפקודה מתיר ניכוי מההכנסה החייבת בסך 52% מדמי הביטוח ששולמו ע"י נישום (שאינו שכיר) בשנת המס. עמדת רשות המיסים עד לחודש מאי 2022 היתה כי יש לחשב את הניכוי מהתשלומים נטו, בקיזוז החזרים שהתקבלו, ובמידה וההחזרים עלו על התשלומים – תוכר הכנסה חייבת בשיעור של 52% מההחזרים נטו. ב-05/2022 הכריע בית המשפט העליון בתביעה ייצוגית שהוגשה בעניין זה, וקבע כי נוסח הסעיף אינו מאפשר את עמדת רשות המיסים, והניכוי יחושב מהתשלומים השוטפים בלבד, ללא קיזוז החזרים שהתקבלו מהמוסד לביטוח לאומי במהלך השנה.

בעקבות זאת, חוקק סעיף 47א(ב). הסעיף מעגן בחקיקה את מדיניות רשות המיסים כפי שהיתה טרם הפסיקה בבית המשפט העליון. **הוראות התיקון יחולו החל מ-1.1.2025.**

או זיכויים כלשהם מהמס. במסגרת התיקון חוקק סעיף 122(ו) שמטרתו להקל על בעלים של דירה יחידה שאותה הוא משכיר, ובמקביל – שוכר דירה אחרת למגורים או משלם עבור מגוריו בבית אבות, באופן של ניכוי בגובה דמי השכירות ששולמו, ועד לתקרה של 90 אלף ₪ בשנה. **הסעיף חל על הכנסות שכירות שהתקבלו החל מ-1.1.2023**, ומותנה בעמידה בתנאים נוספים שצוינו בסעיף.

רפורמת עסק זעיר

במסגרת חוק ההסדרים הוחלה רפורמה משמעותית במנגנון המיסוי החל על בעלי עסק זעיר, **החל מ-1.1.2024.**

כבעל עסק זעיר רשאי להירשם מי שמחזור עסקאותיו אינו עולה על תקרת העסקאות לעוסק פטור, הקבועה בחוק מע"מ. במקביל, הועלתה תקרת העסקאות לעוסק פטור והיא תעמוד על 120,000 ₪ החל משנת 2024.

עוסק זעיר זכאי לניכוי אוטומטי בשיעור של 30% ממחזור העסקאות שלו, ללא הצגת אסמכתאות כלשהן, בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים בסעיף 87 לפקודה.

מטרת הרפורמה להקל על הרגולציה והביורוקרטיה של עוסקים

עדכוני
מיסים

תיקונים בחוק מס ערך מוסף

הקצאת מספרי חשבוניות / הוראת שעה

10

במסגרת התיקון נקבע כי מס תשומות הכלול בחשבוניות שסכומן עולה על הסכומים שנקבעו בחוק מע"מ, ולא הוקצה להן מספר ייחודי על ידי המנהל, לא יותר בקיזוז. מודל הקצאת מספרי חשבוניות נועד לצמצם את תופעת החשבוניות הפיקטיביות ולהבטיח את היכולת לקצז את מע"מ התשומות בגין חשבוניות בעסקאות בין ספק ללקוח. המודל ייושם במתווה הדרגתי על פני 5 שנים, כך שבתאריך 1.1.2028 הסכום לחשבונית יעמוד על 5,000 ₪.

החל מ-1.1.2024 רשות המיסים תקצה באופן מקוון מספר ייחודי לחשבוניות מס שסכומן עולה על 25,000 ₪, כתנאי לקיזוז התשומות בחשבונית. עוסק יידרש לפנות לרשות המיסים באופן מקוון לקבלת מספרי ההקצאה לחשבוניות במידה והתקיימו כל התנאים הבאים:

• סכום החשבונית ללא מע"מ עולה על 25,000 ₪.

• החשבונית כוללת רכיב מע"מ (המודל אינו חל בעסקאות פטורות או בשיעור אפס).

• הלקוח/מקבל החשבונית הינו "עוסק מורשה" (חברה, יחיד, מלכ"ר וחל"צ)

• הלקוח/מקבל החשבונית דרש מספר הקצאה

לתשומת לב, בעקבות מלחמת "חרבות ברזל", ולאור ההבנה כי בימים קשים אלו ישנם עוסקים הנדרשים לזמן נוסף על מנת להשלים את הפיתוח הטכנולוגי הנדרש כדי לעמוד בדרישות החוק, רשות המסים החליטה להתיר ניכוי מס תשומות באמצעות חשבונית מס גם ללא מספר הקצאה, וזאת עד ליום 31 במרץ 2024.

פטור ממע"מ לקרן השקעות במקרקעין

11

במכירת מקרקעין לצרכי דיור והשכרה כהגדרתם בסעיף 2א64 לפקודה, ובלבד ששמשו להשכרה לתקופה של 5 שנים לפחות בהתאם לכללים וההוראות שנקבעו, וההכנסה ממכירתם אינה מהווה "הכנסה חריגה" כהגדרתה בסעיף 2א64.

לפרטים נוספים בנוגע לתיקוני החקיקה שלעיל ניתן לפנות למחלקת מיסים במשרדנו

עדכוני
מיסים

החל משנת 2003 מונהגת בישראל שיטת המיסוי הפרסונאלית – תושב ישראל חייב במס הכנסה הן על הכנסה שהופקה בישראל והן על הכנסה שהופקה מחוץ לישראל. עם השנים נוצר צורך בתיקון חקיקה מהותי, זאת בשל שינויים שחלו בדפוסי המסחר והכלכלה הבינלאומיים, הצורך בשיתוף פעולה בין מדינות העולם בתכנון מערכת גבית מס שבבסיסה סיכול תכנוני מס בינלאומיים המנצלים לרעה את הפערים במנגנוני המיסוי החלים במדינות שונות, קשיי יישום ופרצות שהתגלו לאורך השנים בחוק הקיים ועוד. ב-11/2021 הגישה הועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי דוח מפורט הכולל את המלצותיה לתיקוני חקיקה במיסוי הבינלאומי, ובמהלך שנת 2023 הוגשו 3 תזכירי חוק המבוססים על המלצות הוועדה.

יודגש כי טרם חל שינוי במצב החוקי הקיים כל עוד החוק לא עבר בקריאה שניה ושלישית, אך ישנה סבירות גבוהה לשינוי חקיקתי בנושא בהתאם למתווה המוצע. להלן סקירה תמציתית של תיקוני החקיקה המוצעים:

תיקון הגדרת תושב ישראל

המצב הקיים:

ההגדרה הנוכחית בפקודה ל"תושב ישראל" מבוססת על קביעת מרכז חייו של הנישום ("מבחן מרכז החיים"), בהתחשב במכלול ההיבטים הרלוונטיים, דוגמת: מקום בית הקבע של הנישום, המקום בו מרוכזים האינטרסים הכלכליים / חברתיים / עסקיים וכו'. בנוסף, נקבעה חזקה הניתנת לסתירה המבוססת על מס' ימי שהיה בישראל ("מבחן הימים"), וכוללת 2 חלופות:

1. שהיה של 183 יום או יותר בשנת המס
 2. שהיה של 30 יום או יותר בשנת המס, ו-425 יום במצטבר בשנת המס וב-2 השנים שקדמו לה
- כאשר בהתאם לפסיקה ענפה בנושא, המבחן המכריע הינו מבחן מרכז החיים.

"תושב חוץ" מוגדר בפקודה כ:

1. מי שאינו תושב ישראל
2. יחיד העומד ב-2 תנאים מצטברים:
 - 2.1. בשנת המס ובשנת המס שלאחריה שהה בישראל פחות

מ-183 יום

2.2. ב-2 שנות המס הבאות מרכז חייו היה בחו"ל

התיקון המוצע:

היות ומבחן מרכז החיים הינו אינדיבידואלי ומבוסס במידה רבה על הפעלת שיקול דעת והיבטים סובייקטיביים, ומבחן הימים כולל חזקות הניתנות לסתירה, קיימת מידה מסוימת של אי ודאות בקביעת תושבות של יחידים. כמו כן, נוצרים מטבע הדברים חיכוכים בין הנישומים לפקיד השומה ונקיטת עמדות אגרסיביות ע"י נישומים במטרה להנות מיתרונות מס. משכך, מוצע לקבוע **חזקות חלוטות** המבוססות על **מספר ימי שהיה של הנישום בישראל ו/או בחו"ל** ללא שתובא בחשבון התייחסות למרכז חייו הנישום.

החזקות המוצעות לקביעת תושבות בישראל:

- שהיה של 183 יום בישראל או יותר בשתי שנות מס רצופות
- שהיה בישראל למשך 100 יום בשנת המס, ו-450 יום במצטבר בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה (החזקה לא תתקיים אם

הרפורמה במיסוי בינלאומי



התושבות תתבסס על מבחן מרכז החיים תוך הסתייעות בחזקות הניתנות לסתירה הקיימות כיום. כמו כן, מוצע להשאיר את ההגדרה השירותית כי מי שאינו תושב ישראל על פי כלל המבחנים יחשב תושב חוץ.

לשינוי המוצע ישנה השפעה משמעותית שעשויה להשפיע על החלטות של נישומים רבים לעניין ימי השהיה שלהם בישראל.

- מיסים ששולמו לרשות המיסים של: מדינת אויב, מדינה בעלת משטר מס מזיק (רשימה סגורה שתפורסם בצו) או מדינה שאין לה הסכם מסירת מידע עם ישראל, למעט חריגים
- מיסים שניתן בגין זיכוי במדינה אחרת (למעט חריגים)
- מיסים שהוחזרו למשלם במדינת החוץ או שעולים על המס המינימלי שהנישום עשוי היה לשם במדינת החוץ

זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל מחברה תושבת חוץ

סעיף 126(ג) וסעיף 203(ב) לפקודה קובעים מנגנון המאפשר לנישומים להנות מזיכוי בגין מס חברות ששולם ע"י חברת חוץ המוחזקת ע"י תושב ישראל (להלן "חברת החוץ") או חברת בת שלה, על הכנסה שממנה חולק דיבידנד. התנאי לקבלת הזיכוי הוא שההכנסה החייבת תחושב בגובה הכנסת החוץ לפני ניכוי מס חברות.

עיקרי התיקון המוצע למנגנון הזיכוי העקיף:

- ניתן להחיל את המנגנון גם על מיסי חוץ ששולמו ע"י חברה נכדה או נינה של חברת החוץ
- קביעת שיעורי החזקה מינימליים בחברת החוץ ובחברות

היחיד שהיה בכל אחת מ-3 שנות המס הנבחנות 183 יום לפחות (במדינת אמנה)

- יחיד ששהה בישראל 100 יום בשנת המס ובן זוגו הוא תושב ישראל בכדי לקבוע שנישום הוא תושב חוץ, מוצעות מס' חלופות המבוססות על בדיקה מצטברת של עד 4 שנות מס.
- לגבי נישום שאינו עומד באף אחת מהחזקות החלוטות, קביעת

זיכוי מס זר

התזכיר שפורסם ב-5.9.2023 כולל מס' תיקונים בנושא זיכויים ממיסי חוץ המותרים בזיכוי כנגד המס המחושב בישראל על הכנסת חוץ. הרפורמה מציעה הקלות בקבלת זיכוי ממיסי חוץ בהיבטים מסוימים, ומנגד, מציבה מגבלות שמטרתן למנוע מנישומים להפחית את המס בישראל באופן שאינו מגשים את תכלית החקיקה.

תיקון הגדרת "מסי חוץ"

מנגנון הזיכוי הקבוע בפקודה מבוסס על הגדרת "מיסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה. ההגדרה הקיימת מאפשרת להנות מזיכוי בגין מס זר, העונה לתנאים הבאים:

- המס שולם על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל על הכנסה שמקורה באותה מדינה (לרבות מדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או רשויות אזוריות שהן חלק מאותה מדינה)
- המס מחושב כאחוז מההכנסה
- לא מדובר במס עירוני

במסגרת המגבלות שהוצבו הוצע להוסיף מגבלות שונות להגדרת "מסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה, ולהרחיב את תשלומי המיסים בחו"ל שאינם מעניקים זיכוי מהמס בישראל. בין היתר:

הרפורמה במיסוי בינלאומי



• הכנסות הוניות

כמו כן נקבעו כללים מיוחדים לגבי הכנסה מחברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

עודף זיכוי

כיום, במידה והמס ששולם בחו"ל עולה על חבות המס בישראל, הסכום העודף מהווה "עודף זיכוי" וניתן להעבירו לניצול ב-5 שנות המס הבאות.

מוצע לבטל את האפשרות להעברת עודף זיכוי לשנים הבאות, למעט במקרה שבו עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מקיזוז הפסדים ע"פ הדין הישראלי אשר על פי דיני המס בחו"ל לא ניתן היה לקזזם. **במקרה כזה לא תהיה מגבלת זמן לניצול עודף הזיכוי.**

תיקונים נוספים

בתזכיר צוינו מס' תיקונים נוספים, ביניהם:

- קביעת מנגנון זיכוי במקרים שבהם מועד החיוב במס על ההכנסה בחו"ל מוקדם ממועד החיוב במס בישראל (סוגיה זו עשויה לפתור קונפליקטים רבים במצב החוקי הנוכחי)
- ביטול סעיפים שונים שאינם רלוונטיים כיום

המוחזקות על ידה (הדרישה מתייחסת הן לשיעור החזקה אפקטיבי של תושב ישראל והן לשיעור החזקה ישיר של חברה בחברת הבת שלה)

• קביעת דרישת החזקה לתקופה מינימלית של 365 יום לפני חלוקת הדיבידנד כתנאי להחלת מנגנון הזיכוי העקיף. ההצעה מפרטת תנאים והוראות שונות לתחולה / אי תחולה של המגבלה.

הרחבת סלי הזיכוי

בישראל נהוגה שיטת ה"סלים", כאשר מס ששולם בחו"ל כנגד הכנסה ממקור מסוים יותר בזיכוי כנגד כל הכנסת חוץ שמקורה באותו סל. כיום, כל אחד ממקורות ההכנסה שנקבעו בסעיף 2, חלק ה או חלק ה3 לפקודה מהווים סל נפרד (וכוללים בין השאר את המקורות הבאים כמקור הכנסה נפרד: משכורת, עסק, ריבית ודיבידנד, שכר דירה, תמלוגים, רווח הון ועוד). מוצע לצמצם את מס' הסלים ובכך להעניק גמישות רבה יותר בהחלת זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל גם על הכנסות ממקור דומה ולא רק כנגד אותו מקור בדיוק.

הסלים העיקריים המוצעים:

- הכנסה מיגיעה אישית – הכוללת: עסק, משלח יד ומשכורת
- הכנסה פאסיבית

הרפורמה במיסוי בינלאומי



חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

בתזכיר מוצעים מס' תיקונים במיסוי חנ"ז וחמי"ז. בין היתר:

- שינוי הגדרת הכנסה פסיבית בחברה נשלטת זרה ל"הכנסה נידת" והרחבת ההגדרה כך שתכלול סוגים נוספים של הכנסות שבמהותן ניתנות לניוד קל בין מדינות. דוגמת: הכנסות שמקורן במכשירים פיננסיים, מכירת נכסים בלתי מוחשיים המהווה הכנסה מעסק ועוד
- הרחבת תחולת הסעיף גם לגבי חברות שמוחזקות ע"י תושבי ישראל בשיעור נמוך יותר מהקבוע בחוק כיום
- החלת משטר המיסוי של חברה נשלטת זרה לגבי חברות הרשומות במדינות בעלות משטר מס מזיק, גם ללא עמידה בתנאי ההכנסות הפסיביות ועוד.

סעיפים 175 ו-175ב לפקודה הינם סעיפים אנטי תכנוניים שמטרתם הקדמת המיסוי בישראל להכנסות של חברות מסוימות בחו"ל שמוחזקות ברובן על ידי תושבי ישראל.

סעיפים אלו קובעים את הגדרתן ואופן המיסוי של חברה נשלטת זרה המכונה חנ"ז וחברת משלח יד זרה המכונה חמי"ז.

מסלול החנ"ז עוסק בחברות שמרבית הכנסותיהן פסיביות (בין היתר: הכנסות משכירות, ריבית ודיבידנד, שלא נבעו מכעילות עסקית) לעומת מסלול החמי"ז העוסק בחברות שמרבית הכנסותיהן ממשלח יד מסוים.

בחברות אלו מופעל מנגנון מיסוי המייחס את הכנסות החברה לבעלי השליטה, תושבי ישראל, במועד הפקת ההכנסה (ולא במועד חלוקת הרווחים כדיבידנד).

הרפורמה במיסוי בינלאומי



ההטבות הניתנות בחוק:

הטבות למשקיעים פרטיים
(יחיד, חברת מעטים או שותפות יחידים):

זיכוי ממס למשקיעים אשר מבצעים השקעות בחברת מו"פ. גובה הזיכוי יהיה בגובה סכום ההשקעה * שיעור מס רווח ההון שחל על המשקיע.

עיקרי התנאים המהותיים לקבלת ההטבה:

☑ תשלום סכום ההשקעה בפועל והקצאת המניות בתקופת הוראת השעה

☑ אישור רו"ח להתקיימות התנאים של חברת מו"פ

☑ החזקה במישרין במשך 3 שנים לפחות.

☑ סכום ההשקעה בכל חברת מו"פ מוגבל ל-4 מיליון ₪ למשקיע

☑ זיכוי ממס שלא נוצל בשנה השוטפת ניתן להעברה לשנים הבאות.

☑ להלן טבלה המפרטת את השינויים ביחס להוראת השעה הקודמת

2 **דחייה של תשלום המס** בגין רווח הון שמופק ממכירה של חברה טכנולוגית, לבעלי מניות המשתמשים בחלק מהתמורה ממכירת החברה לצורך השקעה בחברת מו"פ.

עיקרי התנאים המהותיים לקבלת ההטבה:

☑ ביצוע השקעה בתוך תקופה של 12 חודשים לאחר יום מכירת המניות או 4 חודשים לפניו.

מהי חברת מו"פ אשר מזכה בהטבות?

ביולי 2023 אישרה הכנסת את החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע, חוק זה מעניק הטבות מס למשקיעים בחברות היי-טק ישראליות וכן הטבות לחברות טכנולוגיות בגין רכישה או מיזוג עם חברות היי-טק אחרות.

הוראת השעה תקפה מיום 31 ביולי 2023 עד 31 בדצמבר 2026. מטרת החוק היא לשמר את ישראל כיעד אטרקטיבי להשקעה בחברות טכנולוגיה ולתמוך בפיתוחה של תעשייה זו, בדגש על חברות היי-טק הנמצאות בשלבים הראשונים של פעילותן (שלבי seed וה-pre-seed) = חברות מו"פ.

תכלית התנאים השונים להגדרת חברת מו"פ בחוק היא לוודא שמדובר בחברה טכנולוגית מתחילה, בהתאם למטרת החוק.

עיקרי התנאים המהותיים:

- ☑ חברה פרטית תושבת ישראל שאינה בת חברה
- ☑ היקף ההכנסות הטכנולוגיות הכולל, מיום ההתאגדות, נמוך מ-4.5 מיליון ₪ וסך ההכנסות נמוך מ-12 מיליון ₪
- ☑ היקף ההשקעות בחברה וההלוואות שניתנו לה נמוך מ-12 מיליון ₪

☑ תנאים נוספים לעניין שיעור הוצאות מו"פ

☑ נכס בלתי מוחשי בבעלות החברה

בנוסף, בהגדרה צוינו מס' תנאים נוספים שחלקם נועדו לוודא כי החברה ממלאת את החובות המוטלים עליה לפי דיני המס.

במס' הטבות בחוק ישנה התייחסות לחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי, כהגדרתה בחוק לעידוד השקעות הון. חברות אלו יקראו להלן חברות טכנולוגיות.

חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע

(הוראת שעה), תשפ"ג-2023

☑ הנכס הלא מוחשי בבעלות החברה הרוכשת או הנרכשת הטבה זו מייצרת תמריץ לחברות גדולות או בינוניות לרכוש ולהשקיע בחברות ישראליות קטנות שעיסוקן בתחום תעשייה עתירת ידע, על ידי כך פעילותן של החברות הרוכשות תורחב באמצעות הסינרגיה שתיווצר וכן תישמר פעילותן של החברות הנרכשות בישראל.

הטבות נוספות:

4 פטור מניכוי מס במקור בתשלום ריבית לגוף פיננסי זר החוק מעניק למוסדות פיננסיים זרים פטור ממס על הכנסותיהם מריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה בגין הלוואות שניתנו לחברות טכנולוגיה ישראליות. מטרת הפטור היא להוריד את העלויות המושטות על חברות טכנולוגיה ישראליות בגיוס אשראי ממוסדות פיננסיים זרים, המתמחים במתן אשראי לחברות טכנולוגיות.

5 הטבה בגין השקעה בחברת מ"פ אשר מונפקת בבורסה החוק קובע הארכת תוקף לסעיף 92א לפקודת מס הכנסה אשר מקנה הטבה דומה במהותה להטבות הניתנו בחוק זה, בשל השקעות בחברות מחקר ופיתוח אשר מונפקות למסחר בבורסה.

(חברת מ"פ לענין הטבה זו היא כהגדרתה בפקודה, ושונה מההגדרה בחוק עידוד).

☑ החזקה במניות לתקופה של 6 חודשים לפחות.

סכום ההשקעה בכל חברת מ"פ מוגבל ל- 5.5 מיליון ₪.

מטרת ההטבות הללו היא לעודד את ההשקעה בחברות הנמצאות בשלבי המחקר והפיתוח הראשוניים, בפרט על ידי משקיעים אסטרטגיים אשר להם ניסיון בשוק הטכנולוגי, אותו הם מביאים יחד עם השקעתם ואשר יכול לתמוך בצמיחת החברה, במיוחד בשלבים ההתחלתיים.

הטבה לחברות טכנולוגיות ברכישת חברת מ"פ ישראלית או זרה

3 ההטבה קובעת כי חברה טכנולוגית גדולה שרוכשת את השליטה בחברה טכנולוגית או חברת מ"פ אחרת תוכל לנכות את ההוצאה על רכישת המניות מחבות המס שלה, בשיעורים שנתיים שווים במשך 5 שנים מיום הרכישה. זאת בשונה מכך שבאופן כללי ההוצאה על רכישת המניות מותרת בניכוי רק בעת מכירת המניות בדרך של הקטנת רווח ההון החייב במס בעת המכירה.

עיקרי התנאים המהותיים לקבלת ההטבה ברכישת חברה ישראלית:

☑ רכישה של לפחות 80% בתוך 12 חודשים

☑ תשלום בפועל לפי הוראות החוק בתקופת הוראת השעה

☑ ההסכם המקדים לרכישה לא נחתם לפני הוראת השעה

☑ אישור רו"ח על התקיימות התנאים

חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע

(הוראת שעה), תשפ"ג-2023

בקרוב תועבר הרצאה מקיפה בנושא זה

להשתתפות בהרצאה ניתן לפנות במייל: bdsktax@bdsk.co.il

רקע:

רבים מאתנו מייבאים שירותים מחו"ל כגון: שרותי יעוץ, שירותים משפטיים, העסקת קבלני משנה, תיווך, ועוד. על יבוא שירותים בישראל עשוי לחול חיוב במע"מ (מס על הערך המוסף) בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו 1975 (להלן "החוק"). החוק קובע את התנאים וההוראות החלות על יבוא שירותים לישראל.

מע"מ על מתן שירות - כללי

חוק מע"מ חל על כל עסקה בישראל. הגדרת "עסקה" כוללת: "מכירת נכס או מתן שרות בידי עוסק במהלך עסקו לרבות מכירת ציוד"

על מנת להתחייב במע"מ על שירות שניתן נדרש שתהיה תמורה בכסף או בשווה כסף

בנוסף, נדרש שהשירות יתבצע למען הזולת. מתן שירות עצמי אינו חייב במע"מ, (בשונה ממלאי - הפיכת מלאי עסקי לשימוש פרטי חייבת במע"מ כמכירה לכל דבר.)

מע"מ בייבוא שירותים לישראל

סעיף 15(א) לחוק מרחיב את החיוב במע"מ גם לגבי יבוא של שירותים. בהתאם להוראות הסעיף, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השרות לבין תושב ישראל. הסעיף בוחן שלושה קריטריונים בהתקיים אחד מאלה השירות נחשב כניתן בישראל ויחויב במע"מ:

(1.) היכן ניתן השירות

(2.) מקבל השרות

(3.) לגבי מה ניתן השירות

שירות יחשב כשירות המיובא לישראל, אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לשימוש בישראל או ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

דוגמאות:

- מתווך בחו"ל תיווך לגבי נכס המצוי בישראל
- שירותי אדריכלות הניתנים מחו"ל לתושב ישראל
- מרצה בחו"ל הנותן הרצאה בישראל

החלטת מיסוי 7215/16 – חבות מע"מ על שירותים שהתקבלו מתושב חוץ ונצרכו בחו"ל

חברה תושבת ישראל רשומה לצורכי מע"מ כעוסק מורשה החברה קיבלה שירותים מנותני שירותים זרים : שירותי ליווי לעסקה ותשלום עבור חברת נאמנות לשם ליווי ביצוע מכירת מניות.

במסגרת ההחלטה נעשתה הבחנה בין שירותים בנקאיים

מס ערך מוסף ביבוא שירותים לישראל



במידה והמייבא **אינו עוסק** - ידווח על היבוא באופן שיש לדווח על **עסקת אקראי** כאמור בתקנה 15א(א) ו-1(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976, וישלם את המס המגיע עם הגשת הדוח.

החלטת מיסוי 6369/18 - חשבונית מס מרכזת בגין יבוא שירותים ונכסים בלתי מוחשיים

החלטת המיסוי מאפשרת הקלה בדיווח ותשלום המס על יבוא שירותים במקרים בהם חובת הדיווח ע"פ תקנה 6 לתקנות חלה על מספר רב של תשלומים. בהתאם לאמור בהחלטה, ניתן להוציא "חשבונית עצמית מרכזת" אחת לחודש בגין התמורה שתשולם לספקים הזרים במהלך אותו חודש בשל יבוא השירותים, וזאת בהתקיים כל התנאים המפורטים. **כל עוסק שרואה עצמו כעומד בתנאי ההסדר המתואר בהחלטה רשאי לפעול לכיה.**

לליווי העסקה שנתנו ונצרכו בחו"ל אשר לגביהם לא חל חיוב במע"מ לעומת שירותי חברת הנאמנות אשר נצרכו בישראל אשר יחויבו במע"מ.

אופן הדיווח ותשלום המס:

ככלל, סעיף 16 לחוק קובע כי חובת תשלום המס במתן שירות חלה על נתן השירות.

תקנה 16

תקנה 16 מחייב את הקונה (מקבל השירות, תושב ישראל) בתשלום המס ולא את המוכר (נותן השירות, תושב החוץ), אלא אם כן המוכר הנפיק לו חשבונית.

במידה והמייבא **אינו עוסק** - הדיווח יתבצע באמצעות "חשבונית עצמית" במסגרת הדיווחים השוטפים על עסקאותיו, וישלם את המס המגיע עם הגשת הדוח השוטף.

מס ערך מוסף ביבוא שירותים לישראל



שהשירות ניתן לתושב חוץ:

1. "לא יראו שרות כשירות לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הינו מתן שרות בפועל לתושב ישראל בישראל" כלומר כאשר נחתם הסכם עם תושב חוץ כי השירות יינתן בפועל לתושב ישראל שנמצא בישראל לא יחול מע"מ שיעור אפס.

לדוג': תושב חוץ מזמין שירותי יעוץ עבור בנו שהינו תושב ישראל.

סייג

כאשר השרות ניתן בפועל לתושב ישראל בישראל אולם המחיר הוא חלק ממחיר נכס ביבוא, כן יחול שיעור אפס.

2. **תקנה 12א (א)** קובעת כי מתן שרות לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל יחול מע"מ בשיעור מלא (למעט מקרים חריגים כמפורט בתקנה).

לדוג': מתווך תיווך ללקוח בחו"ל נכס הנמצא בישראל.

3. **תקנה 12א (ג)** קובעת כי כאשר ניתן שרות לתושב חוץ ותושב החוץ הינו תייר לא יחול מע"מ בשיעור אפס (במקרים מסוימים יחול מע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(8))

כללי:

על מנת לעודד יצוא שירותים מחוץ לישראל, סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו 1975 (להלן "החוק") קובע כי על מתן שרות לתושב חוץ בישראל יוטל מע"מ בשיעור אפס. סעיף זה מהווה הקלה לעוסקים מכיוון שחייב במע"מ אפס מאפשר לנכות את מס התשומות ששימש בעסק.

סעיף 30(א)(5) מתן שרות לתושב חוץ

בסעיף נקבע כי ככלל, במתן שרות **לתושב חוץ** יחול מע"מ בשיעור אפס.

הגדרת תושב חוץ בסעיף 1 לחוק:

- (1) לגבי יחיד – יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;
- (2) לגבי חבר בני אדם – חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל;

לסעיף זה נקבעו שלושה חריגים המפורטים בסעיף ובתקנה 12 לחוק מע"מ, אשר המשותף להם הינו זיקה לישראל במתן השירות. בכל אחד מהחריגים יחול מע"מ בשיעור מלא למרות

מע"מ בשיעור אפס על מתן שירותים לתושב חוץ



המכירה – 600,000 אש"ח, מתוכם סך של 100,000 ₪ נצברו עד ליום 31.12.2002.

בהנחה שלא חל שינוי במדד מיום הרכישה ועד למועד המכירה, להלן חישוב המס ללא שימוש בסעיף 94 ובהנחת שימוש בהוראות הסעיף:

רווח הון 194 +	רווח הון	
1,000,100	1,000,100	תמורה
100	100	עלות
1,000,000	1,000,000	רווח הון ריאלי
100,000	230,000	מס חברות 23%
500,000	31.12.2022 עד ר"ל עד 31.12.02 מס 10%	
400,000	יורת רווח הון מס 23%	
102,000	ס"ה מס לתשלום	

סיכום: סעיף 94 טומן בחובו יתרון מס משמעותי במכירת מניות. עם זאת, קיימת מורכבות רבה בחישוב מיטבי של יתרון המס. כמו"כ, הסעיף כולל דגשים וסייגים, ובמקרים מסויימים קיים יתרון בחלוקת דיבידנד בכוול על פני חישוב המס בהתאם להוראות הסעיף.

למשרדנו ניסיון רב בליווי עסקאות מכירת מניות, החל משלב תכנון המתווה ועד לחישוב המס באופן המיטבי.

רקע כללי

בעת מכירת מניות חברה עומדות בפני בעל המניות המוכר 2 חלופות: האחת – משיכת דיבידנד בגובה חלקו של המוכר ביתרת העודפים שנצברו בחברה ולאחר מכן מכירה של המניות, והשניה – מכירת המניות ללא משיכת דיבידנדים. בחלופה זו, התמורה בעד מכירתן מבטאת לא רק את ערכה הפנימי של המניה, אלא גם רווחים שנצברו בחברה ולא חולקו עד למכירת המניות = רווחים ראויים לחלוקה (להלן: "ר"ל").

במקרים רבים, שיעור המס החל על דיבידנדים הינו נמוך יותר משיעור המס החל על רווחי הון. לדוג': דיבידנד שמקבלת חברה ישראלית מחברה מוחזקת. במטרה ליצור אדישות מיסויית בין חלוקת דיבידנד ולאחריה מכירת מניות, למכירת מניות ללא משיכת דיבידנדים, חוקק סעיף 94 לפקודה המחיל מנגנון מיסוי ייחודי במכירת מניות חברה שנצברו בה ר"ל, וקובע כי הר"ל יחוייב בשיעורי מס כדלהלן:

- רווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד לתאריך 31.12.2002 רווחים אלו חייבים במס בשיעור 10%, ומכונים "סכום אינפלציוני נוסף"
- רווחים ראויים לחלוקה שנצברו החל מ-1.1.2003

רווחים אלו חייבים במס בשיעור המס החל על דיבידנד בידי המוכר, בהתאם להוראות סעיפים 125 ו-126(ב) לפקודה. כלומר, כאשר המוכר הינו חברה ישראלית, לא יחול חיוב במס על הר"ל שנצבר החל מ-1.1.2003 בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

לדוג':

חברה א' השקיעה במניות חברה ב' בעלות של 100 ₪ בתאריך 1.1.1996. חברה ב' לא חלקה דיבידנדים מעולם. בתאריך 31.12.2022 נמכרו המניות בתמורה ל-1,000,100 ₪. חלקה של חברה א' ברווחים שנצברו בחברה וטרם חולקו כדיבידנד עד למועד

**רווחים
ראויים
לחלוקה**

הטבת מס שכדאי להכיר



✔ תשלום המס בפועל יידחה למועד מכירת המלאי לצד ג', וצובר ריבית הצמדה.

✔ לא יחול חיוב מס רכישה בגן שינוי היעוד

למעשה, נוצרת הבחנה בין עליית הערך שממועד הרכישה ועד למועד שינוי היעוד, הן לענין שיעורי המס החלים עליה והן לענין מועד החיוב במס וצבירת ריבית והצמדה עד למועד התשלום בפועל. הסעיף טומן בחובו חשיפה לחיוב בריבית והצמדה בסכומים משמעותיים, בשל אירוע המכירה הרעיונית. ומנגד – בתכנון נכון ניתן להמנע מכניסה לתחולת הסעיף ואף להנות מיתרונות מס שהוא עשוי להעניק.

לדוג':

קבלן רוכש מבנה בעל פוטנציאל השבחה ופועל להשגת היתרי בניה. המטרה הסופית – הריסת המבנה הקיים והקמת מבנה חדש שיועמד למכירה כחלק מהמלאי העסקי. עד לקבלת האישורים הנדרשים הקבלן מעמיד את המבנה הקיים להשכרה.

הצגת המבנה בדוחות הכספיים כמלאי עסקי החל ממועד הרכישה, עשויה למנוע טענה עתידית ע"י פקיד השומה לשינוי יעוד עם תחילת עבודות הבניה בפועל.

סעיף 100 לפקודה קובע הסדר דומה לגבי הסבת שינוי יעוד של רכוש קבוע שאינו מקרקעין למלאי עסקי.

לסיכום

שינוי יעוד – פעולה תמימה לכאורה, אך עשויה לטמון בחובה השלכות מיסיות מרחיקות לכת ולעתים "תאונות מס קשות", כפרט בתחום הנדל"ן המאופיין בעסקאות בסכומים מהותיים.

מחלקת מיסים במשרדנו זמינה עבורכם למידע נוסף וליעוץ פרטני.

רקע

בבסיס גבית המס בישראל עומד עיקרון המימוש. כלומר, החיוב במס יהיה רק על הכנסה שהתקבלה, ולא על הכנסה תיאורטית כמו עליית ערך נכס שטרם נמכר. קיימים מס' חריגים לעקרון זה, כשאחד הבולטים שבהם הוא **שינוי יעוד**.

שינוי יעוד = שינוי במטרה שלשמה מוחזק הנכס בידי הבעלים, **לא שחל שינוי בפועל בבעלות על הנכס**. סוגיה זו עוסקת במצבים בהם מלאי עסקי מועבר לשימוש כרכוש קבוע בעסק (סעיף 85 לפקודה) ובצד השני – הסבה של רכוש קבוע או מקרקעין לשימוש כמלאי עסקי (סעיף 100 לפקודה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאמה).

שינוי יעוד עשוי להתחייב במס בידי המוכר, ובמקרים מסויימים אף לייצר תאונות מס קטלניות. במקרים אחרים, שימוש נכון בסעיפים הרלוונטיים עשוי לייצר יתרון מס משמעותי.

סעיף 85 לפקודה –

שינוי יעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע

בהעברה של מלאי עסקי לשימוש כרכוש קבוע בעסק, יחול חיוב במס במועד ההעברה. התמורה בעסקה תחושב ע"פ שווי השוק של המלאי שהועבר. השווי שנקבע יהווה בסיס לחישוב הפחת על ר"ק בעסק.

(סעיף 85 עוסק במס' מצבים נוספים שבהם יראו מלאי עסקי כנמכר בשווי שוק אך אינם נוגעים לענייננו)

סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין

הסעיף קובע כי העברה של מקרקעין לעסק, או שינוי יעוד של נכס מקרקעין מרכוש קבוע בעסק למלאי עסקי, מהווה אירוע מס, מכירה רעיונית, אם חלפו 4 שנים ממועד רכישת הנכס.

✔ התמורה במכירה היא שווי השוק של הנכס במועד ההעברה.

שינוי יעוד –
תאונת מס
או
הזדמנות
שכדאי
להכיר?



לקוחות יקרים, בפרק זה נסקור בפניכם מספר פס"ד משמעותיים אשר פורסמו בשנת 2023

ע"א 7406/22 בנימין דרדור נ' שלמה לוי

חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי על מעמדו של הנישום

המערער היה בעל עסק עצמאי להתקנת מזגנים. בחודש 08/2013, חודשים ספורים לאחר הקמת העסק, נפגע המערער בתאונת עבודה. תביעתו להכרה כנפגע תאונת עבודה נדחתה ע"י המל"ל מן הטעם שבמועד התאונה לא היה מסווג במל"ל כ"עצמאי". בית המשפט דן בשאלה על מי חלה האחריות לעדכון מעמדו של הנישום במל"ל – האם על רואה החשבון של הנישום או על הנישום עצמו



הכרעת בית המשפט

על רואה החשבון חלה אחריות מקצועית להסדיר את מעמדו של הלקוח מול המוסד לביטוח לאומי, או למצער לעדכן אותו על חובתו החוקית לדווח על מעמדו כעצמאי. עם זאת, חובת האחריות חלה גם על המערער – הנישום, בשיעור של 30%.

כספק הדין מחדד את נחיצות הדיווח בזמן אמת למל"ל על כל שינוי שחל במעמדו של הנישום או בהיקף הפעילות העסקית שלו, לצורך זכאותו לגמלאות שונות המחושבות על בסיס המידע הקיים בידי המל"ל בקרות מקרה ביטוח.

בכל מקרה של שינוי בהיקף הפעילות או בצפי ההכנסות מומלץ ליצור קשר עם הרו"ח המטפל לצורך עדכון במל"ל.

ע"א 9308/20 פקיד שומה עכו ואח' נ' בית חוסן בע"מ ואח' רכישה עצמית של מניות בחברות "מעין שותפויות"

בשני הערעורים עומדת לדיון שאלת מיסוי רכישה עצמית של מניות על ידי החברה עצמה. בכל אחד מהערעורים רכשה החברה מאחד מבעלי המניות את מלוא אחזקותיו בחברה, חלף רכישה ע"י בעלי המניות הנותרים. כפועל יוצא, לאחר הרכישה גדל שיעור האחזקה של כל אחד מבעלי המניות הנותרים באופן יחסי לחלקו בחברה.

השאלה המשפטית:

ברכישה עצמית של מניות, בעלי המניות הנותרים אינם מקבלים לידיהם את כספי התמורה מהמכירה, מנגד, שיעור אחזקותיהם בחברה עולה. יש לדון האם רכישה עצמית של מניות ע"י חברה, בחברות שהן "מעין שותפויות" מהווה למעשה חלוקת דיבידנד לבעלי המניות הנותרים, או שבמקרה שבו החברה היא זו שמפיקה יתרון מהרכישה אין לראות רכישה עצמית כחלוקת דיבידנד (כאשר הרכישה היא מבעל מניות שפוגע בתפקודה התקין של החברה)



הכרעת בית המשפט

בחברות שהן "מעין שותפויות", כאשר קיים סכסוך בין בעלי המניות בחברה, סילוקו של בעל מניות אחד מהחברה במטרה לפתור את הסכסוך מהווה אינטרס משותף של החברה ושל

עדכוני
פסיקה

חוזר סוף שנה 2023

המערערת לפיה הסכום הנקוב בתקנה מהווה "סכום נורמטיבי" אינה עולה בקנה אחד עם האמור בתקנות.

פסיקה זו עוסקת אמנם בתקנות הספציפיות העוסקות בספורטאי חוץ, אולם יש בהן כדי ללמד על חובת ההוכחה הנדרשת לשם התרת הוצאות לינה ואש"ל גם במקרים אחרים. [להרחבה בענין זה >>](#)

**שקל ושות', עורכי דין נ' המוסד לבטוח לאומי
זקיפת שווי הטבה בגין אירועי גיבוש לעובדים**

ביום 16.4.2023 ניתן פסק-הדין של בית-הדין האזורי לעבודה בתל-אביב בעניין שקל ושות', עורכי-דין. עניינו של פסק-הדין בביקורת ניכויים שנערכה לחברה ע"י המוסד לביטוח שבעקבותיה הוציא המוסד לביטוח לאומי קביעת דמי ביטוח אשר כללה, בין היתר, חיוב בגין אירועי גיבוש לעובדי המשרד שנערכו מחוץ לישראל בשנים 2012, 2014 ו-2015 בטענה כי מדובר בטובות הנאה שדין כהכנסת עבודה. התובעת טענה כי אין לזקוף שווי לעובדים בגין ימי הגיבוש היות וטובת המעסיק גוברת על טובת העובד, וימי הגיבוש היו מלאים בפעילות שהתוותה ע"י התובעת.



החלטה

בית הדין קבע כי במקרה זה קיימת זיקת הנאה משותפת לעובד ולמעסיק והתובעת לא הרימה את נטל ההוכחה שמוטל עליה להראות כי היא הנהיגה העיקרית מאותן פעילויות ולא העובדים. משכך, יש לזקוף שווי כהכנסת עבודה מכח סעיף 2(2) ולחייב בדמי ביטוח לאומי מכח סעיף 344(א).

[להרחבה בענין זה >>](#)

יובהר כי מדובר בפס"ד במישור של חוק ביטוח לאומי, אולם עקרונות פס"ד מיושמים גם לצורכי מס הכנסה הן על ידי בית המשפט והן על ידי רשויות המס

בעלי המניות הנותרים. העליה בשיעורי ההחזקות של בעלי המניות הנותרים עולה לכדי "התעשרות ממומשת". **לצרכי מס, יראו את העסקה כעסקה דו שלבית, כאשר בשלב הראשון קבל כל אחד מבעלי המניות הנותרים דיבידנד בגובה סכום הרכישה העצמית כשהוא מוכפל בשיעור החזקתו בחברה ערב הרכישה העצמית ובשלב השני – רכישה של המניות מבעל המניות היוצא בסכום הדיבידנד שחולק.**

יובהר כי הכרעה זו עוסקת רק בחברות שהן "מעין שותפות", לגבי חברות אחרות לא נקבעו הנחיות בפס"ד.

המשיבים בערעור שהגיש פקיד השומה בענין בית חוסן הגישו בקשה לקיום דיון נוסף בבית המשפט העליון, בעניינם. בתאריך 2.10.2023 דחה בית המשפט את הבקשה והותיר את ההכרעה ללא שינוי.

**ע"א 4603/22 – הפועל ניר רמת השרון נ' פקיד שומה ככר סבא
הוצאות אש"ל לספורטאי חוץ**

המערערת – עמותה רשומה העוסקת בהפעלת קבוצת כדורגל ומעסיקה, בין היתר, ספורטאי חוץ. לטענת המערערת, תקנה 1(2) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998 ("תקנות ספורטאי חוץ" או "התקנות") אינה קובעת כי תנאי להכרה בהוצאות אש"ל הוא המצאת מסמכים וקבלות, והסכום הנקוב בתקנה מהווה מעין "ניכוי אוטומטי" מהכנסתו של ספורטאי חוץ.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע כי התקנות אינן קובעות סכום ניכוי מוחלט אלא סכום ניכוי מקסימלי ונדרש שההוצאה אכן תצא בפועל לצורך התרת הניכוי.



הכרעת בית המשפט העליון

ביהמ"ש דחה את הערעור וקבע כי מלשון התקנה עולה באופן חד משמעי שרק הוצאות שיצאו בפועל יותרו בניכוי. פרשנות

**עדכוני
פסיקה
חוזר סוף שנה 2023**

שכבר הופקה ואין בשימוש זה כדי לאיין או לאפס למפרע את עצם צמיחת ההכנסה. עם זאת, בית המשפט המחוזי קבל את עמדת המערער לפיה יש להכיר בסכומי החילוט כהוצאה, בכדי למנוע עיוות כלכלי וגביית יתר.

פקיד השומה ערער על פסק הדין. בית המשפט העליון קבל את הערעור וקבע כי לא מדובר בהוצאה בייצור הכנסה אלא הוצאה שנכפתה על המשיב בעקבות הליכים פליליים ולאחר שעסקו חדל מלפעול. בדיון נוסף בפני בית המשפט העליון נותרה ההכרעה על כנה – **"חילוט הכספים אינו מהווה הוצאה הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של עסקי ההימורים (הבלתי חוקיים) של המבקש; אין מדובר בהוצאה שנועדה לשמר את מנגנון הייצור של עסקי ההימורים; אין מדובר בהוצאה שהוצאה במהלך פעילותו של העסק, אלא זמן מה לאחר 'חיסולו'; ואין מדובר בהוצאה השייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה. לאמיתו של דבר, ההיפך הגמור הוא הנכון. מדובר בהוצאה שלא נועדה לצרכי העסק וקיומו, שלא שלובה בפעילותו, שלא תרמה מאומה לייצור הכנסותיו של המבקש מהעסק ושאיך לא יכלה לתרום להן.**

דנ"א 4004/22 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה הכרה בכספים שחולטו כהוצאה לצרכי מס

בחודש פברואר 2016 הורשע המערער בעבירות הנוגעות בארגון הימורים ומשחקים פליליים, הלבנת הון והעלמת הכנסות. כחלק מההליכים הפליליים חולטו כספים השייכים למערער. במסגרת הסדר טיעון הוסכם בין המערער למשיב על קביעת הכנסה חייבת שלא דווחה בסך 6.8 מיליון ש"ח לשנים 2010-2015. כמו"כ, בהליך הפלילי הוסכם על חילוט בסך כולל של 5 מיליון ש"ח, המהווים כ-74% מהכנסתו החייבת של המערער שנקבעה בשומה.

השאלה המשפטית

האם זכאי המערער להקטין את הכנסתו החייבת בגובה כספי החילוט, בדרך של הפחתת היקף ההכנסה או בדרך של הכרה בהוצאה



דיון והכרעת בית המשפט

בסוגיה זו נקבעה הלכה מחייבת בעניין **דמארי (ע"א 4157/13)** ולפיה השבת כספים על ידי עבריינים מהווה שימוש בהכנסה

**צוות מחלקת המיסים ישמח לעמוד לשירותכם
לכל שאלה או ייעוץ מיסים פרטני!**

פרטי יצירת קשר:

רו"ח דניאל כהן: danielco@bdsk.co.il | רו"ח בתיה גייל: Batya_g@bdsk.co.il

**עדכוני
פסיקה**

חוזר סוף שנה 2023