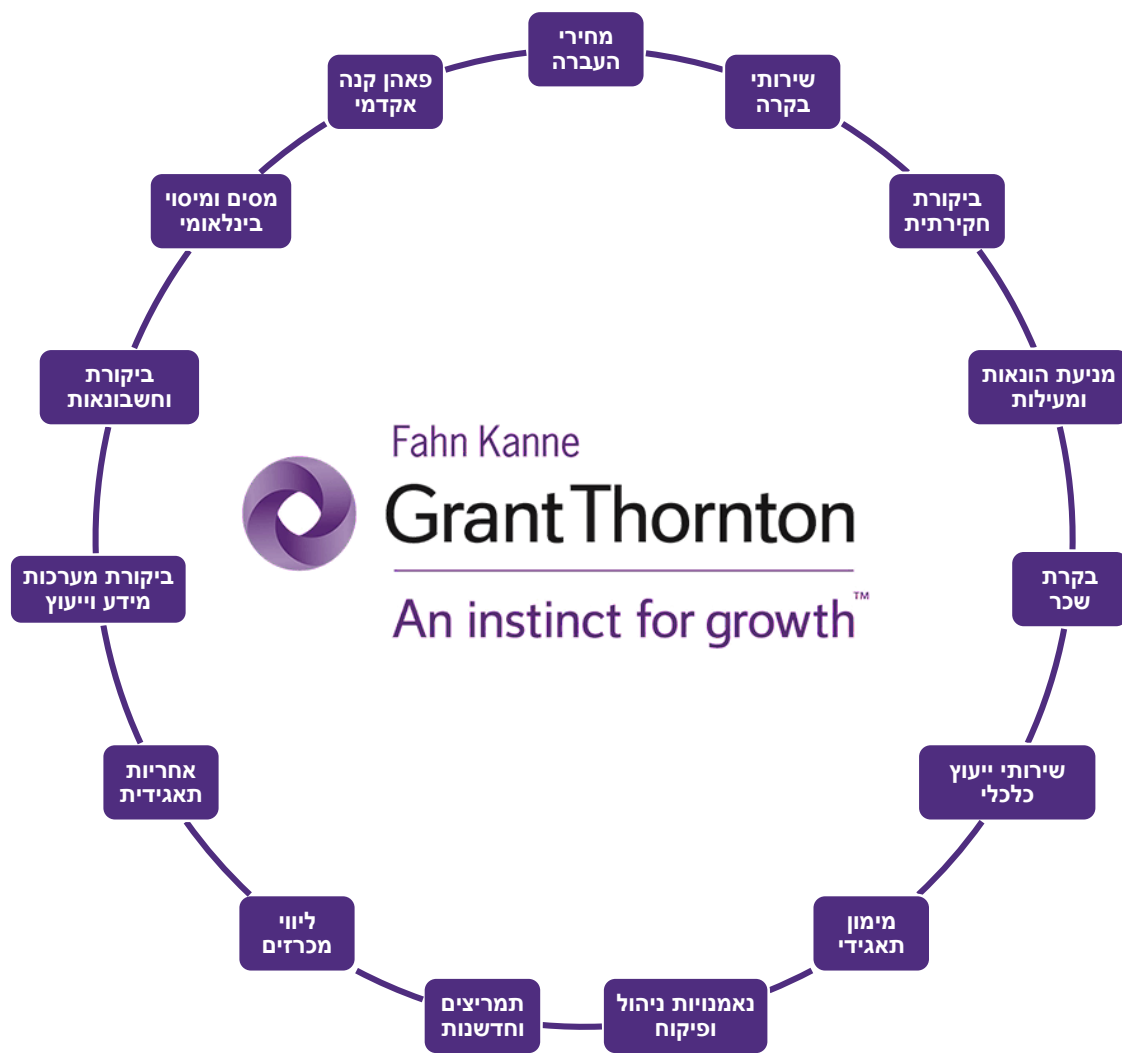


**רו"ח יגאל חפא**  
שותף, מנהל מחלקת מיסים, פאהן קנה ושות'  
Grant Thornton Israel





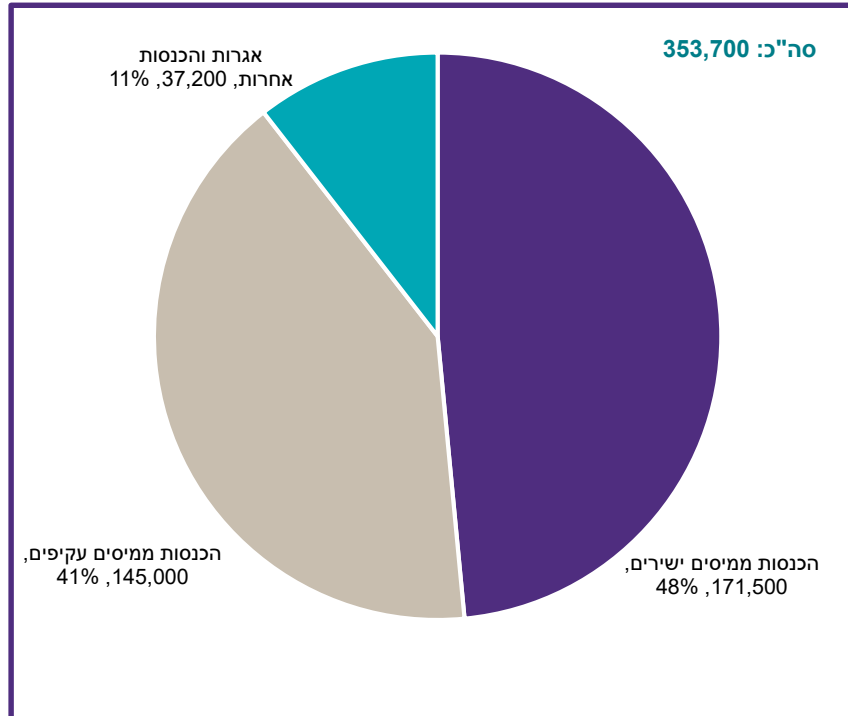
# תוכן עניינים

1. הכנסות ממיסים
2. שיעורי המס 2018-2020
3. חידושים בעולם המס בשנת 2019
  - פעילות באמצעות חברות
  - פעילות באמצעות חברות זרות
  - פעילות כ"יחיד"
  - פעילות באמצעות נאמנות
  - גילוי מרצון
4. שימוש בחוקי עידוד
5. שינויי מבנה – בדגש על שינוי מבנה בתוך המשפחה
6. "דיווחים עלייך ישראל" - עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019
7. חוזרים מקצועיים, הוראות ביצוע ופסיקה

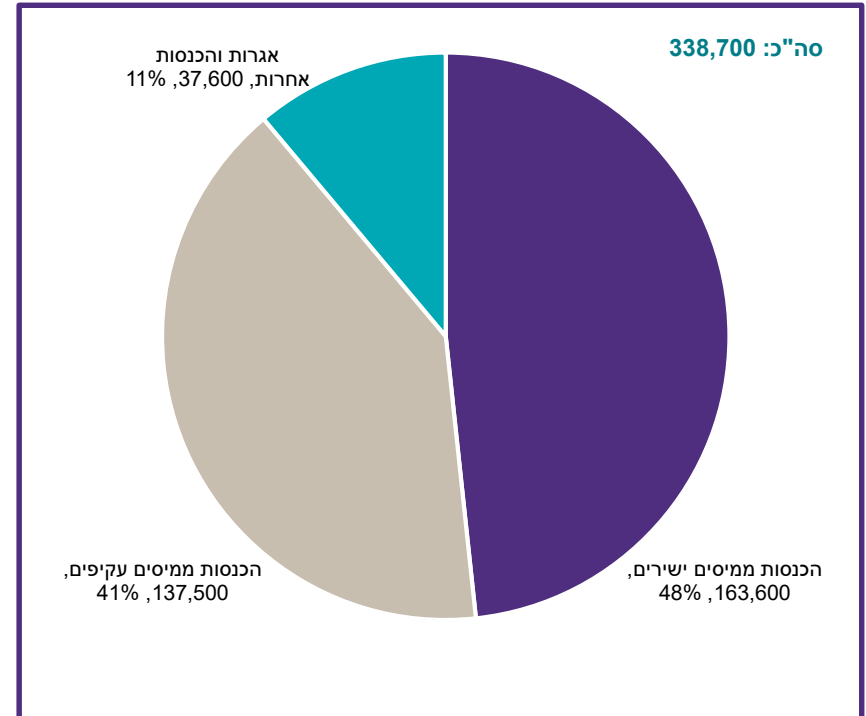


# הכנסות ממיסים

תחזית לשנת המס 2019 – במיליוני ש"ח



שנת המס 2018 – במיליוני ש"ח



# שיעורי המס לשנים 2018-2020

	2018	2019	2020	
	23%	23%	23%	מס חברות
	30%	30%	30%	מס בגין דיבידנד בידי בעל מניות מהותי
	3%	3%	3%	מס ייסף
	48.5%	48.5%	48.5%	מס משוקלל
	50%	50%	50%	מס שולי מקסימלי + מס ייסף

	אזור אחר אזור פיתוח א'	אזור אחר אזור פיתוח א'	אזור אחר אזור פיתוח א'	
	7.5%---16%	7.5%---16%	7.5%---16%	מס חברות - חוק עידוד השקעות הון
	20%	20%	20%	דיבידנד חוק עידוד
	28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	מס משוקלל חוק עידוד + מס ייסף

2.61%	2.56%	שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה
3.48%	3.41%	שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה

# חידושים בעולם המס בשנת 2019



## פעילות באמצעות חברות

- חשיפה להחלת הוראות סעיף 77 - שימו לב גם רטרואקטיבית!
- החלת הוראות סעיף 62א' על הכנסות "חברת ארנק" וייחוס ההכנסה לבעל המניות
- החלת הוראות סעיף 3(ט1) – שימוש בנכסי חברה (דירות, כלי שיט וטיס, וחפצי אומנות) – לעמדת רשויות המס חל גם על דירות בחו"ל
- החלת הוראות סעיף 3(ט1) – משיכה מחברה
- לשים לב – חברות המדווחות על בסיס מזומן לעומת בסיס מצטבר – עמידה בכללים
- שימוש יעיל של הפסדים ברמת הקבוצה (פירוק חברות/מימוש הפסדים בשנה שוטפת)
- ייחוס הוצאות מימון וכלליות להכנסות דיבידנד (פס"ד פישמן / סעיף 18(ג))

➤ שינוי מבנה בסוף השנה

## פעילות באמצעות חברות זרות

- שימו לב חשיפה להחלת הכללים של חברה נשלטת זרה או חברת משלח יד זרה
- שימו לב להחלת הכללים של "שליטה וניהול" מישראל
- תשומת לב ליישום נכון של אמנות למניעת כפל מס
- תשומת לב לדרישת זיכוי חו"ל כנגד הכנסה שמקורה בחו"ל
- בחירה נכונה של מסלול הזיכוי - זיכוי ישיר מול זיכוי עקיף



## פעילות כ"יחיד"

- פעילות כיחיד בדרך כלל עדיפה ביחס להשקעות הונית לרבות שבח מקרקעין והשקעות בשוק ההון (שיעורי מס שנעים בין 15%-25%) אין מיסוי דו-שלבי
- כדי ל"שמר" את ההגנה המשפטית יש לעיתים יתרונות לפעילות באמצעות חברה משפחתית / חברה בית / LLC או S Corporation – בדרך כלל השקעות נדל"ן בארץ ובחו"ל
- עדיפות לפעילות ביחס להשכרת דירות מגורים ככל שהכנסה זו אינה עולה לכדי הכנסה "מעסק" (שאז יחול מס שולי)

➤ פירוק חברות ומימוש הפסדי הון בשנה השוטפת

## פעילות כ"יחיד" - שוק ההון ומס שבח - טיפים

- שימוש בהפסדים משוק ההון כנגד מכירת נכסי נדל"ן "עתיר מס", ניתן להשתמש בהפסד מניירות ערך ששווה (15%) כנגד רווח הון עתיר מס של נכסי נדל"ן "עתיקים".
- קיזוז הפסדי הון כנגד ריבית ודיבידנד.
- לעיתים שימוש במכשירים מורכבים כמו פוליסת ביטוח זרות או מקומיות עשויות לגרום לחיסכון מס או דחיית מס.
- קיזוז הפסדים מהפרשי שער.
- לשים לב להלוואות שניתנו לחברות שקופות – מחויב כדיבידנד

## פעילות כ"יחיד" - תקנות CRS (Common reporting standard)

**גלובס**

**לראשונה בעקבות התקנות החדשות: רשות  
המסים עצרה 3 ישראלים שלא דיווחו כראוי על  
חשבונות בחו"ל**

השלושה נעצרו במסגרת שתי חקירות שונות, לאחר ששנים נכדל ברשימה של בעלי חשבונות בנק בחו"ל שהתקבלה  
עפ"י חילופי מידע בין מדינות ורשויות מס באיחופה • מדובר במעצרים הראשונים של ישראלים בעקבות תקנות ה-CRS

- בחודש פברואר 2019 נכנסו לתוקף תקנות המאפשרות חילופי מידע אוטומטיים בנוגע למידע פיננסי בהתאם לתקן ה-CRS.
- בהתאם לתקנות מדינת ישראל תעביר מידע לרשויות מס זרות על חשבונות בנק של תושבים זרים בישראל ומנגד תקבל רשות המיסים מידע על חשבונות בנק של תושבי ישראל המנוהלים מחוץ לישראל בתוך כ- 100

מדינות שונות.

## גילוי מרצון

➤ המסלול ה"אנונימי" – לא בתוקף

➤ המסלול הרגיל – מסתיים ביום 31 בדצמבר 2019

➤ המסלול המקוצר – מסתיים ביום 31 בדצמבר 2019

אפשרות להארכת תוקף? טרם פורסם

## פעילות באמצעות נאמנות

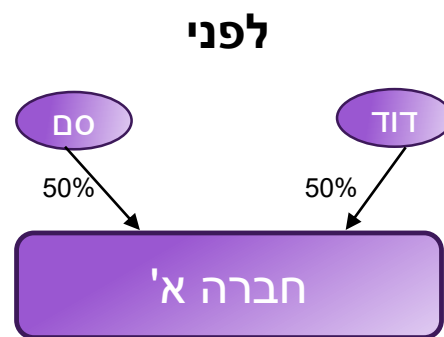
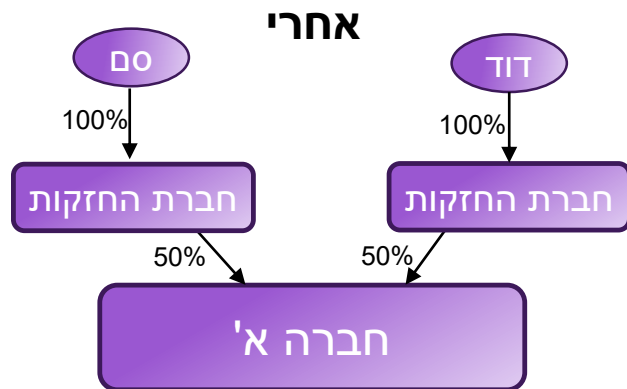
- פעילות באמצעות נאמנות יכולה לשמש ככלי לניהול נכסים משפחתיים והון משפחתי גם לאחר פטירה
- מעבר להיבטי המס שיכולים לחול בעת השימוש בנאמנויות, הרי שנאמנות יכולה להעניק הגנה משפטית על נכסים
- פס"ד סמואל גליס - הקניית מקרקעין בישראל לנאמן "בנאמנות תושבי ישראל" או "בנאמנות נהנה תושב ישראל" איננה חייבת במס שבח ובמס רכישה בניגוד לעמדת רשות המיסים בחוזר מס הכנסה 3/2016.
- לשים לב לבחירה נכונה של המדווח (הנאמן/היוצר/הנהנה) – לצורך שימוש בהפסדים קיימים או עתידיים

## שימוש בחוקי עידוד

- **חוק עידוד השקעות הון** – שיעורי מס מופחתים 7.5% - 16%, דיבידנד 20%, מפעל יצרני וטכנולוגי
- **חוק עידוד השכרת דירות (יתרונות מס ומע"מ בעת המכירה)** – שיעורי מס מופחתים 11% לחברה ו-20% ליחיד, דיבידנד 20%
- השכרה של לפחות מחצית מהבניין לתקופה של לפחות 5 שנים
- בקשה לפני "עלייה" לקרקע
- מגבלה בגין שכר הדירה בסך של 6,200 ש"ח
- **חוק האנג'לים** – משקיעים זכאים לנכות את סכום ההשקעה בחברות מו"פ כנגד כל מקור הכנסה כבר במועד ההשקעה. החוק מעניק למשקיעים הטבה בעיתוי ההכרה בהוצאה וקיצוזה כנגד כל מקור הכנסה.
- **חוק עידוד התעשייה (מסים)** –
  - הטבה בהפחתת פטנט או ידע
  - הפחתת הוצאות הנפקה – פחות אטרקטיבי לאור הוראת השעה אשר בתוקף עד ליום 31/12/2020
  - הזכות להגיש דוחות מאוחדים לצורכי מס בהתאם לתנאי החוק

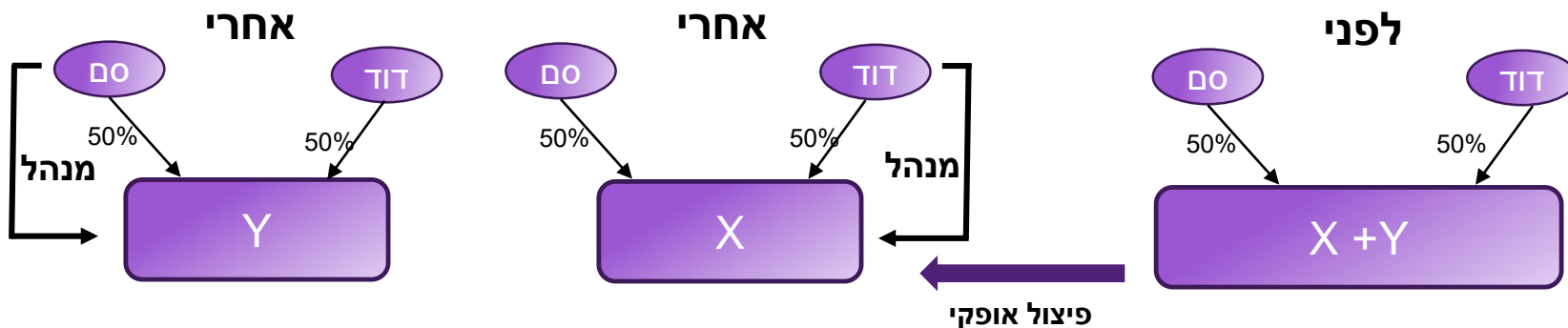
## שימוש בהוראות המתייחסים לשינוי מבנה הפטורים ממס

- במסגרת פקודת מס הכנסה קיים פרק המתייחס לשינויי מבנה הפטורים ממס אשר אפשר לעשות בהם שימוש בהם שימוש גם במסגרת המשפחה המורחבת.
- **לדוגמא** – אב הוריש לשני בניו חברה (50% / 50%).  
הבן האחד מבקש למשוך דיבידנד והאחר לא.  
ניתן לבצע שינוי מבנה שבו כל אחד האחים מעביר את חלקו במניות החברה לחברה בבעלותו במסגרת סעיף 104א' בפטור ממס ואז מבוצעת חלוקת הדיבידנד.



## שימוש בהוראות המתייחסים לשינוי מבנה הפטורים ממס

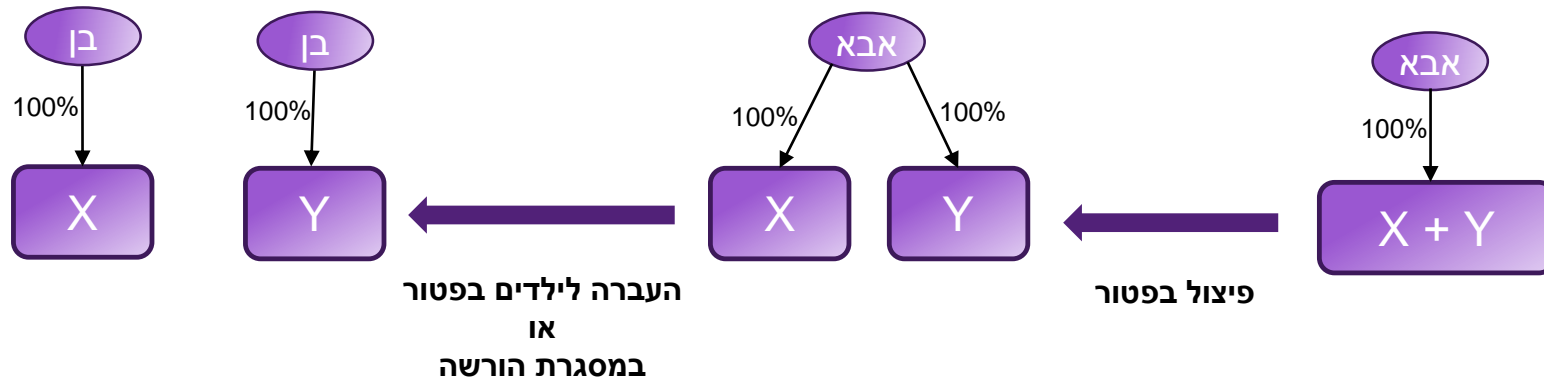
➤ **דוגמא נוספת לפיצול של חברה שבה שתי פעילויות ושכל צד רוצה לנהל פעילות אחרת.**



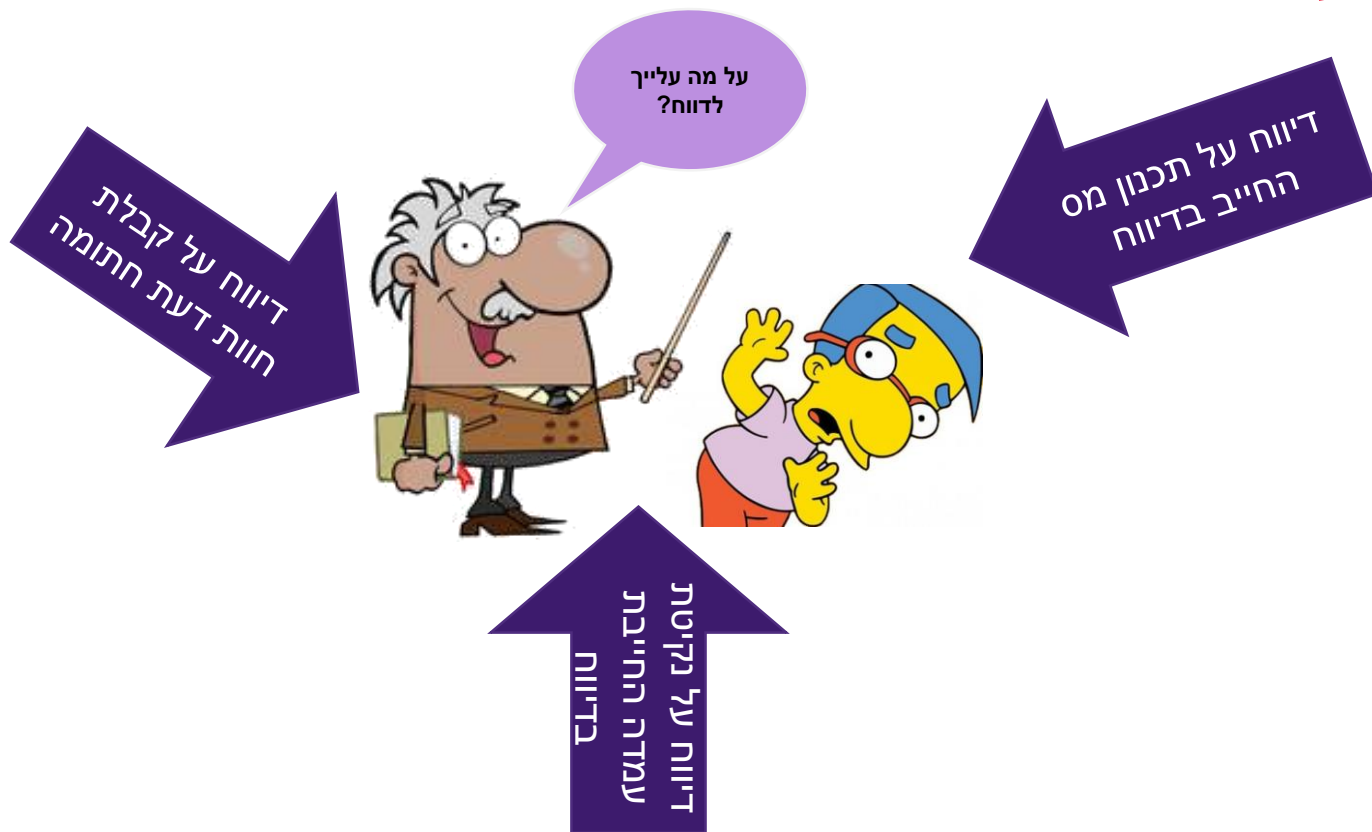
➤ **בשלב מאוחר יותר ניתן לחשוב על העברת מניות במתנה בין האחים על מנת ליצור "נתק" מוחלט.**



# שימוש בהוראות המתייחסים לשינוי מבנה הפטורים ממס



# "דיווחים עליך ישראל" – טיטת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019



# "דיווחים עליך ישראל" – טיוטת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019

ביום 3 בנובמבר 2019 פורסמה טיוטת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019 על ידי רשות המסים. להלן עיקרי העמדות החייבות בדיווח:

## ▪ עמדה חייבת בדיווח 62/2019 – שיעור המס החל על ר"ל בגין רווחי חוק עידוד

שיעורי המס שיחולו על רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה יהיה השיעור שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה לפי סעיפים 125ב או 126(ב),

פסק דין אפרים גרינפלד קבע, בין היתר, כי בחישוב ר"ל בגין רווחי חוק עידוד יחולו שיעורי המס המוטבים בחוק עידוד. רשויות המס הגישו ערעור על פסק הדין האמור לבית המשפט העליון.

## ▪ עמדה חייבת בדיווח 64/2019 – סיווג הכנסה מחלוקה שביצעה חברה זרה

כל חלוקה לבעלי מניות שביצעה חברה זרה, שאילו הייתה חברה ישראלית, הייתה נחשבת לצורכי מס כחלוקת דיבידנד – תחשב כחלוקת דיבידנד בידי בעל המניות ללא קשר לסיווג החלוקה על ידי מדינת המקור

# "דיווחים עליך ישראל" – טיוטת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019 - המשך

## ■ עמדה חייבת בדיווח 67/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"

ייחוס "הוצאות ריבית" ו"הוצאות הנהלה וכלליות" לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" כהגדרת המונחים בסעיף 18(ד) לפקודה, יבוצע בהתאם לחזקה הקבועה בהוראות הסעיף ולא על בסיס מנגנון ייחוס הוצאות אחר למעט במקרים העומדים בכל המבחנים אשר נקבעו בחוזר מס הכנסה 7/2001- מקצועית בעניין ייחוס הוצאות ריבית על פי סעיף 18(ד) לפקודה (בעקבות פס"ד אינטרבילדינג).

## ■ עמדה חייבת בדיווח 69/2019 – ניכוי בגין התקפות מהאוויר

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

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

# "דיווחים עליך ישראל" - טיוטת עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2019 - המשך

## ■ עמדה חייבת בדיווח 72/2019 – מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות

יראו מניות שהוקצו לעובד כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, ויראו דיבידנד שנתקבל מכוחן כמהווה הכנסה לפי סעיף 2(4) רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים ובזכויות ההצבעה, כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטת דירקטוריון או אסיפה כללית.

פס"ד שוחט קבע כי דיבידנד אשר חולק בשנת המס הרלוונטית, מתוך הרווחים המוטבים, הינו מכוח המניות שהוקצו לו. לעניין המס, נקבע כי יחול על הדיבידנד אותו שיעור מס החל על הזכויות המוקנות בגין הקצאת מניות לפי סעיף 102, בשיעור רווח הון.

## ■ עמדה חייבת בדיווח 91/2019 – לא יינתן זיכוי בגין תשלום מס סניף

לא יינתן זיכוי בגין מס סניף ששולם על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, שכן מס זה אינו נכלל בגדרי "מסי חוץ" ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל בהתאם להוראות סעיף 200(א) לפקודה. יובהר כי הסכום שעליו מוטל מס סניף אינו מהווה הכנסה החייבת במס בישראל.

# חוזרים מקצועיים

## הוראות ביצוע

### פסיקה



# חוזר מס הכנסה 15/2018 - שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות

- חוזר זה נשען על הקווים המנחים שפרסם ארגון ה-OECD, במיוחד נכסים בלתי מוחשיים ושינוי מבנה עסקי
- הסוגיות המרכזיות בהן נדרשים ביאורים והנחיות לעניין שינוי מבנה עסקי
- דרכי הזיהוי והאפיון של שינוי המבנה העסקי
- הצעת מתודולוגיות מקובלות על רשות המסים לצורך הערכת שווי ה-FAR (פונקציות, נכסים וסיכונים) שהועברו, הופסקו או חוסלו
- היבטי מיסוי בקשר עם שינוי מבנה עסקי
- חוזר זה אינו מהווה מדריך שיטתי לתחומי מחירי העברה או הערכות שווי, מבחינת רשות המסים

## הוראת ביצוע מספר 14/2018 – השמדת מלאי

- ביום 11 בנובמבר 2018 התפרסמה הוראת ביצוע מספר 14/2018 בנושא השמדת מלאי.
- בהתאם להוראות הביצוע נישום אשר בכוונתו להשמיד מלאי, יודיע על כך בכתב 30 יום מראש לפקיד השומה.
- בפנייתו יציין הנישום פרטים לגבי המלאי המושמד כמפורט בהוראת הביצוע האמורה.
- נישום שהניח את דעתו של פקיד השומה, כי פעל על פי האמור בהוראת הביצוע, יהא זכאי להפחתת שווי המלאי המושמד לצרכי מס.



# פס"ד אלבטרוס - סיכוני ייצור וייצוא כמדד להטבות מפעל מועדף

- בית המשפט קבע שאלבטרוס לא זכאית להטבות מכיוון שהיא "יצואן עקיף" (אלבטרוס לא עמדה בתנאים של "יצואן עקיף" כדי לקבל את ההטבות).
- במסגרת פסק דין ויסינק סירקיטס פסק בית המשפט כי בבחינת היותה של חברת הזנק חברה תעשייתית תינתן גמישות בנוגע למספר המועסקים. זאת היות ואופייה של התעשייה המודרנית מצדיק עמדה לפיה לשם קיומו של מפעל תעשייתי הזכאי להטבות די במספר עובדים קטן יחסית.
- בית המשפט קבע כי עמדה כאמור הינה סבירה בעיניו ויש בה משום התחשבות בהתפתחות ובאופייה המיוחד של התעשייה המודרנית.

**רשות המסים יישמה את עמדת בית המשפט ופרסמה את החלטת מיסוי 6003/19, המאשרת כי יסווגו חברה כמפעל תעשייתית גם כחברה אשר מעסיקה 6 עובדים, 3 עובדי פיתוח במשרה מלאה, וכן 3 עובדים נוספים העוסקים בשיווק ותפעול וכפועל יוצא, הכנסותיה של החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהווה "הכנסה מועדפת".**

# פס"ד קופל - סיווג ביטקוויין לצרכי מס

- ביום 19 למאי 2019, ניתן פסק הדין, על ידי כב' השופט שמואל בורנשטיין, בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד בקשר לסיווג ביטקוויין לצרכי מס.
- המערער דיווח על הרווח ממטבע הביטקוויין כהפרשי הצמדה שקיבל יחיד שלא במסגרת עסקו ולכן פטורים על פי סעיף 9(13) לפקודה. מאידך, פקיד השומה סבור כי מטבע הביטקוויין אינו מטבע וממילא אינו מטבע חוץ אלא נכס גרידא ולכן, הרווחים ממנו חייבים במס רווח הון.
- בית המשפט קבע כי לעת הזו, ובוודאי בשנות המס שבערעור, לאור המצב המשפטי והעדויות שהובאו בפניו, לא ניתן לומר כי הביטקוויין מהווה "מטבע" לצרכי מס, במובן זה שרווחי הביטקוויין פטורים ממס כדין הפרשי הצמדה (הפרשי שער) על מט"ח. הערעור נדחה.
- **השופט לא פוסל שיבוא יום ובו יחול מפנה מסוג זה או אחר, כלכלי או משפטי שיביא לכך**

**שהביטקוויין יהפוך ל"מטבע".**

פאהן קנה ושות'  
Grant Thornton  
שרותי מחלקת המסים

רו"ח יגאל רופא, שותף ומנהל מחלקת מסים



עינת מליאר  
יעצת מס



מיסוי  
פרט

אסף בהר  
רו"ח (עו"ד)



מס ערך  
מוסף

אריאל כץ  
רו"ח



מיסוי  
אמריקאי

שי מויאל  
עו"ד



מיסוי  
נאמנויות

מיסוי  
בינלאומי

יעקב ברשטיין  
רו"ח (עו"ד)



חוק עידוד  
ואופציות

מיסוי  
ישראלי

מיסוי  
מקרקעין

יגאל מנשרוב  
רו"ח



בנג'מין גנדז  
רו"ח (אנגליה)



מחירי  
העברה  
Transfer  
pricing



# תודה על ההקשבה

יגאל רופא, רו"ח, שותף,

מנהל מחלקת המסים

טל': 03-7106644

מייל: [Yigal.Rofhe@il.gt.com](mailto:Yigal.Rofhe@il.gt.com)