

# במת מסים 3

## מאי 2013

### מרצים:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים  
איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק  
אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית

# הכנסות שאינן אינטגרליות למפעל מאושר והוצאות מימון אינטגרליות למפעל

# הכנסות אינטגרליות למפעל מאושר

ע"מ 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ:

❖ עובדות:

1. המערערת בעלת מפעל תעשייתי מאושר לענין חוק עידוד השקעות הון.
2. המערערת דיווחה על "הכנסות מימון" שנבעו ממסחר בניירות ערך בבורסה כחלק מהכנסותיה מהמפעל המאושר. לטענת פקיד השומה ההכנסות אינן קשורות לפעילותה הייצורית.
3. המערערת דרשה בניכוי "הוצאות מימון" שהיוו לטענתה חלק פעילותה העסקית.
4. לטענת המשיב הוצאות אלה אינן חלק אינטגרלי מפעילותה העסקית ויש לסווגן כהפסדי ריבית והצמדה לפי סעיף 2(4) לפקודה

# הכנסות אינטגרליות למפעל מאושר

ע"מ 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ:

❖ ביהמ"ש פסק:

- בנושא אינטגרליות ההכנסות: יש לבחון עד כמה הכספים נשוא ההכנסה משמשים כחלק מהמנגנון העסקי של הנישום.
- בנושא הוצאות המימון: יש לדחות את עמדת פקיד השומה שהמערערת לא נזקקה להוצאות מימון. המערערת היתה חשופה לסיכונים והיא נדרשה ליטול הלוואות לצורך מימון פעילותה בשל פער הזמן שבין מועד רכישת חומרי הגלם ובין מועד רכישת התוצרת המוגמרת.
- יש לקבל את עמדת המערערת שגם אם היה בידיה הון עצמי לשימוש בפעילותה היא לא חייבת לעשות כן והיתה רשאית ליטול הלוואות. הכנסות המערערת משוק ההון נותרו בעסקה ולא הוצאו לצרכים חיצוניים. **ההכרה באינטגרליות הוצאות המימון אינה סותרת את העדר האינטגרליות ביחס להכנסות המימון.**

# מיסוי גניבות

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
א'ים

# מיסוי גניבות

ע"מ 10-03-16546 אברהם הירשזון נ' פקיד שומה כפר סבא :

## ❖ עובדות:

□ לעמדת פקיד השומה, המערער הורשע בגניבת 1.932 מיליון ש"ח ויש לראות הכנסות אלה כהכנסה מעסק, שלגביה לא שולם מס, ויש להטיל מס נוסף בגין אי-ניהול פנקסים.

□ לטענת המערער, הסכום בו הורשע עמד על 1.73 מיליון והוא השיב את מלוא הסך של 1.73 מיליון ש"ח, ולכן יש לייחס זאת להכנסה כהוצאה המותרת בניכוי. כמו כן, אין לסווג הכנסה זו כהכנסה מעסק החייבת בניהול פנקסים אלא כהכנסה משכר עבודה או מכל מקור אחר, ולפיכך אין להטיל מס נוסף בגין אי ניהול פנקסים.

# מיסוי גניבות

**ע"מ 10-03-16546 אברהם הירשזון נ' פקיד שומה כפר סבא:**

## **❖ ביהמ"ש פסק:**

- בית המשפט בהליך הפלילי לא קבע סכום חד אלא הרשיע את המערער בסכום "שנע" בין 1.73 ל-1.93 מיליון ש"ח. בנסיבות אלה, יש לקבל את עמדת המערער ולהעמיד את הסכום על 1.73 מיליון ש"ח.
- באשר להתרת ההוצאה, על פי סעיף 6 לפקודה, המס לכל שנה יוטל על ההכנסה החייבת באותה שנה. ההחזר בוצע בשנת 2009, כלומר לא בשנת המס בה בוצעה הגניבה.
- פקיד השומה הסכים להתיר את ההוצאה בשנת התשלום (2009) אף שהעלה טענה, שאין המדובר בהוצאה אלא בהשבה, שמטרתה היתה המתקת העונש.
- לשאלה, אם נכון לחייב גנב לנהל פנקסים - נראה כי התשובה לכך שלילית. כאשר שומה נסמכת על קביעות עובדתיות של בית משפט פלילי, אין צורך בניהול פנקסים ע"י הגנב כדי לקבוע את השומה. אין לצפות מהגנב שיוציא חשבונית מס בגין פעולות הגניבה. יש אולי מקרים שבהם ניתן לדרוש זאת, אך לא במקרה זה.

# מיסוי גניבות

עמ"ה 1323-08 עמי כהן נ' פקיד שומה כפר סבא:

❖ עובדות:

1. לא היתה מחלוקת בין הצדדים בערעור זה, כי כספים שהמערער, רואה חשבון במקצועו, גנב מלקוחותיו, מהווים הכנסה חייבת במס, כשם שהכספים שחולטו ממנו מהווים הוצאה כנגד ההכנסה.
2. המחלוקת נסובה לגבי חיובן במס על המחאות בהן שולמו חובותיהם של אחרים ובכללם חובותיו וחובות אשתו, ועל גובה ההוצאה המגיעה לו עקב תפיסת כספים בחשבונותיו ע"י הנאמן שמונה על ידי בית המשפט.



# מיסוי גניבות

עמ"ה 1323-08 עמי כהן נ' פקיד שומה כפר סבא:

❖ ביהמ"ש פסק:

1. העובדה שהצדדים אינם חלוקים ביניהם, כי כספי גניבה מלקוחות רואה החשבון על ידו, הם ברי מיסוי וכי אין פגם מוסרי בהטלת מס על הכנסות שמקורן בפעילות אסורה, מושתתת על פסיקת בית המשפט העליון בעניין הידרולה בע"מ ורפאל מגיד.
2. אין לעשות הבחנה בין ייעוד ההמחאות של הלקוחות, בהן השתמש רואה החשבון, שכן היתה לו שליטה על כספים אלה ואילו המשיב לא יכול היה לדעת איזה שימוש נעשה בהם בפועל לאחר גניבתם.
3. הנטל מוטל על המערער להוכיח את היקף הסכומים ששימשו לתשלום חובותיהם של אחרים באמצעות ההמחאות, ובנטל זה הוא לא עמד.

# הכנסות שכיר שאינן מידי מעביד

דנג"ץ 5967/10 אסתר כהן ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי:

שכיר המדווח על הכנסותיו מ"טיפים" יהיה רשאי גם לדרוש הוצאות ביצור ההכנסה.

המדובר בהכנסות המסווגות כיום כשכר עבודה ללא קשר לתשלומי מעביד.

# טיוטת חוק ההסדרים (מחליטים)

## לשנים 2013 - 2014

# המלחמה בהון השחור

**משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

**במת**  
**א'ים**

# המלחמה בהון השחור

## הצעה לתיקון:

### 1. חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה

**א.** מוצע, לתקן את חוקי המס השונים כך שתיוסף הוראה המחייבת דיווח בעת שימוש או הסתמכות על חוות דעת שניתנה ע"י גורם מקצועי, הנוגעת בעקיפין או במישרין, בחוקי המס השונים.

"חוות דעת" – לרבות ייעוץ בעל פה שניתן אגב עסקה או עסקה עתידית .

**ב.** מוצע, לקבוע עיצום כספי בגובה של פי 3 מגובה המס הנחסך או 50,000 ₪, לפי הגבוה, על כל הפרה של האמור בסעיף זה.

# המלחמה בהון השחור

## המצב ערב תיקון 147:

### בעיה ראשונה

❖ קושי בזיהוי תכנון המס בשל שיטת הביקורת - שומה מדגמית והעדר חובת גילוי ודיווח של תכנון המס במסגרת הדו"ח השנתי - "שיטת מצליח 1".

### בעיה שנייה

❖ העדר סנקציה כלכלית אפקטיבית - גם אם נחשף תכנון המס המתכנן ישלם את המס שהיה צריך לשלם מלכתחילה (בתוספת ריבית 4% לשנה) ותו לא - "שיטת מצליח 2".

# המלחמה בהון השחור

המצב ערב תיקון 147:

בעיה שלישית

❖ קושי הולך וגדל עם תכנוני מס "חובקי עולם".

מחד, מתרבים התכנונים המערבים דין זר, אמנות מס ומקלטי מס.

מאידך, שיתוף הפעולה והליכי הגילוי בין מדינות שונות הינם מורכבים וקיים קושי בזיהוי סימני פעילות עסקית של ישראלים בחו"ל.

# המלחמה בהון השחור

המצב ערב תיקון 147:

בעיה רביעית

❖ קושי בתקיפה פיסקאלית של תכנוני מס מרובי פעולות ומתמשכים על ציר הזמן ( "Step transaction").

הסיבה: כשמתגלה התכנון ומסווג לפי סעיף 86 כמלאכותי, לא תמיד ניתן לסווג אותו מחדש בשנים שחלה לגביהן התיישנות.

לדוגמה: ברכישה מלאכותית של חברה בהפסדים - לא ניתן לתאם הפסדים שמקורם בשנות מס שהתיישנו.



# המלחמה בהון השחור

## תיקון 147 - תכנוני המס ברי דיווח:

### 1. חובת דיווח על תכנון המס

סעיף 131(ד5) קובע כי -

"אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח" - יהיה חייב לדווח עליו בדוח שנתי".

### 2. קביעת פעולות החייבות בדיווח

סעיף 131(ז) קובע כי -

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, "פעולה" - לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין"

# המלחמה בהון השחור

תיקון 147 - תכנוני המס ברי דיווח:

7. קנסות

סעיף 188(א) - קביעת קנס אזורתי בגין אי דיווח על תכנון חייב בדיווח בסך של 500 ₪ בגין כל חודש איחור.

סעיף 216(8) - קביעת עבירה פלילית בגין אי דיווח על תכנוני מס חייבים בדיווח, שעונשה מאסר שנה ו/או קנס.

# המלחמה בהון השחור

## תיקון 147 - תכנוני המס ברי דיווח:

### 7. קנסות

סעיף 191(ג), סעיף 95(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 96 לחוק מס ערך מוסף – **קנס גרעון מיוחד**

קביעת קנס גרעון מיוחד בשיעור של 30% מסכום הגרעון, אם נקבע **בשומה סופית** לגבי תכנון מס החייב בדיווח, כי חלות עליו הוראות סעיף 86 לפקודה או סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין או סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף.

קנס הגרעון יקבע על ידי דרג ניהולי בכיר ברשות המסים.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

- מוצע לקבוע פרמטרים איכותיים בהתאם למקובל בעולם, לפיהם יחויבו הנישומים לדווח כאשר הם מסתמכים על חוות דעת מקצועית, לרבות ייעוץ בע"פ בהתאם להוראות שיקבעו.
- בנוסף מוצע לקבוע, חובת דיווח במקרים בהם יישם הנישום בדוחותיו הכספיים פרשנות המנוגדת לעמדה רשמית שפרסמה רשות המסים. עמדת רשות המסים בנושאים מסוימים תפורסם באתר הרשות באינטרנט תחת קטגוריה נפרדת כך שהנישום יוכל לבחון האם העמדה שנקט עומדת בסתירה לאמור, ובמידה וכן יחויב לציין בדיווח את העמדה שנקט.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

מוצע לקבוע שלוש קטגוריות דיווח:

1. דיווח בעת שימוש או הסתמכות על חוות דעת בכתב – במקרה זה, כאשר הנישום עושה שימוש או מסתמך על חו"ד שהוכנה בכתב, יחויב הנישום לדווח לרשות, באופן ובמועד שיוורה המנהל. הדיווח לרשות יכלול את הפרטים הבאים:
  - א. נושא חוות הדעת.
  - ב. הסעיפים הרלוונטיים בהוראות החוק הנוגעים לחו"ד שניתנה לרבות תקנות אמנות מס וכל חקיקת משנה אחרת.
  - ג. פירוט לגבי אופן השפעת חו"ד על הסעיפים בהכנת הדוחות הכספיים / הדוח התקופתי במע"מ או במס קניה / רשימון היבוא במסי יבוא, לרבות דוח ההתאמה לצרכי מס, ואומדן כספי של ההשפעה בגין כל סעיף.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

2. ייעוץ שניתן בקשר לעסקה או תכנון מס העומד באחד או יותר מהקריטריונים הבאים:

- א. פעולות או עסקאות חסויות** – ייעוץ בקשר לפעולות, לרבות פעולות עתידיות, אשר כוללות חובת חשאויות, לפיה דורש הגורם המייעץ שלא לחשוף אחד או יותר מפרטי הייעוץ לצד ג'.
- ב. דרישת חשאויות** – ייעוץ בקשר לפעולות, לרבות פעולות עתידיות, אשר כוללות חובת חשאויות כאשר הנישום דורש זאת מאת הגורם המייעץ.
- ג. שכר טרחה מותנה** – ייעוץ בקשר לפעולות אשר נעשו, או עתידות להתבצע בעתיד, בעצת הגורם המקצועי, ואשר במסגרת הסכמה חוזית שכרו של היועץ מותנה ותלוי תוצאה, באופן ישיר או עקיף ובאופן חלקי או מלא, או שהינו תלוי בקבלת הטבת מס כלשהי.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

2. ייעוץ שניתן בקשר לעסקה או תכנון מס העומד באחד או יותר מהקריטריונים הבאים:

**ד. התחייבות לשיפוי** – יעוץ שניתן בקשר לעסקה או פעולה, כאשר הגורם המייעץ מתחייב לשפות את הנישום, באופן ישיר או עקיף ובאופן חלקי או מלא.

**ה. ייעוץ ספציפי** – יעוץ בקשר לפעולות אשר במסגרתן שונה מבנה החברה או פעילותה, לשם החלת חקיקת מס מטיבה על הנישום כגון חוק עידוד השקעות הון, חוק עידוד תעשייה מסים ועוד (כפי שיקבע מנהל אשר יקבע מהי חקיקה מטיבה המחייבת דיווח).

**ו. הטבות מס** - יעוץ בקשר לעסקה או פעולה, לרבות עתידית, שיש בה כדי להעביר הטבות מס, לרבות הפסדים, בין צדדים קשורים.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

2. ייעוץ שניתן בקשר לעסקה או תכנון מס העומד באחד או יותר מהקריטריונים הבאים:

**ז. מקלטי מס** – יעוץ לגבי עסקה או פעולה, לרבות עתידית, אשר מערבת הקמה או שימוש בחברה זרה, במדינה המוגדרת מקלט מס(כאשר מנהל יקבע את רשימת המדינות שיוגדרו כאמור).

**ח. יעוץ בקשר להחלת שיעור אפס** לגבי עסקאות של מתן שירותים לתושב חוץ שמעורב בעסקה במישרין או בעקיפין תושב ישראל.

**ט. יעוץ בקשר לזכות של חייב במס לנכות מס תשומות במקרה של תשומות רכב פרטי, או דירת מגורים, או חברות אחזקה.**



# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

### 2. ייעוץ שניתן בקשר לעסקה או תכנון מס:

במקרים שפורטו לעיל, יחויב הנישום לדווח לרשות, באופן ובמועד שיורה המנהל. הדיווח לרשות יכלול את הפרטים הבאים:

**א.** הנושא שבגינו ניתן הייעוץ.

**ב.** הסעיפים הרלוונטיים בהוראות החוק הנוגעים לייעוץ שניתן, לרבות תקנות, אמנות מס וכל חקיקת משנה אחרת.

**ג.** פירוט לגבי אופן השפעת הייעוץ על הסעיפים בהכנת הדוחות הכספיים, לרבות דוח ההתאמה לצרכי מס / הדוח התקופתי במע"מ או במס קניה / רשימון היבוא במסי יבוא וציון הסעיפים שהושפעו כתוצאה מהייעוץ.

**ד.** סכום המס שלכאורה נחסך כתוצאה מהייעוץ.

# המלחמה בהון השחור

## חובת דיווח על שימוש בחו"ד מומחה - הצעה לתיקון

מוצע לקבוע שלוש קטגוריות דיווח:

3. דיווח תוך נקיטת עמדה שונה מעמדה רשמית שפורסמה ע"י רשות המסים, גם אם הנישום לא נסמך על חו"ד או ייעוץ שקיבל

רשות המסים תפרסם רשימה סגורה של עמדות, שיכול ותתעדכן מעת לעת. במקביל, במידה ויישם הנישום בדוחותיו לרשות גישה שונה מזו שפורסמה, יהא חייב האחרון לדווח על כך במסגרת הגשת הדוחות באופן שיקבע המנהל).

**מוצע, כי יוטלו סנקציות על דיווח כמפורט לעיל, לרבות קנסות שגובהם יותנה בסכום המס שנחסך.**

# המלחמה בהון השחור

## 2. הטלת עיצום כספי – חוק מע"מ

### סעיף 117(א) לחוק מע"מ

"מי שהפר כמפורט להלן הוראה מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, דינו מאסר שנה.

(א)(3) מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור.

(א)(5) הוציא חשבונית מס בלי שהיה זכאי לעשות כן או לאחר שנאסר עליו לעשות כן."

# המלחמה בהון השחור

## 2. הטלת עיצום כספי – חוק מע"מ - הצעה לתיקון

לתקן את חוק מע"מ כך שייקבע כי המנהל, כהגדרתו בפקודה או מי שהוסמך על ידו יהיו רשאים להטיל עיצום כספי בגין ביצוע הפרה כאמור בסעיפים 117(א)(3) ו-117(א)(5) לחוק, בשיעור של 25% מסכום המע"מ אשר לגביו בוצעה ההפרה.

במקרה של הפרה חוזרת יהיו רשאים המנהל או מי שהוסמך על ידו להטיל עיצום כספי בשיעור של 50% מסכום המע"מ שלגביו בוצעה ההפרה.

# המלחמה בהון השחור

## 3. קנס גרעון

### סעיף 191 לפקודה

"(א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון;

(ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידיו טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יווסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).

# המלחמה בהון השחור

## 3. קנס גרעון

### סעיף 191 לפקודה

(ג1) כללה שומה סופית שאינה ניתנת עוד לערעור קביעה, לענין פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח, כי יש להתעלם ממנה בהתאם להוראות סעיף 86, יהיה הנישום חייב בקנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון שנוצר בשל תכנון המס האמור; הוטל קנס כאמור, לא יוטל בשל אותו גירעון קנס לפי הוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ג)."

# המלחמה בהון השחור

## 3. קנס גרעון – הצעה לתיקון

מוצע, לתקן את סעיף 191 לפקודה, ולהוסיף סעיף מקביל בחוק מע"מ, כך שקנס גרעון יוטל על מי שהגרעון שלו עולה על 50% מהחבות שלו במס, במידה שלא דיווח על יישום הוראות הפקודה או חוק מע"מ אשר הביא לגרעון האמור, וזאת במקרים הבאים:

- א.** בניגוד לעמדה מפורשת של רשות המסים שתפורסם במקום ייעודי וברור;
- ב.** בניגוד להחלטה מפורשת ומנומקת שניתנה לנישום עצמו בהחלטת מיסוי/שומה סופית /לגבי סוגיה משפטית עקרונית, בחמש השנים שקדמו לדו"ח;

# המלחמה בהון השחור

## 3. קנס גרעון – הצעה לתיקון

ג. במידה ומדובר בתכנון מס שנקבע לגביו כי הוא מהווה עסקה מלאכותית או בדויה לפי סעיף 86 לפקודה.

ד. ספרים בלתי קבילים.

במידה והנישום דיווח על מרכיבי הגרעון בטופס מיוחד שיצורף לדו"ח השנתי במקרים שפורטו לעיל בסעיפים (א) – (ב), לא יחול קנס הגרעון ואולם הדיווח לא יבטל את קנס הגרעון במקרים (ג) ו-(ד) קנס הגרעון יהיה 50% מגובה המס הנחסך ו-100% לגבי תכנוני מס אגרסיביים.



# צמצום היקף העלמות

## המסים בישראל

**משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

**במת**  
**חיים**

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## סעיף 64א - חברה משפחתית

”64א(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## סעיף 64א - חברה משפחתית

- (1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;
- (2) שילמה החברה משכורות או שכר עבודה לחבריה, לא תחול עליה לגביהם חובת תשלום מס מעסיקים ומילוה חסכון המוטל על מעסיקים;
- (3) מענק פרישה או מענק מוות ששילמה החברה לחבריה בשל השנים שבהן היתה חברה משפחתית לא יותרו לה כהוצאה ולא ייחשבו כהכנסה בידי חבריה; תשלומים לקופת גמל ששילמה חברה בשל שנים כאמור לא יוכרו כהוצאה ולענין סעיף 47 לא תיחשב משכורתם של חבריה כהכנסת עבודה;
- (4) לענין מקדמות, יצורפו הסכומים המהווים בסיס למקדמות של הנישום ושל החברה;
- (5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;
- (6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## סעיף 64א - חברה משפחתית

(7) במכירת מניה של חברה משפחתית יופחת מהתמורה, לענין סעיף 88 הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה והיא לא חילקה אותם, בחלקה של המניה בזכויות רווחי החברה; סכומים שהופחתו כאמור, לא יראו אותם כרווחים הראויים לחלוקה לענין סעיף 64ב.

(א) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה יחד עם הגשת הדו"ח על פי סעיף 131 לאותה שנה; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן - חברה משפחתית זכאית).

(ב)(1) חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה, עד למועד להגשת הדו"ח על פי סעיף 131, שהיא חזרה בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית לשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח; משהודיעה חברה משפחתית כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית, ותהא חייבת לשלם, במועד להגשת הדו"ח האמור, את מס המעסיקים לאותה שנה, שיראוהו, על אף האמור בסעיף 4 לחוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975, כאילו היה מס הבנסה ולא ניכוי שהמעסיק חייב בו;

(2) חברה שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה זכאית לפני תום שלוש שנות מס מהשנה שבה חדלה להיות זכאית.

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי להוציא חברה משפחתית מגדר חברה לענין סעיפים 14(9) ו-19 ולענין חוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969, למעט ברק ה' שלו.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

מוצע לתקן את מודל המיסוי של חברה משפחתית ולקבוע את ההוראות הבאות:

**א.** חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל, שתוקם החל מ-1.1.14, תוכל לבחור תוך 3 חודשים ממועד התאגדותה, אם ברצונה להיות חברה משפחתית לצרכי מס.

**ב.** הנישום המייצג יהיה תושב ישראל.

**ג.** חברה חדשה שבחרה שלא להיות משפחתית – לא תוכל להפוך לחברה משפחתית בשלב מאורח יותר.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

**ד.** חברה שבחרה להיות חברה משפחתית ולאחר מכן פסקה להיות חברה משפחתית בשל אי עמידה בתנאי הסעיף (למשל בשל מכירה או הקצאה למי שאינו בן משפחה) תיחשב כבר מתחילת אותה שנה כחברה רגילה. לגבי דיבידנדים שיתקבלו על ידה באותה שנה תתחייב החברה לגביהם במס כאילו מי שקיבל אותם הינו היחיד הנישום המייצג. שיעורי המס שיחולו במקרה זה, הם אלה שהנישום המייצג היה מתחייב במס אילו החברה הייתה נשארת חברה משפחתית. בעת חלוקת הרווחים בפועל, ייקבע כי לא יראו בחלוקתם כחלוקת רווחים.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

ה. בקשה של חברה משפחתית להפוך לחברה רגילה תוגש לפקיד השומה עד 30 בנובמבר של אותה שנה ותחול רק משנה הבאה.

ו. ביקשה החברה המשפחתית להיחשב לחברה רגילה - לא תוכל עוד לשוב ולהיות חברה משפחתית.

## ז. חברות קיימות –

מוצע כי תינתן תקופת מעבר בה ניתן יהיה לבחור אם להפוך מחברה רגילה לחברה משפחתית לגבי שנת 2014 ואילך, זאת בהודעה לפקיד השומה עד ליום 30 בנובמבר 2013.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

### ז. חברות קיימות –

חברה רגילה שתבחר להפוך לחברה משפחתית, יבצעו לה מעין "פירוק רעיוני" לצורכי מס ערב הפיכתה לחברה משפחתית, באופן הבא:

1. מיסוי העודפים כחלוקת דיבידנד - ערב הפיכת החברה הרגילה לחברה משפחתית יראו את כלל העודפים הצבורים שלה כאילו חולקו לבעלי המניות שלה כדיבידנד לפי חלקם. בעת חלוקת הדיבידנד בפועל, יראו את אותם רווחים כאילו לא חולקו.



# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

### ז. חברות קיימות –

2. מיסוי עליית הערך הגלומה בנכסי החברה – עליית הערך הגלומה בנכסי החברה לא תחויב בפועל במועד שינוי הסטטוס של החברה לחברה משפחתית, אלא שבמועד מכירת הנכסים בפועל יבוצע פיצול ליניארי של הרווח ממכירתם באופן הבא:

א. בגין התקופה של החברה הרגילה - מיסוי במישור החברה בגין מכירת הנכסים ובנוסף מיסוי של הרווח (בניכוי מס החברות) כאילו חולק כדיבדנד לנישום המייצג. מובן כי רווחים אלו שחויבו במס לא יתחייבו פעם נוספת בעת חלוקתם כדיבדנד בפועל לבעלי המניות.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

**1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון**

**ז. חברות קיימות –**

**2. מיסוי עליית הערך הגלומה בנכסי החברה –**

**ב. בגין התקופה של החברה המשפחתית - מיסוי במישור הנישום המייצג בלבד (מיסוי חד שלבי) בהתאם למנגנון הקיים.**

**- אם במכירת הנכסים חל הפסד הוראה זו לא תחול.**

**ח. מקום בו החברה המשפחתית צברה עודף הפסדים על הכנסה חייבת אשר יוחסו לנישום המייצג - בעת מכירת המניות על ידי בעלי המניות יש להוסיף לתמורה את עודף ההפסדים לפי חלקו של בעל המניות המוכר, על מנת שלא ליתן כפל הטבה.**

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

**ט.** "רווחים שיראו אותם כלא מחולקים" - רווחים אלו הם הכנסה חייבת בתוספת להכנסה הפטורה ובהפחתה של סכום הוצאות המס בשל ההכנסה החייבת אם שולם על ידי החברה המשפחתית והיא לא חייבה אותו בהתאם.

**י.** הטבות מס הניתנות באופן אישי, כמו פטור ממס לנכה או לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק בתקופת ההטבה או לתושב חוץ (לגבי חברות משפחתיות קיימות), יינתנו:

- רק אם מקבל ההטבה הוא הנישום המייצג של החברה המשפחתית.

- רק כפי חלקו בזכויות לרווחי החברה.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. חברה משפחתית – הצעה לתיקון

**יא.** במקרה של החלפת נישום מייצג בחברה משפחתית קיימת, יידרש שהנישום המייצג הנכנס יהיה תושב ישראל.

**יב.** חברה משפחתית לא תוכל להיות צד לשינוי מבנה כמפורט בחלק ה-2 לפקודה למעט לפי סעיפים 104א ו-104ב לפקודה.

**יג.** מוצע, לבטל את הסדר "החברה השקופה" הקיים בסעיף 1א64 לפקודה.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 2. מיסוי רווחי שיערוך

סעיף 126(א) לפקודה קובע:

”על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא ”מס חברות“, בשיעור של 25%”

סעיף 125ב לפקודה קובע:

”על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%”

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## הוראות המס הרלוונטיות לעניין אירוע של חלוקה דיבידנד:

בעניין זה יצוין כי המונח **דיבידנד** לא הוגדר בפקודת מס הכנסה. בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) (להלן: "**החבק**") מפורש המונח **דיבידנד** כדלקמן (נרשם בתקופת פקודת החברות):

**"דיבידנד - אין בפקודה הגדרה למונח זה. לפי דיני החברות, דיבידנד הוא סכום המשתלם מתוך רווחים של חברה לבעל מניות הזכאי לחלוקת רווחים מכח מניותיו. קביעה כי תשלום מאת חברה הוא דיבידנד, יש לבחון גם לפי התנאים הנ"ל ולא לפי הכינוי שנתנו החברה או בעלי מניותיה לתשלום. לעניין הפקודה יש לראות כדיבידנד בידי בעלי מניות תשלום של רווחים של החברה אף אם הם נובעים מרווחי הון בחברה" (קו תחתי אינו במקור)**

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## ✓ סוגי החלוקות עפ"י חוק החברות:

- **חלוקה מותרת** - חלוקה בהתאם **לסעיף 302** לחוק החברות, מתוך רווחיה של החברה (להלן: "מבחן הרווח"), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה לעמוד בהתחייבויותיה הקיימות והצפויות בהגיע מועד קיומן (להלן: "מבחן יכולת הפירעון").
- **חלוקה באישור בימ"ש** - חלוקה בהתאם להוראות **סעיף 303** לחוק החברות, הקובע כי ביהמ"ש רשאי, לבקשת חברה, לאשר לה לבצע חלוקה שלא מקיימת את מבחן הרווח, ובלבד ששוכנע שמתקיים מבחן יכולת הפירעון.
- **חלוקה אסורה** - חלוקה שאינה באה בגדר החלוקות המתוארות לעיל. בהתאם להוראות **סעיף 310(א)** לחוק החברות על בעל המניה להשיב לחברה את הכספים שקיבל, זולת אם לא ידע ולא היה עליו לדעת.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## פס"ד דוד קליימן (מיום 5.8.10):

בפסק הדין קבע כב' השופט מגן אלטוביה בסוגיית חלוקה מרווחי אקוויטי בחברה משפחתי:

"הכנסה' כמשמעותה בפקודה, היא הכנסה הצומחת מ"ארוע מס" שהוא ברגיל אירוע של מימוש (לרבות מימוש הון אנושי). עליית (או ירידה) של ערך נכס בלא ארוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראה של המחוקק הרואה בהתרחשות מסוימת כארוע מס, לא יהווה "הכנסה" או הפסד".



# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

**פס"ד עלי ברנע (מיום 23.11.10):**

בשאלת הגדרת דיבידנד בפקודה קבעה כב' השופטת וסרקרוג:

**"ועוד, יש להדגיש, כי בפקודת מס הכנסה, אין הגדרה מהותית למונח 'דיבידנד'. לעומת זאת ניתן למצוא הגדרה בחוק החברות... הקובע כי חברה יכולה לבצע 'חלוקה', לפי שני מבחנים: מבחן הרווח, המתייחס לרווחים הניתנים לחלוקה, לפי כללי חשבונאות מקובלים ומבחן יכולת הפירעון".**

**בשונה איפוא מהעקרונות הקבועים בחוק החברות ולפיהם ניתן לבצע "חלוקה" העומדת בשני מבחנים: מבחן הרווח המבוסס על כללי החשבונאות המקובלים ומבחן יכולת הפירעון, מאמצת פקודת מס הכנסה את התפיסה כי יש ליתן הקלות במס להכנסה מדיבידנד, מאחר שהדיבידנד השתלם מרווחי החברה בפועל, קרי שעליהם, בהעדר הוראה אחרת, שילמה החברה מס חברות".**

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

**פס"ד עלי ברנע (מיום 23.11.10) - המשך:**

"האפשרות הקיימת היום איפוא על-פי חוק החברות, לבצע "חלוקה" על בסיס רווחים הנובעים מכללי חשבונאות מקובלים ולא על-פי רווחים בפועל, נסוגה מפני הוראות דיני המיסים, במיוחד כאשר קיים חשש שמשלמי המס ינצלו עקרונות אלה לשם הקטנת סכום המס או דחיית מועד תשלומו.

**המסקנה מן האמור, שלצורכי דיני המס, חייבים להיות לחברה רווחים בפועל כדי שיחולק דיבידנד, ולא רק רווחים שהם תוצאה של כללים חשבונאיים"**

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. מיסוי רווחי שיערוך – הצעה לתיקון

**א.** תיווסף הגדרה ל"רווחי שיערוך" שהם רווחים חשבונאיים שלא שולם מס בגינם (לדוגמה שיערוך נדלן להשקעה).

**ב.** חברה המחלקת סכומים לבעלי מניותיה מתוך רווחי שיערוך תיחשב כמי שמכרה בפועל (מימשה) את הנכס בגינו נרשמו רווחי השיערוך, וזאת בתמורה לסכום המחולק "המגולם" (מעין מכירה רעיונית).

**ג.** להגדרת "מכירה" תיווסף חלופה נוספת של מימוש בשל חלוקת רווחי שיערוך.

**ד.** בגין המכירה והרכישה הרעיוניים לא יוטל מס רכישה.

# צמצום היקף העלמות המסים בישראל

## 1. מיסוי רווחי שיערוך – הצעה לתיקון

**ה.** תוענק סמכות למנהל להגדיר מהם רווחי שיערוך שחלוקתם תיחשב למכירה לפי סעיף 88 לפקודה.

**ו.** גם רווחי אקוויטי (רווחים מהחזקה בחברה) שמקורם ברווחי שיערוך בחברה המוחזקת ייחשבו כרווחי שיערוך.

**ז.** הוצאות מימון בגין הלוואה לחלוקת רווחי שיערוך לא יותרו בניכוי.

**ח.** החברה תוכל לקבוע מהו הנכס המשוערך שרווחיו מחולקים.

**ט.** סעיף 96 לא יחול בגין המכירה הרעיונית בחלוקת רווחי שיערוך.

# הגברת אכיפת דיני

## המס

# הגברת אכיפת דיני המס

## 1. הכרה בחובות אבודים בלו על דלק – הצעה לתיקון

מוצע, לתקן את חוק הבלו על דלק כך שיוסדרו תנאי ההכרה בחובות אבודים כדלקמן: אם שולם בלו על דלק אשר הוצא ממקום ייצור לא יוחזר הבלו למי ששילם אותו, לרבות אם לא שולמה תמורה בגין הדלק ולמעט אלא אם נקבע אחרת בהוראות החוק.

## 2. שחלוף רכב פרטי ומקרקעין בחו"ל

### סעיף 96 לפקודה

"נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עורכת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד;

# הגברת אכיפת דיני המס

## 2. שחלופ רכב פרטי ומקרקעין בחו"ל – הצעה לתיקון

מוצע לתקן את סעיף 96 לפקודה כך שייקבע, כי האמור בסעיף זה לא יחול על רכב נוסעים פרטי שסיווג המשנה שלו הוא "פרטי", למעט רכב שצוין ברישיון הרכב שלו כרכב להוראת נהיגה כמשמעותו בפקודת התעבורה.

עוד מוצע, כי הוראות הסעיף לא יחולו על מקרקעין מחוץ לישראל.

# הגברת אכיפת דיני המס

## 3. חוק עידוד תעשייה מסים – הצעה לתיקון

**א.** מוצע לתקן את סעיפים 46 ו-47 לחוק עידוד תעשייה (מיסים) כך שבמקום ערר לוועדת ערר ייקבע ערעור לבית המשפט המחוזי, בדומה לשאר הערעורים בדיני המס.

**ב.** מוצע לתקן את החוק כך ש"חברה תעשייתית" תוגדר כחברה שהינה תושבת ישראל, התאגדה בישראל והמפעל התעשייתי שבבעלותה נמצא בישראל.



# הגברת אכיפת דיני המס

## 4. קרן נאמנות פטורה

### סעיף 129ג לפקדה

”(א) על אף האמור בסעיף 126-

(1) הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות פטורים ממס”

### הצעה לתיקון

מוצע לתקן את סעיף 129ג לפקודה כך שייקבע בו כי על הכנסה חייבת של קרן נאמנות פטורה משותפות נסחרת תחויב הקרן בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

# הגברת אכיפת דיני המס

5. מקדמות

סעיף 180(ב)(2) לפקדה

”היו לפקיד השומה טעמים סבירים להניח כי המס שיגיע מנישום לשנת מס פלונית יעלה ב-20% לפחות או ב-500,000 ₪ לפחות, לפי הנמוך מבניהם, על סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי פקיד השומה להגדיל את סכום המקדמות לפי סימן זה כדי להפרש. דין החלטה כאמור, לעניין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145”

# הגברת אכיפת דיני המס

## 5. מקדמות – הצעה לתיקון

מוצע לתקן את סעיפים 180(ב)(2) ו-181 לפקודה, כך שיבוטל הליך ההשגה והערעור הקבוע בהם לגבי הגדלת מקדמות, וייקבע כי נישום שפ"ש הגדיל את המקדמות שהוא חב בהם יוכל לבחור:

1. לשלם את המקדמות בשיעור שקבע פ"ש (המוגדלות)

2. להמשיך ולשלם את המקדמות הרגילות.

במידה ובחר הנישום שלא להגדיל את המקדמות והתברר לפי הדוח שהגיש שהמס עלה על סכום המקדמות ששילם – יחול עליו הקנס לפי סעיף 190(א)(2).

# הגברת אכיפת דיני המס

## 6. תיקון שומת מע"מ ע"י המנהל

### סעיף 79 לחוק מע"מ

- "(א) נוכח המנהל שקביעת מס או שומה אינן נכונות רשאי הוא, ביוזמתו או לבקשת הנישום, לתקן תוך 5 שנים מיום שנעשו.
- (ב) לא תתוקן קבעה או שומה כאמור בסעיף קטן (א) אם חלפו 7 שנים מהגשת הדו"ח אלא אם הורשע החייב במס או עבירתו כופרה בשל מעשה שיש בו כוונה להתחמק מתשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח האמור"

# הגברת אכיפת דיני המס

## 6. תיקון שומת מע"מ ע"י המנהל – הצעה לתיקון

מוצע לתקן את סעיף 79(ב) לחוק מע"מ כך שייקבע בו, כי בסמכות המנהל, כהגדרתו בחוק מע"מ, לתקן שומה שהתיישנה בעקבות הרשעה או כופר על עבירות לפי פקודת מס הכנסה, וזאת בנוסף לסמכותו הקבועה כיום לתקן שומה שהתיישנה בעקבות הרשעה או כופר רק על עבירות לפי חוק מע"מ. הסדר זה מקביל להסדר הקבוע בפקודת מ"ה.

# מיסוי בינלאומי

**משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

**במת**  
**חיים**

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסי נאמנויות

"נאמנות": מוסד משפטי מוכר בעולם המשפט. נוצר בחייו של אדם או בעקבות פטירתו. הנאמנות יוצרת זיקה בין נכס מועבר לנאמן לטובת נהנה. בעצם מדובר בהעברת שיקול הדעת של יוצר הנאמנות בניהול הנכס ע"י הנאמן, לטובת נהנה.

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסי נאמנויות

### תכנוני המס בעזרת מוסד הנאמנות

יוצר מעביר את נכסיו לנאמן בחו"ל, הנהנה טרם קיבל הכנסה.  
סעיפים 82 – 84 לפקודה אינם מתמודדים עם התכנון.



# מיסוי בינלאומי

יוצר תושב חוץ	יוצר ישראלי	
בהעברה – אין רווח הון שוטף – יחיד תושב חוץ	בהעברה – אין רווח הון הכנסות שוטפות – לפי יחיד תושב ישראל	נהנה ישראלי
אין אירוע מס	בלתי הדירה – רווח הון, ואין מיסוי שוטף הדירה – אין רווח הון, חל מיסוי שוטף	נהנה תושב חוץ

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסוי נאמנויות – הצעה לתיקון

### א. נאמנות יוצר תושב חוץ שיש בה נהנה ישראלי

מוצע, כי המיסוי יהיה של הנאמן באופן שוטף לפי הייעוד לנהנה הישראלי או בעת החלוקה לנהנה – לפי בחירת הנאמן (לא בחר הנאמן – המיסוי יהיה בעת החלוקה לנהנה).

מיסוי באופן שוטף בנאמנות - יהיה בשיעור מס של 30%.

מיסוי בעת חלוקה לנהנה – יהיה בשיעור מס של 30% על כלל החלוקה (אא"כ הוכיח הנאמן או הנהנה כי חלק מהחלוקה מקורו בכספי הקרן שהופקדו ע"י היוצר.

חלוקה הכוללת קרן ופירות - יראו כאילו הפירות חולקו תחילה

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסוי נאמנויות – הצעה לתיקון

### ב. נאמנות יוצר תושב חוץ

- מוצע לקבוע, כי במועד הפטירה של אחד היוצרים (להלן: "יום השינוי") יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתם של הנהנים ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנים.
- היה בנאמנות הנ"ל נהנה תושב ישראל אחד לפחות, תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל ובמועד זה ייקב יום הרכישה ומ"מ לנכסי הנאמנות שהם נכסים מחוץ לישראל.
- נאמנות יוצר תושב חוץ שאחד היוצרים שלה נפטר, תחדל להיות נאמנות יוצר תושב חוץ ויחולו עליה הוראות נאמנות תושבי ישראל.

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסוי נאמנויות – הצעה לתיקון

### ג. נאמנות תושבי ישראל

- במות אחרון היוצרים שהוא תושב ישראל, יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה.
- במקרה זה יחולו על הנאמנות הוראות נאמנות עפ"י צוואה אולם על החלוקה לנהנה יחולו הוראות סעיף 100א לפקודה.

### ד. חובת דיווח בידי נהנה

מוצע לקבוע חובת דיווח על כל נהנה ישראלי שקיבל חלוקה גם אם החלוקה היא מנאמנות יוצר תושב חוץ.

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסוי נאמנויות – הצעה לתיקון

### ה. נאמנות יוצר תושב חוץ

- במידה ומתקיימים יחסי קרבה מדרגה ראשונה בין היוצר לנהנה – הנאמנות תוכל להיחשב כנאמנות יוצר תושב חוץ.
- במידה ומתקיימים יחסי קרבה מדרגה שניה בין היוצר לנהנה – תתקיים חזקה הניתנת לסתירה כי הנאמנות היא נאמנות יוצר תושב חוץ.
- במקרים בהם אין יחסי קרבה בין היוצר לנהנה – תיחשב הנאמנות כנאמנות תושבי ישראל.
- נאמנות חדשה תגיש דיווח תוך 30 יום מיום הקמתה לגבי יחסי הקרבה בין היוצר לנהנה. נאמנות קיימת תגיש דיווח תוך 60 יום.

# מיסוי בינלאומי

## 1. מיסוי נאמנויות – הצעה לתיקון

### ו. תיקון הגדרת "חברה להחזקת נכסי נאמנות"

- מדובר בחברה חדשה, שהוקמה לשם החזקת נכסי הנאמנות בלבד ועל הקמתה נמסרה הודעה לפ"ש תוך 30 יום מיום התאגדותה.
- החברה רשומה במלואה על שם הנאמן והנאמן מחזיק בחברה במישרין או בעקיפין בשיעור של 100% החזקה.
- ייקבע כי החברה הינה חברה תושבת ישראל לצורך אמנות המס.

# מיסוי בינלאומי

## 2. עולה חדש – חובת דיווח

### סעיף 134ב לפקדה

”על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור”

### סעיף 135(ב) לפקדה

”(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו שמחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור”

# מיסוי בינלאומי

## 2. עולה חדש – חובת דיווח – הצעה לתיקון

מוצע לבטל את סעיפים 134ב ו-135(ב) לפקודה החל מדוחות 2013. כלומר, לבטל את הפטור מדיווח לעולה חדש ותושב חוזר ותיק על הנכסים והכנסות שנצמחו מחוץ לישראל במשך 10 שנים מיום העליה.

## 3. חברה נשלטת זרה (חנ"ז) – סעיף 75ב לפקודה

"חברה נשלטת זרה" - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- א. מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה, ואולם אם נרשמו בחלקן,
- פחות מ-30% מהמניות או מהזכויות של אותו חבר בני אדם הוצעו לציבור;



# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה (חנ"ז) – סעיף 75ב לפקודה

“חברה נשלטת זרה” - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

ב. רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית, ובחבר בני אדם שבשרשרת חברות, המוחזק, במישרין בידי חברה עסקית (בסעיף זה - חבר מוחזק), וכן בכל חבר בני אדם המוחזק, במישרין או בעקיפין, בידי החבר המוחזק, אם מרבית הכנסותיה או רווחיה הכוללים של החברה העסקית נובעת מהכנסה פסיבית; לענין זה, יחושבו סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית, בהתאם לדיני המס החלים, כהגדרתם בסעיף 5(5)(ג);

ג. שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 20%.

# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה (חנ"ז) – סעיף 75ב לפקודה

"חברה נשלטת זרה" - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

ד. למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל, או שלמעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושבי ישראל שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים בלמעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו, או שלתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בו, לרבות החלטות לענין חלוקת דיבידנד או פירוק, והכל באחד ממועדים אלה:

(א) בתום שנת המס;

(ב) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

לענין זה, "קרוב" - כאמור בסעיף 76(ד), שהוא תושב חוץ;

# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה חנ"ז – הצעה לתיקון

- א.** מוצע, לתקן את הגדרת חנ"ז כך שייקבע שמי שנכלל בה הוא מי ששיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינת חוץ הוא 15% במקום 20%.
- ב.** מוצע, כי נדרש יהיה ששליש מההכנסות או הרווחים של החנ"ז יהיו פסיביים במקום מבחן "רוב ההכנסות או הרווחים".
- ג.** תתווסף חזקה לפיה מכירת ניר ערך הינה "הכנסה פסיבית" אלא אם שוכנע פקיד השומה אחרת, ובלבד שמכירה של ני"ע שהוחזק לפחות שנה – תיחשב בכל מקרה הכנסה פסיבית.

# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה - חנ"ז – הצעה לתיקון

**ד.** בהגדרת הכנסה פסיבית יוחרג "הכנסה מדיבידנד" אם מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15% ושיעור ההחזקה של החנ"ז בחברה שהפיקה את ההכנסה הוא לפחות 25%.

**ה.** תתוקן הגדרת "קרוב" ותפנה להגדרה שבסעיף 88 לפקודה ולא להגדרה שבסעיף 76(ד) לפקודה.

**ו.** יבוטלו הוראות הזיכוי הרעיוני ובמקום זאת תהיה התחשבות בסכום המס ששולם בשל הדיבידנד הרעיוני בשנה שבה חולקו הדיבידנדים בפועל או שנמכרו המניות.

# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה - חנ"ז – הצעה לתיקון

ז. תתוקן הגדרת "דיני המס החלים" כך שייקבע כי

כאשר מדובר במדינת אמנה - סכומי ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים, יכללו גם הכנסות ורווחים פטורים ממס והכנסות ורווחים שאינם בבסיס המס, ולא יכללו הוצאות רעיוניות או הוצאות המחושבות על בסיס קביעת עלות חדשה של נכס שלא שולמה בפועל וכד'

כאשר מדובר במדינה שאינה מדינת אמנה - הסכומים הנ"ל יחושבו בהתאם לדיני המס בישראל וזאת במקום לפי כללי החשבונאות.

# מיסוי בינלאומי

## 3. חברה נשלטת זרה - חנ"ז – הצעה לתיקון

**ח.** חלקם של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותקים לא יילקח בחשבון בשנות ההטבה שלהם לצורך חישוב שיעור ההחזקה של תושבי ישראל בחנ"ז.

## 4. חברת משלח יד זרה - חמ"ז – סעיף 5(5) לפקודה

**(א) הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד - בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.**

# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמ"ז – סעיף 5(5) לפקודה

(ב) לענין הכנסה לפי פסקה זו ודיבידנד המחולק ממנה לבעלי מניות כאמור בפסקת משנה (א), יראו את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.

(ה) "חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

1. אם הוא חברה - הוא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמ"ז – סעיף 5(5) לפקודה

(ה) "חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

2. 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור בהגדרתו בסעיף 3א; לענין זה יחושב שיעור ההחזקה בעקיפין באמצעי השליטה, בהתאם לאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(2), ולא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור;

3. בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות



# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמי"ז – סעיף 5(5) לפקודה

(ה) "חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

4. מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, למעט רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך, מקורם במשלח יד מיוחד.

"משלח יד מיוחד" – עיסוק או מקצוע שנקבע ע"י שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמ"ז – הצעה לתיקון

**א.** מוצע לתקן את הוראות הסעיף כך, שבסוף כל שנת מס, יראו את הכנסת החמ"ז שמקורה במשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת ביחס שיעור ההחזקה של תושבי ישראל המחזיקים בזכויות בחברה, במישרין או בעקיפין, כאילו חולקה **כדיבידנד** (להלן: "**הדיבידנד הרעיוני**") אשר יוטל עליו מס בשיעור מס מיוחד, באופן הבא:

### **אם המחזיק בחמ"ז הוא יחיד תושב ישראל:**

יוטל על הדיבידנד הרעיוני (לפי חלקו) מס הכנסה מיוחד בשיעור הזהה למס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה. כנגד המס שיוטל על דיבידנד יינתן זיכוי ממס זר בגובה המס הזר שהוטל על החברה בשל הכנסה זו.

# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמי"ז – הצעה לתיקון

**א. אם המחזיק בחמי"ז הוא יחיד תושב ישראל:**

במועד חלוקת הדיבידנד בפועל מהחמי"ז לבעל המניות היחיד – יחוייב דיבידנד זה בשיעור מס החל על דיבידנד לפי סעיף 125ב לפקודה (25% / 30%).

**אם המחזיקה בחמי"ז הינה חברה תושבת ישראל:**

יוטל על הדיבידנד הרעיוני (לפי חלקה) - מס חברות רגיל וינתן כנגדו זיכוי בהתאם למס החברות ששולם בשל הכנסה זו בחו"ל.

במועד חלוקת הדיבידנד בפועל מהחמי"ז לבעלת המניות החברה - לא ישולם מס חברות נוסף. נוכח מס במקור בעת החלוקה - מס זה יינתן כזיכוי / עודף זיכוי בהתאם לכללים הרגילים. בחלוקה בפועל של דיבידנדים אלו בעתיד על ידי החברה הישראלית יחולו הכללים הרגילים.

# מיסוי בינלאומי

## 4. חברת משלח יד זרה - חמ"ז – הצעה לתיקון

**ב.** חלקם של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותקים לא יילקח בחשבון בשנות ההטבה שלהם לצורך חישוב שיעור ההחזקה של תושבי ישראל בחנ"ז.

## 5. הכנסה מדיבידנד בידי עולה חדש

מוצע לתקן את סעיפים 14(א) ו-14(ג) לפקודה כך שייקבע כי הכנסה מדיבידנד תהיה פטורה ממס רק אם הופקה או נצמחה מחוץ לישראל ומקורה מחוץ לישראל.

# מיסוי הכנסות אדם

## שנפטר

**משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

**במת**  
**א'ים**

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 120 לפקודה

(א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת המס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה - יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב בתשלום, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים.

(ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העיזבון בהכנסתם של היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העיזבון.

(ג) היו היורשים או אחדים מהם או חלקיהם בהכנסות העיזבון, כולם או מקצתם, בלתי ידועים, ישלם הנציג האישי החוקי של הנפטר מתוך העיזבון מס בשיעור של 40% על חשבון המס המגיע מהיורשים על ההכנסה של העיזבון.

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 120 לפקודה

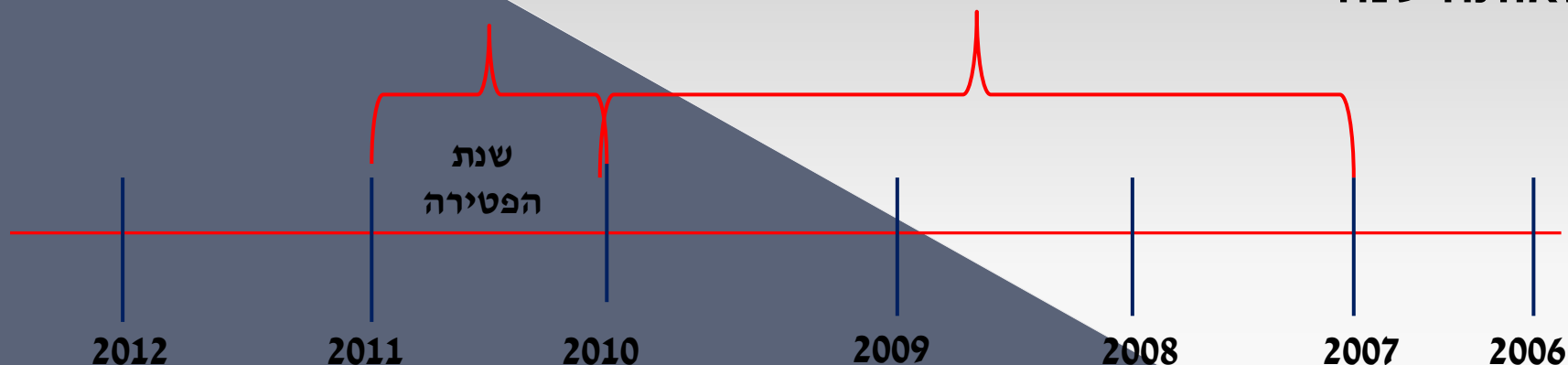
(ד) הוראות סעיף 174 - 181 יחולו לגבי תשלום על חשבון המס לפי סעיף קטן (ג) בשינויים המחויבים לפי העניין.

(ה) לאחר חלוקתה של הכנסת העיזבון וצירופה להכנסתו של כל יורש, יקוזז המס ששולם כאמור על ידי הנציג האישי החוקי כנגד המס על הכנסתם של היורשים לפי חלקו של כל אחד מהם בהכנסות העיזבון.

(ו) לעניין סעיף זה, "הנציג האישי החוקי" - לרבות יורש, מנהל העיזבון, המוציא לפועל של צוואת הנפטר וכל אדם הרשאי, על פי דין או על פי החלטה של בית משפט, לטפל בנכסי העיזבון.

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת המס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה





# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 13 לפקודה

"אדם שבשנת מס פלונית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חוייבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולענין זה, "הפסקת התעסקות" - לרבות שינוי התעסקות או פטירה; אולם סכומים כאמור שנכללו בעיזבונו של אותו אדם, יופחתו לענין מס עזבון על פי חוק מס עזבון, תש"ט-1949, בסכום המס המגיע עליהם לפי סעיף 125א"

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 125א לפקודה – שיעור המס

”על אף האמור בסעיף 121, הכנסתו של אדם שחל עליה סעיף 3(ו) והכנסת עבודה של אדם, שנתקבלו לאחר פטירתם, לא יעלה שיעור המס עליהם על 40%. לענין זה, הכנסת עבודה - לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(ד7).”

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 8 לפקודה – חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

(א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף 2(6) שהיא דמי השתתפות בהוצאות בונין, או תשלום בדומה לכך, יחולקו בתור הכנסה לכל תקופת חוזה השכירות או לכל תקופה אחרת שיקבענה המנהל.

(ב) הכנסה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או ממכירת זכות-יוצרים על ידי היוצרים, רשאי המנהל להתיר חלוקתה לתקופה שיקבע המנהל; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי סעיף 2(9).

(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לענין זה, "קצבה" - קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (3) להגדרה "הכנסה מייגיעה אישית" שבסעיף 1;

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 8 לפקודה – חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

(ג)(2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד - בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר משנות עבודתו;

(ג)(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלחן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה.

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## סעיף 8 לפקודה – חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

(ד) התיר המנהל לפי סעיף זה או לפי סעיף 9א(ד) חלוקתה של הכנסה ומת הנישום, או שהוחל בפירוקה של החברה הנישומה, לפני תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום בשנת המס שבה מת, או להכנסת החברה בשנת המס שבה הוחל בפירוקה, כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס; אולם לפי בקשתם של יורשי הנישום, מנהל עזבונו או המוציא לפועל של צוואתו, תחולק כל ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים שנסתיימה בשנת המס שבה מת הנישום, או, לפי בקשתם של יורשי הנישום, תיחשב כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים אלה, לפי שיעור חלקיהם בעזבונו הנישום, לאחר שנתו ערוכה להנחת דעתו של המנהל לתשלום המס שיגיע מהם לפי חישוב זה; ובלבד שאם שילם כדין מקדמה על פי סעיף קטן (ג)(3) או סעיף 9א(ד) או אם נוכח מס במקור לפי סעיף 164 - יראו את סכום המקדמה ששולם או את סכום המס שנוכה, כאמור, המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע."

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## ע"מ 10-11-23004 סוניה פורת

המנוח הועסק כשכיר בבנק הבינלאומי במשך יותר מ-28 שנה. למנוח נקבעה נכות צמיתה בשיעור של 100% החל מיום 15.12.05, עקב מחלה סופנית בה חלה. עם פרישתו ממקום עבודתו קיבל המנוח, בשנת 2002, מענק פרישה בסך 2,412,932 ש"ח (להלן: "המענק"). סך של 269,703 מתוך המענק היה פטור מכוח סעיף 9(א7) לפקודה.

היתרה מתוך המענק בסך 2,143,229 ש"ח נפרסה באישור המשיב על פני 6 שנות מס ולשנים 2002-2007, כל זאת בהתאם לסעיף 8(ג) לפקודה. בכל שנת מס נזקפה הכנסה בשיעור של 357,205 ש"ח.

# מיסוי הכנסות אדם שנפט

## ע"מ 10-11-23004 סוניה פורת

בית משפט זה עיכב בהסכמת הצדדים, את הכרעתו בהליך וזאת בהמתנה לפסק דין בע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו נ' שרל שבטון (פורסם בנבו, ניתן ביום 18.8.11, להלן: "עניין שבטון"). בית המשפט העליון פסק בעניין שבטון, כי הפטור לפי סעיף 9(5) לחוק חל על הכנסה שנפרסה מכוח סעיף 8(ג) לפקודה. מכאן, שאין חולק כי המנוח זכאי לפטור על הכנסתו בשנת 2006 מפריסת המענק בעקבות נכותו.

# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## ע"מ 10-11-23004 סוניה פורת

לאחר ניתוח לשוני של סעיף 8(ד) ניתן להגיע לכלל מסקנת ביניים ולפיה תכליתו של סעיף שה הינה להבהיר כיצד לנהוג מקרה בו הנישום נפטר בתקופת הפריסה שבה דן סעיף 8(ג)(3).

בניגוד לעמדתה של המערערת, תכליתו של סעיף 120 לפקודה היא ליצור דרך נוספת לגביית מס ולא דרך ליתן פטור ממס.

זאת ועוד; יש לראות בסעיף 120 כסעיף כללי בעוד שסעיף 8(ד) הוא פרטני ומתייחס לנקודה ספציפית. (Lex specialis derogate generali)



# מיסוי הכנסות אדם שנפטר

## ע"מ 10-11-23004 סוניה פורת

סעיף 8 (ד) הוא סעיף הפרשנות אשר מתייחס לנישום שנפטר במהלך תקופת הפריסה ולא סעיף 120. לתוצאה זו ניתן להגיע על פי מיקומם של הסעיפים ביחס לסעיף 8(ג)(3); פרשנותם המילולית ותכליתם ובמיוחד על פי הכלל לפיו גוברת ההוראה הספציפית על ההוראה הכללית.

ההכנסות ממענק הפרישה לשנת המס 2006 יחולקו באופן יחסי, כך שהחלק של ההכנסה, המקביל לחלק היחסי של תקופת חיי המנוח יהא פטור, בעוד החלק הנותר, שמקביל לחלק החל מהרגע בו נפטר המנוח הינו חלק חייב. בנוסף, המס ששולם כמקדמה, מההכנסות ממענק פרישה לשנת 2007, יהא מס סופי.

# תיקונים והתאמות בפקודת מס הכנסה

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**  
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
חיים

# תיקונים והתאמות בפקודת מ"ה

## 1. יישום התקינה הבינ"ל – סעיף 87א לפקודה

"בקביעת הכנסה החייבת לא יחול תקן חשבוניות מס' 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבוניות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007 עד 2011."

## הצעה לתיקון

מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע כי תקן חשבוניות 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבוניות לא יחול לצרכי מס בשנים 2007 – 2013 אף אם הוחל בדוחות הכספיים.

# תיקונים והתאמות בפקודת מ"ה

## 2. עסקאות איגוח – הצעה לתיקון

מוצע לתקן את הפקודה כך שייקבע בה כי המנהל רשאי, בתנאים שיקבע, לאשר בקשתו של יזם בעסקת איגוח אשר במסגרתה ממחה היזם רק נכס מגבה מהסוג שקבע המנהל, לתאגיד ייעודי אשר כל אמצעי השליטה בו מוחזקים בידי היזם, לסווג את העסקה כעסקת איגוח מימונית, ויחולו הוראות אלה:

**א.** לצורכי הפקודה ייראו כאילו התאגיד הייעודי לא הוקם. כל ההכנסות וההוצאות של התאגיד הייעודי הן הכנסותיו והוצאותיו של היזם וכל נכסיו והתחייבויותיו של התאגיד הייעודי הם הכנסותיו והתחייבויותיו של היזם.

# תיקונים והתאמות בפקודת מ"ה

## 2. עסקאות איגוח – הצעה לתיקון

- ב.** תמורת עסקת האיגוח שקיבל היזם מהתאגיד הייעודי לא תהווה הכנסה בידו.
- ג.** הכספים המתקבלים מכוח הנכסים המגבים, יהוו הכנסה בידי היזם ויחולו עליהם הוראות פקודה זו.
- ד.** לא נפרעו במלואן תעודות ההתחייבות המגובות בנכסים, במועד פירעונן, יתרת החוב שלא נפרעה תהווה הכנסה בידי היזם ויחולו עליה הוראות הפקודה.

# תיקונים והתאמות בפקודת מ"ה

## 3. שינויי מבנה בשותפויות

מוצע לתקן את סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה-2 לפקודה יחולו גם לגבי שינויי מבנה של שותפויות רשומות שיש להן פעילות עסקית שהכנסותיה חייבות במס בידי השותפים לפי סעיף 2(1) לפקודה או לגבי שינויי מבנה שאחד הצדדים לו הוא שותפות כאמור והכל בשינויים המחויבים ובשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל.

# תודה על ההקשבה