



כנס ים - המלח

תכנוני מס ודיון בעמדות חייבות בדיווח

ענת ברקוביץ רו"ח (משפטנית)

ברקוביץ ושות' רואי חשבון לשעבר מנהלת המחלקה

המקצועית ומנהלת תחום המיזוגים והפיצולים

ברשות המיסים

Berkcpa.co.il





על מה נדבר ?

- עמדה 32/2017 - מיסוי **מטבעות ווירטואליים**.
- עמדות 33-35/2017 - בעניין סעיף 3(ט) לפקודה -
- **"משיכה"** לפי סעיף 3(ט) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה.
- הגדרת **דירה** בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה
- **לא** יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות ו בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה.
- עמדה 40/2017 – דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על **מכירה של נכס** או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל **תמורה באשראי**.
- עמדה 41/2017 – דיווח על **הכנסות בתקופות העוקבות** לדיווח על השבח **בעסקת תמורות**.
- עמדה 42/2017 – **רכישה עצמית** של מניות סיווג העסקה.

עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים"

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. **"מטבע וירטואלי"** (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא **נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה**.

בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה **אירוע מס החייב** במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה. בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

הנחיות ה- IRS למיסוי מטבעות ווירטואליים שפורסמו בשנת 2014! [Notice 2014-21 IRS](#)
[מטבעות ווירטואליים הנחיות.pdf](#)

הקדמה סעיף 3(ט1) לפקודה (עמדות 33-35/2017)

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

➔ **"נכס"** מוגדר -

1. דירה/כלי טיס/כלי שיט שעיקר השימוש בהם לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי) גם מחוץ לישראל. דירה (כהגדרתה בחוק המכר דירות – "חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר"); • דירת נופש? • דירה פנויה רוב השנה? • חנות/ משרדים.

2. חפצי אומנות/תכשיטים;

הקדמה סעיף 3(ט1) לפקודה (עמדות 33-35/2017)

► מיסוי בעל המניות המהותי - כהגדרתו בסעיף 88 **למעט חברה שאינה תאגיד שקוף** (נוסף ביום 1.1.18 בתחולה רטרואקטיבית) – היינו יחיד או ממוסה כיחיד.

► מועד החיוב במס –

► במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).

► בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש ובתום כל שנה לאחר מכן, עד להשבת הנכס (שוטף תמידי).

עמדה מספר 33/2017

"משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה

→ בהתאם לסעיף 3(ט1) לפקודה יראו משיכה כהגדרתה בסעיף על ידי בעל מניות מהותי **מחברה תושבת מדינה גומלת**, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין.

→ כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, **לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה** ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 199-210 לפקודה.

* אין הסדרת קבלת זיכוי המס בהמשך (בדומה לסעיף 96 לפקודה).

עמדה מספר 34/2017

הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

▶ לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט) בפקודה, **יראו**

כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל

▶ ובין אם היא **בעיקרה** בשימוש בעל המניות המהותי ובין **בעיקרה**

בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.

עמדה מספר 35/2017

לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

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

עמדה מספר 40/2017

דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

- ▶ כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו ויחויבו במס בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.
- ▶ תמורה באשראי - תמורה שתועבר למוכר במועד המאוחר או במועדים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם, בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד או צמוד מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש.
- ▶ תמורה מותנית ביצועים ? תמורה שתתואם לאחר בדיקת מצגים ?
- ▶ טיוטת חוזר 2017 שפורסמה לגבי עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים.
- ▶ עמ"ה אהרוני ואחיו 14183-11-12 – ההפרש בין התמורה שחושבה במועד העסקה לתמורה בפועל – יחשב כהכנסות מימון.
- ▶ פס"ד המכון הגיאופיסי ו"ע 1289/01 עסקת אשראי ו - מידטאון בע"מ ע"א 914/14 חישוב מס הרכישה

עמדה מספר 41/2017

דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות

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

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

פס"ד שמשון זליג ושות' ו"ע 1341-08

עמדה מספר 42/2017

רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

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

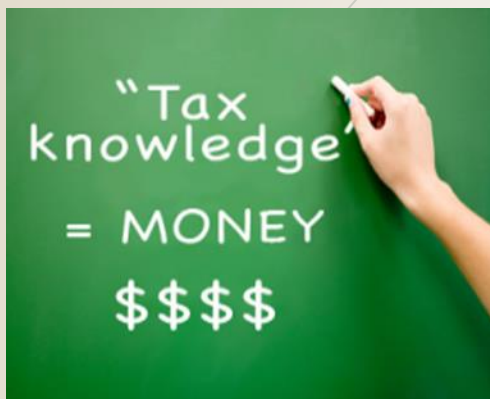
► **הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית של המניות.** כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות.

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

רכישה עצמית של מניות סיווג העסקה

חוזר 2/2018 – רכישה עצמית של מניות לפי חוק החברות

- ▶ החוזר מבטל את חוזר מס הכנסה 10/2001 וקובע כי רכישה עצמית של חברה את מניותיה תסווג -
- ▶ רכישה עצמית מכלל בעלי המניות בחברה באופן שווה (פרו – רטה) תסווג כדיבידנד (רכישה עצמית מחברה לא תחויב במס ככל שיחולו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה).
- ▶ רכישה עצמית מכל בעלי המניות שלא באופן שווה כך ששיעור ההחזקה של בעלי המניות שנותרים עולה - תסווג כעסקה המורכבת משני שלבים : רווח הון + דיבידנד –
- ▶ כאשר בעל מניות מוכר את כלל מניותיו ואינו מחזיק עוד בחברה - יראו כאילו בשלב ראשון - בעלי המניות הנותרים רכשו המניות של המוכר היינו רווח הון למוכר ובשלב שני מכרו מניותיו פרו - רטה לחברה שאז כאילו חולק להם דיבידנד כאמור לעיל (ששימש לצורך התשלום לבעל המניות היוצא).
- ▶ כאשר בעל המניות מוכר רק חלק ממניותיו לחברה או כשהוא מעורב בביצוע העסקה (עמ"ה 21268-06-11 ברונובסקי) יראו כאילו בשלב ראשון חולק דיבידנד לכלל בעלי המניות ובשלב שני בעלי המניות הנותרים רכשו מהמוכר את מניותיו בסכום הדיבידנד שקבלו (מגולם).
- ▶ חוזר 1/2018 סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון)
- ▶ חוזר 3/2018 מיזוג משולש הופכי



תודה על ההקשבה

ענת ברקוביץ רו"ח (משפטנית)

ברקוביץ ושות' רואי חשבון

03- 7512120 ; 03 – 7512129

נייד - 0545341239

Berkcpa.co.il

