

עמדות חדשות של רשות המסים החייבות בדיווח החל משנת המס 2021

ינואר 2022
חוזר מקצועי מספר 8/22

ברצוננו לעדכןכם, כי רשות המסים פרסמה את רשימת העמדות החדשות החייבות בדיווח החל משנת המס 2021. עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנים קודמות¹. יצוין, כי בשנת המס 2021 התווספו 19 עמדות חדשות בנושא מס הכנסה (חלקן מעדכנות ומחליפות עמדות קודמות). בנושאי מע"מ, מכס והבלו על הדלק לא פורסמו עמדות חדשות.

נזכיר, כי:

- עמדה החייבת בדיווח לעניין מס הכנסה - עמדה הנוגדות עמדה שפרסמה רשות המסים, עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח בארבע שנות מס (לכל היותר).
על פי סעיף 131 ה' לפקודת מס הכנסה, יש לדווח (באמצעות טופס 1346) על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים, יחד עם הגשת הדוח השנתי או לכל המאוחר עד 60 יום מיום הגשת הדוח השנתי.
- הסעיף חל על יחיד או חבר בני אדם, שהכנסתם בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון), העולה על 3 מיליון ש"ח, או על יחיד או חבר בני אדם, שהכנסתם כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון), בשנת המס, עולה על מיליון וחצי ש"ח.
הסעיף אינו חל על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2) לפקודה.
- עמדה החייבת בדיווח לעניין מס ערך מוסף - עמדה הנוגדות עמדה שפרסמה רשות המסים, עד תום שנת המס החולפת, ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים (כל היותר).
על פי סעיף 67 ד' לחוק מס ערך מוסף, יש לדווח (באמצעות טופס 1346) על עמדה החייבת בדיווח לעניין מס ערך מוסף, תוך 60 יום מתום שנת המס.
הסעיף אינו חל על עוסק, שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליון ש"ח בשנה, וכמו כן, הסעיף לא חל על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2) לפקודה.
- יובהר, כי יתרון המס, הנובע מעמדה מסוימת, ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו על ידי הנישום, הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס, גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים.

להלן עמדות עיקריות חדשות, לעניין מס הכנסה, החייבות בדיווח החל משנת המס 2021:

- עמדה מספר 91/2021 - המרה של אמצעי תשלום מבזרים (המכונים "מטבעות וירטואליים") - הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "אמצעי תשלום מבזר", הקרוי גם "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין ואיתריום), הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה.

¹ ראו חזרינו 101/15, 22/17, 13/20, 9/21.

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, תשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער. לעניין זה, יראו כמימוש גם פעולות של החלפת מטבע אחד באחר (ALT) גם אם לא התקבל מטבע רשמי (FIAT) כגון במצב בו מחליפים ביטקוין באיתריום.

לעניין עמדה זו, מדידת יתרון המס תבוצע ביחס לכל הרווחים שהיו לנישום בשנת המס מהפעילות המתוארת בעמדה. יובהר, כי האמור הינו לעניין בחינת סכום יתרון המס ואין בו בכדי לגרוע מחובת הדיווח בגין כל הכנסה בהתאם למועדה כנדרש בחוק.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 32/2017 והיא מחליפה אותה החל משנת המס 2021 ואילך (יצוין, כי אין בה כדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 32/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020).

- **עמדה מספר 92/2021 - רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959** - הוראות סעיף 94 ב' לפקודה אינן חלות, בעת מכירה על ידי יחיד, של מניות שיום רכישתן הוא במועד הקובע (1 לינואר 2003) או לאחריו, לרבות בעת מכירת מניות חברה הזכאית להטבות במס מכוח חוק עידוד.

- **עמדה מספר 93/2021 - חלוקת "רווחים כלואים" - חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכוח החוק לעידוד השקעות, ואשר נכון למועד פעולת החלוקה טרם חבה בשל מלוא הסכום של אותם רווחים במס לפי סעיף 47 (א2), סעיף 51 (ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילת תיקון מספר 60, סעיף 51 ב', סעיף 52 א' או סעיף 52 ד' לחוק העידוד החטיבה המקצועית (להלן: "הכנסה צבורה פטורה"), וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, מחויבת להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו:**

1. חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;
2. מתן סכומי כסף או שווי כסף לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
3. רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או רכישת מניות של חברה מחוץ לישראל;
4. מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;
5. רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור.

יצוין, כי אין המדובר ברשימה סגורה של פעולות, אשר יכול שייבחנו על ידי פקיד השומה, אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

באם פעולת החלוקה בוצעה עד ליום 14 באוגוסט 2021 - העמדה בדבר השלמת מס החברות על סכום שחולק בפעולת החלוקה לא תחול אם הצביעה החברה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לאותו

סכום (הכנסה חייבת בניכוי מס כאמור יכולה לשמש מקור לסכום המחולק בפעולת חלוקה פעם אחת בלבד). יתרון המס בגין פעולת החלוקה יחושב בגין כל סכום שהחברה לא הצביעה על מקורו כאמור, כאשר הוא מוכפל בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

באם פעולת החלוקה בוצעה מיום 15 באוגוסט 2021 ואילך - העמדה תחול לגבי כל סכום שחולק, ואף אם קיימת בחברה הכנסה חייבת העשויה לשמש מקור לביצוע פעולת החלוקה. יתרון המס יחושב בהתאם ליחס שבין ההכנסה הצבורה הפטורה לכלל רווחי החברה, כהגדרתם בסעיף 74 (ד1) לחוק עידוד השקעות הון, כשהוא מוכפל בסכום פעולת החלוקה המלא, וכאשר המכפלה מוכפלת בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה. יתרון המס הכולל לצרכי העמדה הוא יתרון המס הכולל של כלל פעולות החלוקה שבוצעו בשנת המס או בתקופה הנבחרת.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 67/2019 והיא מחליפה אותה החל משנת המס 2021 ואילך (יצוין, כי אין בה כדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 67/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 – 2020).

עמדה מספר 94/2021 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית - תשלום מבוסס מניות •
בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (דהיינו, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב.

כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון, בהתאם לכללים הקבועים בחוזר מס הכנסה 1/2018 "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות"), לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב, ועל כן יש לנכות מס במקור, בהתאם לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות 24 (ישראל) או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

העמדה לא תחול במקרה בו מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן:

1. התשלום הוא רק בגין המכשירים ההוניים שהבשילו.
2. התשלום הוא לפי השווי שנקבע ביום רישום ההוצאה בדוחות הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים.
3. התשלום בוצע מכוח הסכם שיפוי שנחתם בין הצדדים טרם הענקת המכשירים ההוניים.
4. ההוצאה נכללה בבסיס העלות / ההוצאות של החברה במסגרת רישום הוראות סעיף 85 א' לפקודה (זאת בהתאם להלכת קונטירה).

על עמדה זו תדווח גם החברה שלעובדיה הוענקו המכשירים ההוניים על ידי חברת האם וגם החברה הישראלית העליונה בשרשרת חברות ישראליות אשר למי מהחברות שבשליטתה הוענקו מכשירי ההוניים של חברת האם ככל שמדובר בהחזקה בעקיפין באמצעות חברה ישראלית נוספת מקום בו חלות הוראות סעיף 216(ב) על דיבידנד שמחולק מהחברה שלעובדיה הוענקו המכשירים ההוניים.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 70/2019 והיא מחליפה אותה החל משנת המס 2021 ואילך (יצוין, כי אין בה כדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 70/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020).

- **עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי -**
ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 9, כך שעסקת הגידור אינה נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר, הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערך עסקאות הגידור לשווי הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים משערך העסקאות כאמור, למעט, כאשר ההכנסות מפעילות הגידור לכשעצמה, עולה כדי עסק.
הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 71/2019 והיא מחליפה אותה החל משנת המס 2021 ואילך (יצוין, כי אין בה כדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 71/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020).
 - **עמדה מספר 96/2021 - מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל, שאינה פטורה ממס מכוח סעיף 97(א)(5) - מתנה של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה על ידי תושב ישראל לתושב חוץ מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה, ובהתאם לכך חייבת במס רווח הון ואינה פטורה ממס מכוח הוראות סעיף 97(א)(5).**
 - **עמדה מספר 97/2021 - לא יינתן זיכוי ממסים שאינם מסי חוץ, אשר שולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל -** לא יינתן זיכוי מס (זיכוי ישיר לפי סעיף 200 לפקודה או זיכוי עקיף לפי סעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה) בגין תשלומים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, ואשר אינם מהווים מסים ישירים המוטלים על הכנסה המהווים מס הכנסה או מס חברות, לפי העניין, ולפיכך, אינם מהווים "מסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, גם אם תשלומים אלו מחושבים כאחוז מההכנסה.
 - **עמדה מספר 98/2021 - לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי אקוויטי של חברת הבת הזרה -** חברה תושבת ישראל, שקיבלה דיבידנד מחברה זרה המוחזקת על ידה, העונה על התנאים הקבועים בסעיף 126(ג) לפקודה, ומקור ההכנסה ממנו חולק הדיבידנד הוא ברווחי אקוויטי, שנרשמו בחברה הזרה או בחברה כלשהי שמוחזקת (במישרין או בעקיפין) בידי החברה הזרה - לא תהיה זכאית לזיכוי עקיף לפי סעיף 126(ג) בגין אותו דיבידנד מגולם, בגין מסים ששולמו בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה הזרה.
כלומר, זיכוי המס הקבוע בסעיף 203(ב) לפקודה בגין דיבידנד מגולם יינתן רק לגבי אחד מאלה:
1. מסים ששולמו בפועל על ידי החברה הזרה כמשמעותה בסעיף 126(ג) לפקודה.
2. מסים ששולמו בפועל על ידי חברה המוחזקת במישרין בידי החברה הזרה בשיעור שלא יפחת מ-50% ובתנאי שההכנסות, שהמס בגיןן שולם כאמור, חולקו כדיבידנד בפועל לחברה הזרה.
 - **עמדה מספר 99/2021 - קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה -** חישוב הכנסתו, הכנסתו החייבת ורווחיו של חבר בני אדם, הנחשב לתושב לצרכי מס במדינה זרה אך לא מגיש בה דוח על הכנסות או לא נחשב נישום לצרכי מס באותה מדינה לצרכי סעיפים 75-175ב1 - ייעשה בהתאם לחלופה שבסעיף 175ב1(ב)(1) לפקודה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל).
- כך למשל, במקרה של חברה זרה, תושבת מדינת אמנה, שבהתאם לדיני המס באותה המדינה לא מגישה דוחות על הכנסותיה או לא נישומה באותה מדינה והכנסותיה נכללות במסגרת

דוח מאוחד של חברה זרה המחזיקה בה: הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחי החברה המוחזקת יחושבו בנפרד, בהתאם לדיני המס בישראל.

- **עמדה מספר 100/2021 - סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת זרה (חנ"ז) במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15% - חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות ייחשב כחנ"ז, באם הוא עומד בתנאי סעיף 75 לפקודה, אף אם שיעור המס האפקטיבי בחבר בני האדם הזר המחזיק בו עולה על 15%.**

לדוגמה, חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות, אשר שיעור המס הזר החל על הכנסתו הפסיבי נמוך מ-15% (למשל מס אפקטיבי 10%), המוחזק במישרין ו/או בעקיפין בידי חבר בני אדם זר אחר בשרשרת, ששיעור המס הזר (כאמור בסעיף 75 ב(א)(1)(ג)), החל על הכנסתו הפסיבית עולה על 15% (למשל מס אפקטיבי 30%) - ייחשב כחנ"ז באם הוא עומד ביתר תנאי סעיף 75 לפקודה.

יודגש, כי ככל שישולם דיבידנד בפועל לבעל השליטה אז יחולו הוראות סעיף 75(ד) לפקודה לעניין הזיכוי שיינתן.

נציין, כי רשימת העמדות המלאה מפורסמת באתר רשות המסים.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לר"ח זוהר קומה: 04-6002162, zohark@britcpa.co.il