



TAX DEPARTMENT

היערכות לקראת תום שנת המס 2008

רו"ח (משפטן) ניסים כהן, שותף במחלקת מסים

רו"ח (משפטן) אילי פיטרמן, שותף במחלקת מיסים

TAX

נובמבר 2008



AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

תיקון סעיף 3(י) לפקודה

החל משנת 2008, הוחלו מספר תיקונים בסעיף 3(י), כמפורט להלן:

- הסעיף חל על כל חבר בני אדם שנתן הלוואה.
- יראו את הפרש הריבית כהכנסה בהתאם לסעיף 2(4) לפקודה. חיוב הפרש הריבית במס בשיעורים הרגילים תוך אפשרות לניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים וכד'.
- הסעיף אינו חל על הלוואה שנחשבת כעסקה בינלאומית בסעיף 85א.
- הוראות סעיף 3(י) לא חלות על הלוואה שהונפק בגינה שטר הון, בתנאים מסוימים (ההלוואה ללא ריבית והצמדה, לתקופה של 5 שנים לפחות, אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה ופירעונה נדחה בפני התחייבויות אחרות) שנתן חבר בני אדם אחד לחבר בני אדם אחר בשליטתו.

תיקון סעיף 3(י) לפקודה

- הסעיף לא חל על שטרי הון ואגרות חוב שהונפקו על ידי חבר בני אדם אחר לפני 1.1.2008. כל עוד מדובר בנכס קבוע, כלומר הונפק לתקופה של שנה אחת לפחות והריבית השנתית עליו אינה עולה על 30% משיעור עליית המדד בשנת המס – תשומת לב לעניין והיערכות מתאימה!
- על פי הטיוטא לתיקון תקנות מס הכנסה בעניין – שיעור הריבית לחיוב בהלוואה שחלות לגביה הוראות הסעיף הינו 3%.

תיקון סעיף 3(י) לפקודה

- ◆ סעיף 3(י) – במה שונה מסעיפים 85, 85א, 88, חוק מיסוי מקרקעין : יחסי הצדדים, המחיר [להלוואה לחו"ל יחסים מיוחדים – חל 85א, ללא יחסים מיוחדים – 3(י)]
- ◆ קביעת מחיר "נורמטיבי" בהתאם לסוג העסקה – נומינלי, צמוד, מט"ח
- ◆ Back to back - למה ?
- ◆ התיקון המוצע :

– שיעור הריבית החדש

– התייחסות ל – Back to Back

– ביטול חובת תשלום המס תוך 30 יום

– תחילה ותחולה – על הלוואות מיום 1 בחודש שלאחר הפרסום

– הוראות המעבר –

- הלוואה למי שלא חל חוק התיאומים בשנת מס 2007, על הלוואה שניתנה לפני התחילה ופרעונה אחריו – צמוד + 4% עד 31.12.2008 והשיעור החדש מיום 1.1.2009. חסר – התייחסות ל – back to back

- הלוואה למי שחל חוק התיאומים עליו בשנת מס 2007, על הלוואה שניתנה לפני התחילה ופרעונה אחריו – צמוד למדד בלבד עד 31.12.2010 והשיעור החדש מיום 1.1.2011

תיקון סעיף 3(י) לפקודה

◆ הערות לתיקון :

- מדוע חשוב אופן המימון לגבי הלוואות שניתנות צמודות למט"ח ?
- מה עם הלוואות, בשנת 2008, שניתנו לפני יום התחילה וגם נפרעו לפניו ? [על הלוואות שנפרעו אחרי יום התחילה ברור המצב לגבי שנת 2008]
- מדוע האבחנה בין נכס קבוע נכון ל – 31.12.2007 לבין הלוואה צמודת מדד ?
- ◆ מה אם על הנותן לא חל סעיף 3(י) לפני 1.1.2008 ונתן הלוואה בתנאי נכס קבוע אז [למשל חברה שלא הייתה בחוק התיאומים ולא הייתה חייבת בניהול כפולה] – למה לא לשמר המעמד כמו לאחרים ?
- ◆ מדוע לא יפרסמו שלאור תיקון התקנות "המאוחר" ניתן יהיה בשנת 2008 לקבוע את התנאים של ההלוואה (לרבות קביעת שטר הון ל – 5 שנים) רטרואקטיבית לתחילת השנה ?

תיקון סעיף 3(י) לפקודה

- ◆ מה עם תיקון סעיף 3(ט) ביחס להלוואה שהייתה נכס קבוע וביחס לסעיף 85א לפקודה ?
- ◆ התאמת שיעור הריבית גם בסעיף 3(ט)
- ◆ מה עם התיקון ש"הובטח" ביחס לסעיף 85א – החרגת שטרי הון מסויימים מהגדרת עסקאות אשראי ? מה עם "רעשי המטבע" בשטרי הון שקליים ?
- ◆ מה עם סעיף 85א ביחס למימון מהעבר ללא ריבית והצמדה לגוף קשור בחו"ל (לא חל סעיף 3(י) וחוק התיאומים בעבר ובהווה חל/לא חל)

הקדמת תשלום חוב מס – בגין שנת 2008

ניתן להקטין תשלומי הצמדה וריבית (4%) בדרך של הקדמת תשלום המס בגין חוב שומה לשנת 2008 :

- תשלום בינואר 2009 – יקנה פטור מלא מהצמדה וריבית.
- תשלום בפברואר 2009 – יקנה פטור ממחצית ההצמדה והריבית.
- תשלום במרץ 2009 – יקנה פטור מרבע ההצמדה והריבית.

נזכיר כי - ככלל - ריבית והצמדה אינן הוצאה מוכרת לצורכי מס, ומנגד ריבית והצמדה בגין החזר מס מהוות הכנסה פטורה.

השלמות בענייני מקדמות – לשנת 2008

- ◆ מומלץ להשלים חוסר ב"מקדמות בגין הוצאות עודפות" – בשובר של 15.1.2009. (חוסר במקדמות יגרור תשלום הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות (מאמצע שנת 2008)).
- ◆ במידה ובמהלך השנה לא בוצע קיזוז של מקדמות בגין הוצאות עודפות כנגד החבות הבסיסית לתשלומי המקדמות שוטפות – יש לעשות כן בתשלום האחרון.
- ◆ תקנות מס הכנסה (מקדמות בשל הכנסת חוץ), התשס"ד – 2004 קובעות כי, יחיד, שהיו לו "הכנסות חוץ", שהן חלק ממחזור העסקאות כמשמעותו בסעיף 175(ב) ובתקנות שהותקנו מכוחו, אשר לא נוכה מהן מלוא המס במקור וחלים עליהן שיעורי מס מופחתים, ישלם מקדמה שנתית עד ליום 30 באפריל, 2009.
- ◆ נזכיר כי החל משנת 2008 יחול סעיף 17(1)(ב) לפקודה השולל ניכוי הוצאות ריבית בגובה הפרשי הצמדה וריבית שהתקבלו ממס הכנסה ופטורים מס....(בתנאים ובסייגים המפורטים בסעיף).

דיווח ותשלום מקדמה בשל רווח הון ממכירת ניירות ערך סחירים בשנת 2008

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה, תוקן סעיף 91 לפקודה ונקבע כי נישום המוכר ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה או יחידות בקרן נאמנות, אשר במכירתם לא נוכה במקור מלוא המס החל על המכירה, יגיש דוח מקדמה על רווח הון מדי חצי שנה, ביום 31 ביולי, וביום 31 בינואר של כל שנת מס, בשל מכירה של ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדיווח.

במסגרת כללי הדיווח נקבע כי הדיווח יעשה באמצעות הודעה למחלקת הגביה התפרט את :

- סך התמורות מכל המכירות שבוצעו בתקופה (מספר אחד מסכס),
- סך כל הרווחים מניירות ערך שנמכרו בתקופה,
- סך כל ההפסדים מניירות ערך שנמכרו בתקופה,
- סך הרווח או ההפסד נטו, כשהוא ממוין לפי שיעורי המס הרלוונטיים,
- סכום המקדמה לתשלום, כפי שהיא עולה מהפירוט לעיל.

מועד הגשת הדוח - משמעויות

הגשת הדו"ח השנתי לשנת המס 2007 עוד לפני ה – 31.12.2008 תביא ל –

1. קיצור תקופת ההתיישנות על פי סעיף 145 לגבי ביקורת עתידית של פקיד השומה – עד ליום 31.12.2011, (ככלל - שלוש שנים מתום השנה בה הוגש הדו"ח). למנהל סמכות להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה (לפי סעיף 145) ובשנה נוספת (לפי סעיף 147).

2. ככל שהשומות העצמיות יקלטו ע"י פקיד השומה הרי שהדיווח לשנת המס 2007 יהווה את הבסיס לקביעת מקדמות. רווחיות החברה יכולה להשפיע על שיעור המקדמות גם לשנת 2009.

הדבר כדאי למי שרווחיותו ירדה ב- 2007 (לעומת 2006), בעוד שלמי שרווחיותו עלתה הדבר לא בהכרח יזיק היות וגם בעקבות הגשת דו"ח 2007, בתחילת 2009, מוסמך פקיד השומה להגדיל את המקדמות ל- 2009.

דיווח לפי בסיס מזומן

על פי הפרקטיקה המקובלת כיום - דיווח לפי בסיס מזומן בדוח ההתאמה למס אפשרי לגבי "חברות שירותים" שאין בהן מלאי.

עם זאת פקידי השומה מנסים לפרש בצמצום את אפשרות הדיווח לפי בסיס מזומן – בעיקר בקבוצת חברות המקיימות עסקאות ביניהן, כאשר קיים בקבוצה דיווח "מעורב", כך שההכנסה בקבוצה מדווחת לפי מזומן וההוצאה בקבוצה מדווחת לפי מצטבר.

נראה כי עדיין לא נאמרה ה"מילה האחרונה בעניין" מצד רשויות המס, אולם לגבי שנות המס הנוכחיות, הדיווח כאמור אפשרי ועל כן יש להיערך לקראת סוף שנה בהתאם – דחיית תקבולים והקדמת תשלומים.

תכנוני מס ברי דיווח

סעיף 131(ז) קובע "שר האוצר, באישור ועדת הכספים, רשאי לקבוע פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח והיקפו; "פעולה" – לרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין, והוראות חוק מע"מ.

◆ חובת דיווח – נקבע כי אדם שביצע פעולה שהוגדרה כ"תכנון מס החייב בדיווח" תחול עליו חובת גילוי ודיווח על הפעולה לרשויות המס:

1. במסגרת דוח המס השנתי -טופס 1213, הודעה על פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח.

2. במסגרת הדיווח התקופתי למע"מ – טופס מע"מ 872, דו"ח תקופתי –תכנוני מס.

◆ סעיף 216(8) קובע כי אי דיווח במסגרת דוח המס על "תכנון מס החייב" הנכלל ברשימה יחשב לעבירה פלילית שדינה שנת מאסר או קנס או שני העונשים כאחד.

◆ תיקון 165 מחיל את דרישות הדיווח השנתי, בעיקרון, רק על נאמן בנאמנות, כאשר לגבי יוצר ונהנה תושבי ישראל, הומרה חובת הדיווח השנתי בחובת הודעה בלבד.

◆ נאמנות שהוגש לגביה דוח או הודעה, תירשם במרשמי רשות המיסים וינהל לגביה תיק שומה, כדלקמן:

– נאמנות שכל הנאמנים בה הינם תושבי חוץ- בפקיד שומה ת"א 1.

= נאמנות שבה נאמן תושב ישראל אחד לפחות- בפקיד שומה ת"א 3.

◆ המועד להגשת כל הדיווחים הקשורים לנאמנויות והבקשות להסכם מס במתווה שהוצע, וכן המועד להגשת דוח שנתי לשנת המס 2006 ולשנת המס 2007, למי שחייב בהגשתם בשל הוספת פרק הנאמנויות (ובשל כך בלבד), הינו ה – 31.12.08.

◆ ישנה חשיבות רבה לסיווג הנאמנות בהתאם להגדרות הקבועות בפקודה: נאמנות תושבי ישראל - 75(א), נאמנות יוצר תושב חוץ - 75(טא), נאמנות נהנה תושב חוץ - 75(יא), נאמנות לפי צוואה - 75(יבא).

נאמנויות – הרחבת חובת הדיווח

סעיף 131 לפקודה קובע כי, לעניין נאמנויות, חייבים בהגשת דוח כל אחד מאלה:

1. יוצר שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס. (פרטים בדוח: זהות הנאמן, מגן הנאמנות, הנהנים, תושבותם).
2. נאמן בנאמנות שיצר תושב ישראל או נאמן שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו. (פרטים בדוח: פרטי היוצר, פרטי הנהנים, מועדי החלוקה, פרטי הנכס שחולק).
3. נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת בישראל (פרטים בדוח: פרטי הנכס או ההכנסה שחולקו לו).

מימוש מלאים שערכם נמוך או חיסול מלאי מת

על מנת להביא למימוש הפסד בגין מלאי שערכו ירד מומלץ למכור אותו לפני תום השנה (אולי במבצעי סוף שנה).

◆ כדאי להיפטר ממלאי מת בדרך של חיסולו.

◆ בעת חיסול מלאי בעל ערך משמעותי מומלץ לתת הודעה מראש לפקיד השומה על מנת לאפשר לו להיות נוכח בעת חיסול המלאי. (הדבר ימנע ויכוחים מיותרים בדיוני השומה בעתיד).

תשלומים לתושב חוץ – 18(ה) לפקודה הכרה לפי בסיס מזומן

הוצאה לתושב חוץ המהווה בידו הכנסה חייבת בישראל (כגון ריבית על הלוואה מתושב חוץ) לא תותר בניכוי בעת חישוב ההכנסה החייבת אלא בשנת תשלום ההוצאה, ולא על בסיס צבירה.

במידה ונוכה מס במקור, בתוך 3 חודשים מתום שנת המס, והועבר תוך 7 ימים לפקיד השומה (בתוספת ריבית והצמדה מתום שנת המס), ההוצאה תותר בניכוי במועד התהוותה.

חובות אבודים יוכרו כהוצאה בשנת המס רק אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי נעשו כל המאמצים לגבייתם. מומלץ להיערך ולפעול להוכחת פעולת גביית החובות עד תום שנת המס, ולמיצוי כל ההליכים.

מומלץ לשקול אפשרות לגביה חלקית של חוב על מנת ליהנות מיתרת החוב שלא נגבתה כהוצאה. גם כאן יש צורך בשכנוע פקיד השומה, כי נעשו לפני הגביה החלקית מלוא המאמצים לגביית החוב במלואו.

ניכויים והוצאות על בסיס מזומן

ההוצאות המנויות להלן יותרו בניכוי על בסיס מזומן בלבד אף אם החברה מדווחת על בסיס מצטבר, על כן, מוטב לשלם הוצאות כאמור עד 31 לדצמבר 2008 -

◆ הוצאות סוציאליות - מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה, מותרים לניכוי רק בשנת המס בה שולמו לזכאי או לקופת גמל.

◆ קופות גמל - כל התשלומים הסוציאליים המופקדים בקופות הגמל, חייבים להתבצע באופן סדיר עד סוף דצמבר. תשלומים ששולמו לקופת גמל בגין החודש האחרון של שנת המס יראו כאילו שולמו בשנה השוטפת אם שולמו תוך חודש מתום שנת המס.

◆ הוצאות לביצוע מחקר ופיתוח במסגרת הוראות סעיף 20א לפקודה.

תרומות למוסדות ציבור - ניתן לקבל זיכוי ממס בשיעור של 35% ליחיד או בשיעור מס חברות (2008 - 27%) לחברה מסכום התרומות, שנתרמו בשנת המס למוסדות ציבור מוכרים ועל כן יש להשלים ביצוע התרומות עד ל - 31.12.2008.

= סכום מזערי לתרומות - 380 ₪

= התקרה - 4,013,000 ₪ או 30% מההכנסה החייבת, כנמוך...

ניתן להעביר תרומות עודפות, בסכום העולה על התקרה לזיכוי, לשנים הבאות ולקבל זיכוי בשנים אלה על פי כללים שנקבעו לעניין בסעיף 46.

השקעות בשותפויות נפט וסרטים

תקנות מס הכנסה מאפשרות למשקיע בשותפויות לחיפושי נפט או שותפויות להפקת סרטים, אם בהשקעה ישירה בשותפות ואם בדרך של רכישת יחידות השתתפות נסחרות בבורסה, לתבוע השקעתו כהוצאה בשנת המס (אגב הקטנת עלות ההשקעה).

◆ סכום ההוצאה שתותר למי שרכש יחידות השתתפות הנסחרות בבורסה יהיה על פי דוח של השותף המנהל ולא יותר מהסכום ששילם הרוכש.

◆ מכירת יחידות השתתפות בבורסה למי שתבע ניכוי בשנת המס הקודמת תהיה חייבת במס רווחי הון בשיעור מלא. לאור זאת, ההשקעה עשויה להיות כדאית במיוחד לנישום שיש בידו הפסדי הון בלתי מנוצלים.

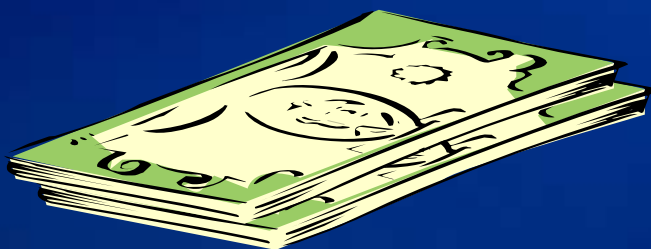
דמי ניהול – בין חברות קשורות

ככלל - אין כל מניעה לתת שירותי ניהול בין חברות קשורות. עם זאת - על מנת להבטיח כי התשלומים כאמור יותרו בניכוי, יש לקיים מספר מבחנים שנקבעו לצורך העניין בפסיקה, ובהם נזכיר בין היתר כי -

1. יש לקבוע דמי ניהול רק כאשר לחברה המנהלת קיים מנגנון המאפשר מתן שירותי ניהול, וכאשר שירותים כאמור ניתנים הלכה למעשה.
2. התשלום עבור דמי הניהול הינו סביר, בהתייחס למהות השירותים הניתנים.
3. מומלץ לערוך הסכם ניהול בכתב ומראש.

שיקולי מס בחלוקת דיבידנד

1. זיכוי ישיר וזיכוי עקיף בגין הכנסה מדיבידנד.
2. מכירת חברה – סעיף 94ב וחישוב רווחים ראויים לחלוקה.
3. מפעל מאושר – חלוקת דיבידנד מהכנסות המפעל המאושר.



הפחתת שיעור מס חברות – בשנים 2008 עד 2010

שיעור מס חברות יופחת בהדרגה ל- 25%:

שנת 2007 – 29%

שנת 2008 – 27%

שנת 2009 – 26%

שנת 2010 ואילך – 25%



הגדלת שיעור מס השבח בגין נכסים היסטוריים

◆ חוק מיסוי מקרקעין קובע שיעורי מס מיוחדים בגין זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין אשר נרכשו בשנות המס 1948-1960.

◆ שיעור מס השבח בגין זכות שנרכשה בשנת המס 1948 הינו 12%. כאשר יום הרכישה הינו בשנות המס 1949 עד 1960, מתווסף 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה.

◆ בתיקון 147 נקבעה תוספת מס נוספת של 1% לכל שנה החל משנת המס 2005 ואילך וזאת אם המכירה בוצעה ע"י:
- חברה שהכנסתה מעסק.

- יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק חברה כאמור.

הגדלת שיעור מס השבח בגין נכסים היסטוריים

לגבי נישומים שלא חלות עליהם הוראות תיקון 147, נקבעה הוראה חדשה, במהלך שנת 2008, הקובעת תוספת בשיעור המס בגין נכסים היסטוריים הנמכרים החל משנת המס 2011 ואילך, כמפורט להלן:

◆ **שנת המכירה 2011 - 1% ;**

◆ **שנת המכירה 2012 - 1% נוסף ;**

◆ **בשנות המס 2013 ואילך - 2% נוספים לכל שנת מס עד לשנת המכירה.**

בכל מקרה שיעור המס ההיסטורי לא יעלה על 20% ליחיד ו- 25% לחברה.

עסקאות בינלאומיות – סעיף 85א

◆ בעסקה בין לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, תדווח העסקה לפקיד השומה בהתאם למחירי שוק. על חברה שהינה צד לעסקה בינלאומית להגיש לפקיד השומה לפי דרישתו, בתוך 60 ימים, דיווח של חקר תנאי שוק (STUDY).

◆ בעת הגשת הדוחות למס, על החברה לצרף טופס 1385 המהווה נספח לדו"ח השנתי, ובו יש לכלול פרטים לגבי עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל ובכללם: האם העסקה חד פעמית, תיאור העסקה, פרטי הצד הקשור לעסקה, מקום מושבו של הצד הקשור, סך מחיר העסקה. בנוסף כולל הטופס הצהרה כי העסקה נערכה בהתאם לתנאי שוק.

דחיית מועד תשלום המס בשיעור של 10% על השכרת דירה למגורים

סעיף 122 קובע כי יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל יהא רשאי לשלם מס בשיעור של 10% (ללא זכאות לניכוי פחת והוצאות אחרות) ובלבד שהתקיימו התנאים הבאים:

- ההכנסה מהשכרה אינה מגיעה לכדי עסק.
- המשכיר שילם את המס החל על ההכנסה מדמי השכירות בתוך 30 יום מתום שנת המס – כלומר עד ה – 31.1.2009.

חבות בדמי ביטוח לאומי - תיקוני חקיקה 2008

1. ביטול הפטור על הכנסות פאסיביות שאינן משוק ההון במקרה בו עיקר הכנסתו של מבוטח היא ממשכורת או מעסק או ממשלח יד.
2. דמי ביטוח לאומי ישולמו גם על "הכנסה אחרת": הכנסה מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה, אשר אינה הכנסה מעבודתו של המבוטח כעובד שכיר ואינה הכנסה מעבודתו כ"עובד עצמאי" (גם אם ההכנסה האחרת פחותה ממחצית סך הכנסותיו). בכל מקרה הכנסה פאסיבית שאינה עולה על סכום של 25% מהשכר הממוצע במשק (22,500 לשנה) תהיה פטורה מתשלום דמי ביטוח.
3. פטור מתשלום דמי ביטוח לגבי הכנסות ריבית ודמי ניכיון, שנקבע לגביהן שיעור מס מוגבל, וכן לגבי הכנסות מדיבידנדים שנקבע לגביהם שיעור מס מוגבל בפקודת מס הכנסה.

חבות בדמי ביטוח לאומי - תיקוני חקיקה 2008

4. פטור מתשלום דמי ביטוח להכנסות, שחל עליהן שיעור מס מוגבל או פטור, משכר דירה למגורים בישראל ושכר דירה בחו"ל.
5. פטור מדמי ביטוח על הכנסות הפטורות ממס הכנסה, למעט הכנסה שתיקבע במפורש בתקנות מיוחדות. הכנסתו של נכה הפטורה ממס לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה חייבת בדמי ביטוח.
6. חברה משפחתית וחברת בית המפיקה הכנסה חייבת, בשנת מס כלשהי, יראו את ההכנסה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לכל אחד מבעלי מניותיה בהתאם לחלקו ברווחים. זאת, גם אם ההכנסה טרם חולקה בפועל. הכנסה זו חייבת בדמי ביטוח.

תיקון תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב)

ביחד ובמקביל להגדלת סכומי החיוב ב"שווי רכב" לעובד המקבל רכב צמוד ממעבידו, עודכנו גם התקנות לניכוי ההוצאות. עיקרי השינויים בעניין הם -

1. הגדרת "רכב" שבתקנות לא תכלול מעתה "רכב תפעולי", כאשר "רכב תפעולי" מוגדר כאחד מאלה:

א. רכב בטחון כהגדרתו בתקנות התעבורה, המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד.
 ב. רכב המשמש לצורכי המעביד בלבד ובתום שעות העיסוק אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק.

2. הוצאות החזקת רכב תותרנה לפי הגבוה מבין:

א. סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב.
 ב. סכום בגובה של 45% מהוצאות החזקת הרכב.

3. הוצאות החזקת אופנוע שסיווגו L3 שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה תותרנה לפי הגבוה מבין:

א. סכום הוצאות החזקת האופנוע בניכוי שווי השימוש ברכב.
 ב. סכום בגובה של 25% מהוצאות החזקת האופנוע.

4. הוצאות החזקת רכב צמוד שהמעביד העמיד לרשות עובדו יותרו בניכוי במלואן בידי המעביד.

הבהרת רשות המסים בנושא רישום כלי רכב שבבעלות תאגיד על שם בעל המניות או המנהל

- ◆ הבהרה זו משנה את עמדת רשות המסים זה מכבר (כפי שפורסמה בתוספת מס' 1 להוראת הביצוע 90/6 מיום 2/8/93), לפיה ניתן לראות כלי רכב כמצוי בבעלות התאגיד, חרף רישומו במשרד הרישוי על שמו של בעל המניות בתאגיד ו/או על שם מנהל בתאגיד.
- ◆ על פי ההבהרה, החליטה רשות המיסים, כי לא תינתן עוד לתאגיד האפשרות לטעון בפני פקיד השומה כי כלי רכב מצוי בבעלותו אם במרשמי משרד הרישוי כלי הרכב אינו רשום על שמו. את עמדתה מבססת רשות המסים על פסק דין של בית המשפט העליון, שלא בתחום דיני המס, אף כי צוין במפורש בהבהרת רשות המסים, כי גם עמדת הרשות טרם ההבהרה אינה נטולת בסיס משפטי.
- ◆ לאור השינוי בעמדת הרשות, הוחלט ליישם את ההבהרה לגבי רכבים שנרכשו לאחר 01/09/07 בלבד, ולא לגבי רכבים שנרכשו לפני מועד זה.

עיקרי הוראות המעבר בעקבות ביטול חוק התאומים בשל אינפלציה

כידוע – החל משנת 2008 לא חלות מרבית הוראות חוק התיאומים ובהתאם יערכו דוחות המס לשנת 2008 על בסיס מספר מצומצם של הוראות מעבר, ואילו עיקריהן –

- יתרת ניכוי בשל אינפלציה שלא נוכתה עד סוף שנת 2007 תנוכה מההכנסה החייבת בשנת 2008, ללא תיאום לעליית המדד בשנת 2008.

- סעיף 3 לחוק התיאומים, מכוחו ניתן ניכוי בשל פחת לנישום פרק ב', ימשיך לחול ביחס לנכסי הנישום, אשר היוו נכס קבוע בידיו לפחות באחת משנות המס 2002 עד 2007, אלא שחישוב שערך הניכוי יבוצע עד תום שנת המס 2007.

- תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986, ימשיכו לחול גם להבא.

עיקרי הוראות המעבר בעקבות ביטול חוק התאומים בשל אינפלציה

חובת הגשת דו"ח תיאום אינפלציוני תיוותר, כחלק מהדוח שחייבים בהגשתו.

סכומי ההפסדים המועברים משנות מס קודמות, לפי סעיף 9(א) לחוק התיאומים, "יוקפאו" בסכומם המתואם ליום 31.12.07, והצמדתם למדד תיפסק ממועד זה ואילך.

פרק ג' לחוק התיאומים קבע אי התרה בניכוי סכום בגובה 20% מהוצאות המימון (סעיף 17) – המגבלה הוסרה עקב התיקון. החל משנת 2008, לגבי יחיד, כל הוצאות המימון מותרות בניכוי בכפוף להוראות הפקודה.

- ◆ **הכנסות פאסיביות** - יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה (להלן: "עולה חדש") יהא פטור ממס על כלל הכנסותיו הפאסיביות המופקות מחוץ לישראל, בין אם מקורן בנכסים שהיו לו לפני שהיה לתושב ישראל ובין אם לאו, וזאת למשך 10 שנים, החל מהמועד שבו היה לתושב ישראל לראשונה.
- ◆ **הכנסות מעסק** - הפטור על הכנסותיו העסקיות של עולה חדש יחול באופן זהה לפטור החל על הכנסותיו הפאסיביות, קרי, הוא יהא פטור על כלל הכנסותיו העסקיות המופקות מחוץ לישראל במשך 10 שנים מהמועד שבו היה לתושב ישראל לראשונה.
- ◆ **רווחי הון** - פטור ממס לעולה חדש על רווח הון בגין מכירת נכסים מחוץ לישראל, בין אם אלו נרכשו על ידו לפני היותו לתושב ישראל ובין אם נרכשו לאחר מכן, וזאת למשך 10 שנים מהיום שבו היה לתושב ישראל לראשונה.

"תושב חוזר ותיק" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 10 שנים רצופות לפחות מהמועד שבו חדל להיות תושב ישראל. תושב חוזר ותיק יהא זכאי לכלל ההקלות במס המוענקות לעולה חדש. בעניין זה נקבע, כהוראת שעה, כי בין השנים 2007-2009 התקופה שתזכה את היחיד במעמד "תושב חוזר ותיק" תעמוד על 5 שנים בלבד ובתנאי שהיחיד נחשב לתושב חוץ ביום ה-31.12.06.

"שנת הסתגלות" -

החוק קובע כי לא יראו עולה חדש/תושב חוזר ותיק כתושב ישראל לצרכי מס, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה/שב לישראל ובלבד שנמסרה על כך הודעה לרשויות המס בתוך 90 יום מיום בו עלה/שב לישראל.

הוראת מעבר - יחיד שהיה לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק לאחר יום התחילה כהגדרתו בחוק זה אך לפני מועד פרסומו של החוק (ראה הרחבה בהמשך), יודיע בתוך 90 ימים מיום פרסום החוק על בחירתו בהחלת תקופת הסתגלות לגביו לרשות המיסים בישראל.

חובות דיווח -

עולים חדשים ו/או תושבים חוזרים אינם חייבים בדיווח על נכסיהם והכנסותיהם הפטורים ממס מכוח חוק זה. כלומר, עולה חדש או תושב חוזר ותיק אינו חייב בהגשת דוח לגבי כלל הכנסותיו ונכסיו שמחוץ לישראל למשך 10 שנים מהמועד שבו היה לתושב ישראל.

הטבות מס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים – השקעות בתאגידיים

- ◆ חברות הנשלטות והמנוהלות על ידי עולים חדשים או תושבים חוזרים ותיקים לא יסווגו כחברות תושבות ישראל רק בשל עלייתם/שובם של בעלי מניותיהם לישראל, למשך 10 שנים מהמועד שבו היו לתושבי ישראל.
- ◆ במסגרת בחינת תחולתו של סעיף 5 לפקודה, שעניינו חברת משלח יד זרה, לא יובא בחשבון שיעור זכותו של עולה חדש או תושב חוזר ותיק באמצעי השליטה בחברה, למשך 10 שנים מהמועד שבו היה לתושב ישראל.
- ◆ לעניין החלת הוראות סעיף 75ב לפקודה שעניינו "חברה נשלטת זרה", לא יובאו בחשבון החזקותיהם של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים במניין אחוזי ההחזקה באמצעי השליטה בידי תושבי ישראל.

תקנות מס הכנסה (פחת מואץ לציוד המשמש בפעילות מזכה) (הוראת שעה), התשס"ח - 2008

- ◆ פחת מואץ בשיעור של 50% לשנה לנישומים בענפי התעשייה (לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח), הבנייה, החקלאות והמלונאות בישראל בגין ציוד שנרכש מיום 1.6.2008 ועד ליום 31.5.2009, ואשר משמש בתחומים אלה. האמור לעיל מותנה בכך שהציוד החל לשמש בישראל בייצור הכנסה בתוך 6 חודשים מיום רכישתו, או עד ליום 31.5.2009, כמאוחר. "ציוד" הוגדר כך שהוא כולל גם מכונות ורכב עבודה (למעט משאיות).
- ◆ יישום התקנות החדשות מותנה בתנאים נוספים, כגון: הציוד נרכש בתמורה ולא מקרוב, שימש בייצור הכנסה בידי הנישום בענפי התעשייה והמלונאות בכל התקופה שמיום הפעלת הנכס ועד תום שנת המס שבשלה נתבע הפחת, והמדינה לא השתתפה ב- 20% או יותר מתקציב הנישום.

הודעות לפקיד השומה

בחירה ביישום כללי ה"תקנות הדולריות" –

לגבי שנת המס 2009 יש להודיע לפקיד השומה עד ליום 31.1.2009.

איחוד דוחות על פי חוק עידוד התעשייה (מיסים)

חברות בנות שהן "חברות תעשייתיות", שיש לחברת האם שליטה (2/3) בהן - במשך 3 שנים לפחות, ושהן "בני קו ייצור אחד" רשאיות לדווח במאוחד למס הכנסה. יש להודיע על כוונה לעשות כן עד לתום השנה לגביה מוגש הדו"ח המאוחד (הודעה על 2008 תוגש עד 31.12.2008).

חברה משפחתית

מעבר ל"חברה משפחתית" – מתן הודעה חודש לפני תחילת שנת המס (חודש = "לרבות חלק מחודש"). לכן יש המפרשים שניתן לתת הודעה עד לתום דצמבר 2008, בגין שנת 2009.

חישוב נפרד בגין הכנסות בן הזוג

הודעה בהתאם לקבוע בסעיף 66 לפקודה יש להגיש לפקיד השומה עד 31.12.2008 וזאת בהתייחס לשנת המס 2009.

הודעות לפקיד השומה

חוק עידוד השקעות הון

1. שנת בחירה 2007 – חובה לדווח במסגרת המועד החוקי להגשת דוח המס לשנת 2007 או עד 31.12.2008 – כמוקדם.
הגשת טפסים 900 ו-901. לשם השגת וודאות, ניתן להגיש בקשה לרשות המסים.
2. חברה המתכוונת לבחור את שנת 2008 כשנת בחירה לעניין החוק ומעוניינת באישור מקדמי על פיו, מפעל שבבעלותה, או מפעל שבכוונתה להקים או להרחיב עומד בהגדרת "מפעל תעשייתי" ו/או מקיים את הסייגים לעניין "מפעל קשור" מתבקשת להגיש הבקשה לאישור מקדמי עד ליום 30.06.2009.

סוגיות בענייני קיזוז הפסדים

מרווח הון (שאינו רווח הון בעסק) ניתן לקזז הפסדי הון שוטפים ומועברים והפסדים עסקיים שוטפים (בלבד).

במידה ובשנת 2008 נוצר רווח הון חייב במס - יש לשקול מימוש נכסי הון מהם צפוי הפסד, זאת על מנת לאפשר מימוש ההפסד וקיזוזו כנגד רווח ההון.

מימוש הפסד בגין השקעה במניות חברה – יכול בתנאים מסויימים להיות גם בדרך של קבלת החלטה על פירוק החברה – זאת עד ליום 31.12.2008.

מהפסד הון שוטף (בלבד) שנוצר במכירת נייר ערך ניתן לקזז גם את אלה:

1. הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך,
2. הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס החל על הריבית או הדיבידנד לא עולה על 25%.

במידה ובשנת 2008 נוצר הפסד הון ממכירת נייר ערך - יש לשקול משיכת דיבידנד, זאת על מנת לאפשר מימוש ההפסד וקיצוץ כנגד הכנסות מדיבידנד.

הצעת חוק - אי תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007 ו-2008

- ◆ בחודש יולי 2006 אישר המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 29, הקובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך יערכו את דוחותיהן הכספיים, לגבי שנת הכספים 2008 ואילך, לפי כללי חשבונאות בין לאומיים (כללי IFRS). תקן מס' 29 אינו קובע חובה לעריכת הדוחות הכספיים לגבי שנת 2007 על פי כללי ה-IFRS, אך הוא מאפשר יישום מוקדם של כללים אלה גם לגבי שנה זו.
- ◆ על פי הפסיקה, כללי החשבונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס, אלא אם כן הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס (ע"א 494/87 חב' קבוצת השומרים בע"מ נ' פקיד השומה).
- ◆ בהצעת החוק מוצע לקבוע כי קביעת ההכנסה החייבת לשנות המס 2007 ו-2008, לא תיעשה בהתאם לכללי ה-IFRS. זאת, כדי לאפשר לרשות המסים לבחון את יישום כללי ה-IFRS בנוגע לקביעת ההכנסה החייבת, לאחר שיושמו, הלכה למעשה, בדוחות המוגשים לרשות ניירות ערך בידי החברות הכפופות לחוק ניירות ערך כאמור לעיל.

רו"ח (משפטן) ניסים כהן,
שותף במחלקת מסים
KPMG סומך חייקין
972.3.684.8913
Nisimcohen@kpmg.com

© 2007 סומך חייקין, שותפה רשומה עפ"י פקודת השותפויות, הינה החברה הישראלית ב-KPMG International. קואופרטיב רשום בשוויץ. כל הזכויות שמורות.

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הדרישות הספציפיות של יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק ומיין, אין באפשרותנו להבטיח את עדכניות המידע לאחר היום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול על פי המידע הנ"ל ללא יעוץ מקצועי ולאחר בדיקה מקיפה של המקרה הספציפי.

