



## החטיבה המקצועית

### רשימת עמדות חדשות בנושא מס הכנסה - שנת המס 2019

- עמדה מס' 59/2019 - חישוב סכום הרר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי ..... 2
- עמדה מס' 60/2019 - חישוב סכום הרר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות ..... 2
- עמדה מס' 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות ..... 2
- עמדה מס' 62/2019 - מיזוג משולש הופכי ..... 3
- עמדה מס' 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת ..... 4
- עמדה מס' 64/2019 - ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" ..... 4
- עמדה מס' 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע ..... 4
- עמדה מס' 66/2019 - ניכוי בגין התקפות מהאזיר ..... 4
- עמדה מס' 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים ..... 5
- עמדה מס' 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות ..... 5
- עמדה מס' 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI) ..... 6
- עמדה מס' 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית ..... 6
- עמדה מס' 71/2019 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי ..... 7
- עמדה מס' 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז ..... 7
- עמדה מס' 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ..... 7
- עמדה מס' 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז ..... 7
- עמדה מס' 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה ..... 8
- עמדה מס' 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ..... 8
- עמדה מס' 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות ..... 8
- עמדה מס' 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר ..... 9
- עמדה מס' 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה ..... 9
- עמדה מס' 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת זרה ..... 9



## החטיבה המקצועית

### **עמדה מס' 59/2019 - חישוב סכום הרר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי**

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") בחלופה החשבונאית, יש לכלול הן רווחי אקוויטי והן הפסדי אקוויטי של חברה המחזיקה בחברה אחרת ומציגה את השקעתה בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method) בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 28 או גילוי דעת 68.

### **עמדה מס' 60/2019 - חישוב סכום הרר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות**

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה (להלן: "רר"ל") (הן בחלופה המיטוטית והן בחלופה החשבונאית), יש להפחית מסכום הרר"ל את סכום התמורה בעד המניות הנרכשות במסגרת רכישה עצמית של מניות החברה, וזאת לגבי רכישות כאמור שבוצעו במהלך תקופת ההחזקה של המניות על ידי המוכר (שלגביו מחושב הרר"ל). האמור לא יחול מקום שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון.

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

### **עמדה מס' 61/2019 - סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות**

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון רק לאחר שחולקו כל הרווחים (לרבות קרנות שמקורן ברווח) על ידי החברה המחלקת והוכח כי חולקו סכומים מתוך כסף שהושקע בחברה בהון מניות ופרמיה.

יראו חלוקה כדיבידנד ולא כהפחתת הון, בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.
2. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, כאשר ההסבר ליכולת הפירעון של החברה אשר מאפשר את החלוקה מבוסס על הרווחים שגלומים בנכסי החברה לרבות רווחים שמומשו במועד כלשהוא לאחר החלוקה. יובהר, כי מקום שהרווח שנצבר בחברה בתקופה האמורה הינו רווחי שערור, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור בעמדה חייבת בדיווח

[.01/16](#)



## החטיבה המקצועית

3. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות כאשר לחברה הון מניות ופרמיה (או קרנות הון אחרות) שמקורן בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במהלך שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה-2 לפקודה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
4. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שמקורה בהון שהונפק בחברה למשקיעים במהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנתיים שקדמו לה. במקרה זה, יראו חלוקה כחלוקת רווחי שערך בידי בעלי המניות שהחזיקו במניות החברה טרם ההנפקה האמורה ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
5. חלוקה שלא מרווח בסכומים העולים על סך ההון העצמי כך שנוצר גרעון בהון. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).

### **עמדה מס' 62/2019 - מיזוג משולש הופכי**

רכישת מניותיה של חברה שבוצעה באמצעות "מיזוג משולש הופכי" בהתאם למתווה שלהלן:

שלב ראשון, (שלב מקדים לעסקת המיזוג) - הרוכש מקים חברה חדשה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ומעניק לה הלוואה/שטר הון או החברה החדשה מגייסת חוב מבנק או מגורם אחר. שלב שני, מיד בסמוך להקמת החברה החדשה, מבוצע מיזוג לפי חוק החברות התשנ"ט-1999 לפיו, החברה החדשה תמוזג עם ולתוך החברה הנרכשת. במהלך המיזוג ההלוואה או שטר ההון מועברים לחברה הנרכשת.

סכום ההלוואה או שטר ההון אשר הועברו לחברה הנרכשת, במסגרת המיזוג המשולש ההופכי, תסווג כחלוקת דיבידנד לרוכש.

במקרה בו מדובר בהלוואה או בשטר הון אשר ניתן על ידי הרוכש לחברה החדשה והועבר במסגרת המיזוג לחברה הנרכשת, מועד החיוב במס יהיה בכל תשלום של קרן ההלוואה או שטר ההון לפי הענין.

במקרה בו מדובר בהלוואה מצד ג' (למשל בנק), מועד החיוב במס יהיה כבר במועד המיזוג והעברת ההתחייבות לחברה הנרכשת.

הדיווח על פי העמדה לא יחול מקום שחלוקת הדיבידנד בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון כאמור בעמדה 61/2019 שעניינה "סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות".



## החטיבה המקצועית

בחינת הסיווג וחישוב יתרון המס יבוצעו בהתאם למועדי הדיווח כמתואר לעיל (במועד המיזוג או במועד תשלום ההלוואה/שטר ההון).

### **עמדה מס' 63/2019 - הפסד מעבודה ממושכת**

נישום העוסק ב"עבודה ממושכת" כהגדרתה בסעיף 8א לפקודה, זכאי לקזז הפסד על פי סעיף 8א(ב)(2) לפקודה מביצוע העבודה הממושכת רק כאשר גמר לבצע לפחות 50% מהיקף העבודה. סכום ההפסד שיותר בקיזוז יהיה בהתאם לשיעור היקף העבודה שהסתיים באותה שנה (בהתאם להיקף הכספי או להיקף הכמותי).

### **עמדה מס' 64/2019 - 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 \(בעקבות פס"ד אינטרביילדינג\)](#).

### **עמדה מס' 65/2019 - ניכוי בגין נזקי טבע**

לא יראו בהוצאות בגין חפירה ודיפון שהוצאו במסגרת בניית מבנים כניכויים בגין נקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה.. הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(6) ייבחנו במהותן וינכדו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

### **עמדה מס' 66/2019 - 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 או הוצאות שהוצאו להקמת ממ"ד שמשמש כחדר בדירה 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.



## החטיבה המקצועית

הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(7) ייבחנו במהותן וינזכו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

### **עמדה מס' 67/2019 - חלוקת רווחים כלואים**

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, תחוייב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה (הכנסה חייבת כאמור, יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת):

- 1) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;
- 2) סכום שניתן לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
- 3) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או 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;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול וייבחנו על ידי פקיד השומה אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

### **עמדה מס' 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות**

יראו מניות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים ובזכויות ההצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח – פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה), כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטות דירקטוריון או אסיפה כללית.

לעניין זה יראו כל אחד מהתנאים הבאים כמי שיגרום למניה המוקצית שלא להוות מניה כמשמעותה בסעיף 102, ואת הדיבידנד המתקבל מכוחה לכאורה, להוות הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה:

1. מניות הפוקעות בתום העסקה.
2. מניות נטולות זכויות הצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח – פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה).
3. מניות שיכול ולא ישתתפו בחלוקת דיבידנד שהוכרז לבעלי המניות הרגילים האחרים.



## החטיבה המקצועית

4. מניות שדיבידנד מכוחן מותנה בכך שהדירקטוריון יחליט לחלק לסוג מניה זה ללא חלוקה לבעלי המניות הרגילים האחרים.
5. קביעת הסדר לפיו בהתקיים תנאים מסוימים תימכר המניה על ידי המחזיק לחברה או מי מטעמה בסכום קבוע שאינו מהווה שווי שוק המניה ביום הימכרה (עמדה זו לא תחול במקרה של הסדרים בהתאם למתואר [בחוזר מס הכנסה 5/2017 שעניינו "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח"](#)).
6. הענקת אופציית רכש (CALL) מעובד למעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה ו/או הענקת אופציות מכר (PUT) לעובד ממעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה, למעט הסדר כאמור המתייחס למועד הפסקת העסקה וכאשר מחיר המימוש של האופציה שניתנה לעובד הינו בהתאם לשווי שוק החברה במועד המימוש (בדיקת שווי השוק תבוצע על בסיס הערכת שווי כלכלית המבוססת על עקרונות הערכות שווי מקובלות כגון: D.C.F, מכפיל שווי מקובל וכיוצ"ב).

האמור בעמדה זו יחול על מניה או אופציה המעניקה מניה שמאפייניה הם כמתואר בעמדה זו. יתרון המס ייבחן הן על מקבל המניות והן בהיבט הניכויים של החברה המחלקת. חישוב יתרון המס יבוצע בהשוואת המס הן במועד ההקצאה והן במועד המימוש תוך השוואה לחבות המס בהתאם להוראות סעיף 102 ביחס לחבות המס לפי 3(ט) או 2(2) לפקודה.

### **עמדה מס' 69/2019 - אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI)**

נישום שבדוחותיו הכספיים הוכרו הכנסות בגין הקמה או שדרוג של תשתית ובהתאם התשתית לא נרשמה כרכוש קבוע בידי (בהתאם להוראות פרשנות IFRIC 12 או הוראות תקן חשבונאות מספר 33), הרי שאף לצורכי מס לא יראו את הנישום כבעליו של התשתית ובהתאם לא יותרו לנישום בגין התשתית הוצאות פחת לפי סעיף 21 לפקודה והתקנות.

### **עמדה מס' 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית**

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקתה), 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 שעניינו "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.



## החטיבה המקצועית

לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2.

### **עמדה מס' 71/2019 - 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 מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן 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 משיעורך העסקאות כאמור.

### **עמדה מס' 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה**

#### **בחנ"ז**

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה.

### **עמדה מס' 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל**

#### **לראשונה או לתושב חוזר**

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

### **עמדה מס' 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה**

#### **בחמ"ז**

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב(1) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(1) לפקודה ואין לנטרל את שיעור



## החטיבה המקצועית

החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 175ב(א) לפקודה.

### **עמדה מס' 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל**

#### **לראשונה**

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 175ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

### **עמדה מס' 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב**

#### **ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות**

בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

### **עמדה מס' 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של**

#### **קבוצת חברות**

בעת בדיקת סיווג ההכנסה כ"הכנסה פסיבית" כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5) לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב), יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זרה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין אם לאו. קרי, אין להתעלם מעקרון היישות הנפרדת של כל חברה ויש לבחון כל הכנסה ב"ראי" החברה שהפיקה את ההכנסה ולא ב"ראי" הקבוצה כמכלול.





## החטיבה המקצועית

### **עמדה מס' 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד**

#### **מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר**

כפי שנקבע בסעיף 5.4.2 [לחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#) בהתאם ל"מבחן המשולב", בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 75ז(ה), אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים. כלומר לא תיציבר תקופת הטבות נוספת חדשה מהמועד בו עלה הנהנה.

### **עמדה מס' 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו**

#### **בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה**

כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75ג' לפקודה ובסעיף 2.8 [לחוזר מספר 3/2016](#), לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה.

### **עמדה מס' 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת**

#### **זרה**

הוראת סעיף 75ב לפקודה תחול גם על מי שמחזיק באחד מ"אמצעי השליטה" בחבר בני אדם שלא בדרך של החזקה במניות ובלבד שהוא מחזיק ב"אמצעי השליטה" באותו חבר בני אדם בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 75ב לפקודה. קרי, בעת בחינת תנאי ההחזקה בחברה נשלטת זרה כמפורט בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות, המקנה למחזיק בה את אחד מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 88 לפקודה.