



מערך המיסים

יוני 2024



קפסולת ה-TAX

5 דברים שאתם חייבים להכיר מהחודש האחרון

פחת במכירת דירה שהושכרה למגורים

תביעה ייצוגית הוגשה נגד רשות המיסים לעניין ניכוי פחת במכירת דירה שהושכרה למגורים במסלול הפטור ממס

חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 ("חוק הפטור") פוטר בעלי דירות המשכירים אותן למגורים מתשלום מס הכנסה עד לתקרה הקבועה בחוק הפטור.

חוק מיסוי מקרקעין קובע כי במכירת דירה (שאינה פטורה בהתאם לחוק זה) ישולם מס שבח, המוגדר כסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה, כולל אפשרות ניכוי פחת.

בעניין זה הוגשה תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים בבקשה לבחון האם בעת מכירת דירות פטורות אשר בעליהן לא ניכוי פחת בגינת לעניין מס הכנסה, יש בכל זאת לנכות פחת רעיוני לצורך חישוב השבח?

הוראת ביצוע 14/90 שפורסמה על ידי רשות המיסים בשנת 1990 קבעה כי אין לנכות פחת ביחס לדירות הפטורות.

אולם בשנת 2007 פרסמה רשות המיסים את הוראת ביצוע 5/2007 ("הוראת הביצוע משנת 2007") אשר החליפה את הוראת ביצוע 14/90 וקבעה הפוך ממנה - כי בעת מכירת דירה שהושכרה למגורים במסלול הפטור, יש לנכות משווי הרכישה את הפחת הרעיוני שבאופן תיאורטי ניתן היה לנכות מהנכס (כלומר, השבח יוגדל).

כנגד קביעה זו הוגשה תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים בטענה כי העמדה המעודכנת של רשות המיסים כפי שהוצגה בהוראת הביצוע משנת 2007 עומדת בניגוד לדין ועל כן יש לבטלה. כמו כן נטען כי לא חל כל שינוי מהותי בחוק ובפסיקה שיכול להצדיק את השינוי המהותי עליו החליטה רשות המיסים.

לאחרונה, ניתן פסק דין של בית המשפט המחוזי שקיבל את הבקשה לאישור התביעה הייצוגית שהוגשה כנגד רשות המיסים.

בית המשפט המחוזי ציין, בין היתר, כי ניכוי הפחת משווי הרכישה מוצדק אך ורק במקרה בו המוכר כבר ניכה פחת בעת תשלום הכנסותיו מהנכס, וזאת על-מנת למנוע מהמוכר הטבת מס כפולה. לעומת זאת, לא קיימת הצדקה כזו במקרה בו המוכר לא ניכה פחת מהכנסותיו השוטפות מן הנכס, מכיוון שאז אין כל חשש מפני הטבה כפולה.

ההערכות הן כי רשות המיסים תערער על פסק הדין לבית המשפט העליון. אנו ממליצים לעקוב אחרי הפרסומים ונמשיך לעדכן בהתפתחויות.

[לקריאת פסק הדין <<](#)



מתכוננים לעליית שיעור המע"מ

עוסק, אשר חייב בדיווח על עסקה מסוימת על **בסיס מצטבר**, מתקשר עם לקוח בעסקה; החוזה נכרת ביום 01.12.2024. תנאי העסקה קובעים כי הלקוח ישלם מקדמה ביום כריתת החוזה, וכי השירות יינתן בפועל ביום 01.03.2025. במצב זה, על אף שנתקבלו תשלומים טרם ביצוע השירות, בשל בסיס החיוב במס בו חייב העוסק בגין העסקה הספציפית המתוארת לעיל, הוא יידרש להנפיק חשבונית על כלל הסכום ביום מתן השירותים, קרי 01.03.2025. משכך, העוסק ינפיק חשבונית מס עם מע"מ בשיעור 18%.

עוסק מתקשר עם לקוח בעסקה למכירת מקרקעין. להלן מועדים רלוונטיים במעמד העסקה:

1. מועד כריתת ההסכם: 01.10.2024.

2. תשלום 70% מסכום העסקה: 15.11.2024.

3. העמדת המקרקעין לרשות הקונה: 15.12.2024.

4. תשלום ה-30% הנוספים: 15.01.2025.

במצב זה, העוסק יידרש לפעול בדרך הבאה:

• הנפקת חשבונית מס בגין 70% מסכום העסקה בעת מועד תשלום הסכום האמור, קרי 15.11.2024. התשלום נעשה טרם מועד השינוי, ומשכך, שיעור המע"מ יעמוד על 17%.

• ביום 15.12.2024 הועמדו המקרקעין לרשות הקונה; משכך, מועד החיוב במס הופך להיות בשלב זה על בסיס מצטבר, קרי יש להנפיק חשבונית מס על כל יתרת הסכום, ללא קשר למועדים מאוחרים יותר של תשלום. גם במועד זה, שיעור המע"מ יעמוד על 17%.

נציין כי זוהי רק טעימה משלל מצבים אשר צפויים לפקוד את העוסקים במשק.

משרדנו מקבל כבר בימים אלו פניות מלקוחות מודאגים או סקרנים שמנסים להבין מהי הדרך הנכונה להתנהל. מעוניינים לבחון גם את המקרה שלכם באופן פרטני? מוזמנים לפנות אלינו!

• כידוע, ביום 01 לינואר 2025, צפוי לעלות שיעור המע"מ (להלן: "**מועד השינוי**") באחוז אחד. במקום 17% כיום, שיעור המע"מ צפוי לעמוד על 18%.

כצרכנים אשר קונים חלב במכולת, מתדלקים את הרכב או מפנקים את הגוף [ואת הנפש...] עם לק-ג'ל נוצץ, קל מאוד לדעת ששיעור המע"מ משתנה במועד השינוי, וכי שיעור המע"מ המעודכן יפגוש אותנו במעמד התשלום עבור המוצר או השירות.

עם זאת, עוסק מורשה אשר מוכר נכסים או מעניק שירותים עשוי לעמוד בפני מצבים מורכבים יותר שכן ישנה משמעות לחיוב הלקוח לפני או אחרי מועד השינוי, כאשר המועד הקובע הוא מועד החיוב במס לפי החוק. הקביעה לגבי מועד החיוב במס עבור עסקה לפי הוראות החוק, ניתנת לחלוקה לשני סוגים מרכזיים:

עסקאות על **בסיס מזומן**, כלומר מועד החיוב במס הוא בעת קבלת התשלום, ועל הסכום שהתקבל.

עסקאות על **בסיס מצטבר**, כלומר, מועד החיוב במס הוא בעת מתן השירות/מכירת הנכס, ללא קשר למועד התשלום.

מאפיין ייחודי בחוק מתקיים בעסקאות מקרקעין, לגביהן נקבע כי בסיס החיוב יהיה על **בסיס מעורב**; כלומר, מועד החיוב במס הוא לפי בסיס מצטבר [קרי, במועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימושו או עם הרישום בפנקס המקרקעין], אך ככל שיועברו לעוסק תשלומים לפני כן, מועד החיוב במס עבור תשלומים אלו הוא על בסיס מזומן ובהתאם לסכום שהתקבל.

להלן מספר דוגמאות הממחישות כיצד יש לפעול במצבים שונים בסמוך למועד השינוי:

• עוסק, אשר חייב בדיווח על עסקה מסוימת על בסיס מזומן, מתקשר עם לקוח בעסקה ביום 01.12.2024. תנאי העסקה קובעים כי הוא יקבל מחצית הכסף באותו היום, ואת יתרת הסכום ביום 01.02.2025. במצב זה, העוסק ינפיק חשבונית מס עם מע"מ בשיעור 17% על המחצית הראשונה של הסכום, אשר תשולם כאמור לפני מועד השינוי, וינפיק חשבונית מס עם מע"מ בשיעור 18% על המחצית השנייה של הסכום, אשר תשולם לאחר מועד השינוי.

עדכונים על שינויי חקיקה במספר מדינות נבחרות

1. קנדה: (א) העלאת שיעור רווח ההון החייב במס: בהתאם לדין כיום, ככלל, 50% מרווח ההון חייב במס בקנדה (לרבות במימוש מניה של חברה תושבת קנדה שעיקר שוויה נובע מנדל"ן בקנדה על ידי תושב חוץ) חייב במס בקנדה. בהתאם לנוסח החקיקה המוצע, החל מיום ה-25 ביוני 2024 (להלן: "**המועד הקובע**") שיעור רווח ההון החייב במס יהיה שני שלישי. יצוין כי החוק יחול למפרע, כך שרווח ההון בגין נכסים שיימכרו לאחר המועד הקובע יהיה כפוף לשיעור המעודכן, גם אם נצבר טרם המועד הקובע; משכך, ניתן לשקול לבצע העברה של הנכס לצד קשור טרם המועד הקובע, כך שחלק רווח ההון שיתחייב במס יהיה בהתאם לנוסח החקיקה הקודם (50%). במסגרת נוסח החקיקה המוצע הוצעו שינוי חקיקה נוספים.

2. גרמניה: נבקש לעדכן כי שינויי החקיקה ביחס למגבלות הוצאות המימון בגרמניה כפי שפורט בהרחבה במבזקנו לחודש פברואר 2024 אושרו, כאשר אחד השינויים העיקריים הוא כי מגבלת הוצאות המימון בגרמניה לפיה הוצאות מימון יותר בניכוי עד לשיעור של 30% מה-EBITDA תוך החרגה של חברות שהוצאות המימון שלהן הן עד 3 מיליון אירו בשנה, תיבחן מעתה ברמת הקבוצה ולא בכל חברה בנפרד.

3. הולנד: נבקש לעדכן כי במסגרת שינוי חקיקה הוחלט על ביטול מלא של משטר המס של REIT (Real Estate Investments Trust) בהולנד החל מיום ה-1 בינואר 2025.

משרדנו ישמח לעמוד לרשותכם על מנת להיערך לשינויי החקיקה כאמור ובנושאים נוספים במיסוי בינלאומי ככל שיידרש.



עדכונים בחברה משפחתית

פורסמה החלטת מיסוי בנושא המשך סיווג כחברה משפחתית בעקבות פטירת הנישום המייצג

במסגרת תיקון 197 לפקודה נקבע כי חברה משפחתית תפסיק להיחשב ככזו מסיבות שונות כגון:

- חדל להתקיים בה תנאי כלשהו לפי סעיף 64א(א) לפקודה.
- החברה ביקשה להפסיק להיחשב כחברה משפחתית.
- חדל להתקיים תנאי בנישום המייצג - והחברה לא הודיעה על הנישום המייצג החדש על פי הוראות החוק.

כמו כן נקבע ככלל, כי דיבידנד שהתקבל בידי חברה שהפסיקה להיחשב לחברה משפחתית יחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(3) לפקודה, דהיינו 25%, אלא אם הנישום המייצג הינו "בעל מניות מהותי", שאז שיעור המס יהא 30%.

לכלל זה ישנם מספר חריגים, אשר אחד מהם נוגע לפטירת הנישום המייצג – נקבע כי ככל שהנישום אליו יוחסו ההפסדים נפטר לפני שהספיק "לנצל" את ההפסדים, הוראה זו לא תחול, והדיבידנד יהיה פטור ממס בכפוף להוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

לאחרונה התקבלה החלטת מיסוי אשר עסקה בסוגיית סיווג חברה כחברה משפחתית עקב פטירת נישום מייצג.

מדובר בחברה משפחתית המסווגת כך מזה עשרות שנים, ומחזיקים בה שני בעלי מניות א' ו-ב'. בעל מניות א' היה הנישום המייצג.

בתחילת שנת 2022 מכרה החברה זכויות במקרקעין אשר הוחזקו על ידיה מיום הקמתה. ואילו בחודש פברואר 2022 דיווחה החברה למשרדי מיסוי מקרקעין על המכירה ושילמה מס שבח.

בחודש מרץ 2022 נפטר בעל מניות א', הנישום המייצג, ומניות החברה הועברו ליורשיו (יורשי א') על אף הפטירה, החברה המשיכה לעמוד בתנאי הגדרת חברה משפחתית ובעל מניות ב' עמד בתנאי הגדרת נישום מייצג.

בחודש אפריל 2022 הלך לעולמו גם בעל מניות ב' ומניותיו בחברה המשפחתית הועברו ליורשיו (יורשי ב').

יורשי א' ויורשי ב' אינם מקיימים את תנאי סעיף 64א(א) לפקודה, שכן אינם עונים להגדרת קרוב בסעיף 88 לפקודה.

יורשי ב' מכרו את חלקם ליורשי א' וזאת בטרם עברו 60 ימים מיום פטירת בעל מניות א', כך שמכאן ואילך יכולים להתקיים תנאי ההגדרות של חברה משפחתית.

במסגרת ההחלטה נקבע, כי מכירת המניות מיורשי ב' ליורשי א' בוצעה תוך תקופת 60 הימים ממועד פטירתו של בעל מניות א' ועל כן מדובר בשינוי בעלות העומדת בתנאי סעיף 64א(א) לפקודה, ומשכך יישמר רצף לעניין סיווג החברה כחברה משפחתית.

[לקריאת החלטת המיסוי <<](#)

מיסוי רווחים לא מחולקים

– מה צופן העתיד?

רשות המיסים פרסמה מחקר בנושא "רווחים לא מחולקים ולא ממוסים".

המחקר כולל, בין היתר, סקירה של מבנה מערכת המס בישראל תוך בחינת שני מאפיינים מרכזיים: עקרון השקילות המיסויית אל מול המיסוי הדו שלבי במס הכנסה על רווחי חברות.

בנוסף המחקר כולל סקירה של חברות הארנק בישראל, חברות הזנקה וחברות משלח יד, וכן דיון באומדן הרווחים הלא מחולקים והלוא ממוסים בישראל. לסיכום צוין כי על פי הנתונים כיום לא מתקיים בישראל עקרון השקילות המיסוית בין מס הכנסה על יחידים לבין מס חברות ומס דיבידנד, ועל כן קיים יתרון ברור לפעילות באמצעות חברה. יש לכך השלכות משמעותיות על היקף גביית המסים ואפקט מתגבר למעבר לפעילות באמצעות חברות.

מן הנתונים עולה כי גביית הדיבידנד היא שולית יחסית למס החברות, ובפועל רוב רובם של הדיבידנדים אינם מגיעים לידי היחיד ולא משולם עליהם מס אמת. כלומר, השלב השני במיסוי הדו-שלבי דה פקטו כמעט ואינו קיים, ויש לקדם תיקון חקיקה לצמצום התופעה.

מומלץ ללמוד מתוצאות המחקר זה לעניין מבנה מערכת המס בישראל תוך התאמתה ויישומה באופן מותאם לכל נישום. אנו עומדים לרשותכם גם בנושא זה.

[לקריאת המחקר <<](#)

צור קשר

מיסוי ישראלי



מיכאל אוסדצ'י
שותף,
מיסוי ישראלי

mosdachy@kpmg.com



משה וייס
שותף,
מיסוי ישראלי

mweiss1@kpmg.com



יעל מירון-יצחקי
כריניסיפל,
מיסוי ישראלי

ymiron@kpmg.com



אלעד פרולינגר
שותף,
מיסוי ישראלי

efrohlinger@kpmg.com



יניב ישרים
שותף,
מיסוי ישראלי

yyesharim@kpmg.com



איתי חנן
שותף,
מיסוי ישראלי

ihanan@kpmg.com



יפעת שיעיה
שותפה,
מיסוי ישראלי

yshaaya@kpmg.com



ניסים כהן
שותף,
מיסוי ישראלי

nisimcohen@kpmg.com



אילי פיטרמן
שותף,
מיסוי ישראלי

epiterman@kpmg.com

מיסוי עקיף



אוהד עמרם
שותף,
מיסים עקיפים

oamram@kpmg.com



גל גרינברג
שותף, ראש מחלקת
מיסים עקיפים

ggrinberg@kpmg.com



רוני שרמן
שותפה,
מיסוי בינלאומי

rsherman1@kpmg.com



אורן רוסו
שותף,
מיסוי בינלאומי

orenrousseau@kpmg.com



נסרין סלמאן
שותפה,
מיסוי בינלאומי

nsalman@kpmg.com



הדס משלי
שותפה,
מיסוי בינלאומי

hmishli@kpmg.com



טל מזרחי
שותף,
מיסוי בינלאומי

tmizrahi@kpmg.com



הראל טוב
שותף,
מיסוי בינלאומי

htow@kpmg.com



אריק איתן
שותף,
מיסוי בינלאומי

aeytan@kpmg.com



איתי פלב
שותף,
מיסוי בינלאומי

itayfalb@kpmg.com



דינה פסקא-רז
שותפה, ראש מערך הטכנולוגיה
והמיסוי הבינלאומי

dpasca@kpmg.com



המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הנסיבות הייחודיות של כל יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותנו להבטיח את דיוקו של המידע ביום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול לפי המידע המוצג ללא ייעוץ מקצועי מתאים לאחר בדיקה מקיפה ויסודית של המצב הספציפי.

© KPMG 2024 סומך חייקין, שותפות רשומה בישראל ופירמה חברה בארגון הגלובלי של KPMG המורכב מפירמות חברות עצמאיות המסונפות ל-KPMG International Limited, חברה אנגלית פרטית מוגבלת באחריות. כל הזכויות שמורות.

השם והלוגו של KPMG הינם סימנים מסחריים אשר השימוש בהם נעשה תחת רישיון של הפירמות החברות העצמאיות בארגון KPMG העולמי.