

# קיצוז הפסדים בארץ, בחו"ל וזיכוי מס זר

מרצה: גיא חן, עו"ד (רו"ח)  
שגיא ושות', משרד עו"ד



# נושאי ההרצאה

## 1. סעיף 28 - קיזוז הפסדים בישראל.

- סעיף 28(א) – הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד.
- סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד.
- סוגיות בקיזוז הפסדים בישראל.
- סעיף 92(א)(1) – קיזוז הפסדי הון בישראל.

## 2. סעיף 29 - קיזוז הפסדים שנוצרו בחו"ל.

- סעיף 29(1) – קיזוז הפסד פסיבי בחו"ל.
- סעיף 29(2) – קיזוז הפסד מעסק או ממשלח יד בחו"ל.
- סעיפים בנושא קיזוז הפסדים.
- סעיף 92(א)(3) – קיזוז הפסדי הון מחוץ לישראל.



# נושאי ההרצאה - המשך

3. זיכויים ממס.
  - תנאים לקבלת הזיכוי.
  - אופן מתן הזיכוי.
  - סכום הזיכוי ממס הכנסה ליחיד.
  - חישוב תקרת הזיכוי.
  - זיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל.
  - עודף זיכוי ליחיד ולחברה.
  - סוגיות נוספות בזיכויים ממס.
4. עמדות חייבות בדיווח.
5. טופס 1213 – תכנוני מס חייבים בדיווח.



# 1. קיזוז הפסדים בישראל



## כללי

על פי עקרונות החשבונאות, הפסדים יועברו לשנה הבאה ויקוזזו כנגד רווחים שייווצרו בעתיד.

קיזוז הפסדים פירותיים מוסדר בסעיפים 28 ו- 29 לפקודת מס הכנסה המתירים לקזז הפסדים בתנאים מסוימים.

קיזוז הפסדים הוניים מוסדר בסעיף 92 לפקודה.



**סעיף 28(א) -**

**הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד**



## סעיף 28(א) – הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד

סעיף 28(א) לפקודה קובע:

"הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאילו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס".



## סעיף 28(א) – הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד - המשך

### סעיף 28(א) לפקודה קובע:

בעסק או במשלח-יד - לא ניתן לקזז הפסד מעסקת אקראי.

ושאילו היה ריווח היה נישום - ניתן לקזז הפסד רק בתנאי שאילו הייתה תוצאת רווח – הרווח היה מהווה הכנסה לפי הפקודה (לא ניתן לקזז הפסדי אקוויטי).

כנגד סך כל הכנסתו החייבת - הפסד עסקי שוטף שנוצר בשנת המס ניתן לקזז כנגד כל הכנסה חייבת שהופקה באותה שנת מס, בארץ או בחו"ל (לרבות רווח הון ושבח מקרקעין).

אותו אדם - כל אדם יחיד או חברה זכאי לקזז את ההפסדים שלו כנגד ההכנסה שלו (פס"ד שרגא).





## סעיף 28(א) – הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד - המשך

- נישום רשאי לבחור כנגד איזו הכנסה לקזז וכמובן שעל מנת להגיע לחבות המס הנמוכה ביותר, עליו לבחור לקזז כנגד ההכנסה החייבת בשיעור מס הגבוה ביותר.
- כאשר יש הפסד עסקי אשר ניתן לקיזוז – חובה לקזזו.
- ישנן הכנסות מסוימות שעליהן יש לשלם מס סופי ולא ניתן לקזז הפסדים כנגדן (למשל: הכנסה לפי 2א).
- אין חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסה פטורה (פס"ד **יהושע הלוי** קובע, כי קודם יש לחשב את הפטורים ורק כנגד ההכנסות שאינן פטורות יש לקזז הפסדים).
- הפסדים עסקיים שנוצרו בחברה, נשארים בידי החברה עד לפירוקה. כאשר נרכשת חברה בעלת הפסדים, ניתן לקזז את הפסדי החברה המועברים כנגד הכנסות מהפעילות החדשה רק במידה ויש טעם כלכלי לכך (פס"ד **רובינשטיין**).



## סעיף 28(א) – הלכת בן ארי

### עובדות –

חברת מוסך הירשמן בע"מ פעלה כמוסך לתיקון כלי רכב (להלן: "החברה"). בשנת 1994 חתמה על הסכם עם חברת "אסי אור" אשר מכוחו מר בן ארי (בעל מניות בחברת "אסי אור") החזיק בחברה בעקיפין כ – 32%. בשנת 1997 החברה הפסיקה את פעילותה כמוסך, נכסיה נמכרו ועובדיה פוטרו ובחברה נוצרו הפסדים רבים. באמצע שנת 1998, רכש בן ארי את יתרת מניות החברה והפך בעל מניות יחיד בה. בשנת 1999, העביר בן ארי פעילות חדשה ורווחית (מתחום הביטוח) אל תוך החברה ואף שינה את שמה לבן ארי (להלן: "החברה המעבירה"). החברה המעבירה ביקשה לקזז את רווחיה מההפסדים הצבורים אשר נוצרו בשנות הפעילות כמוסך. פקיד השומה טען כי העברת הפעילות הינה עסקה מלאכותית ולא ניתן לקזז הפסדים אלו.



## סעיף 28(א) – הלכת בן ארי - המשך

### הכרעה במחוזי –

בימה"ש קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי לא נמצא טעם מסחרי העומד בבחירה להעביר את פעילות הביטוח הרווחית דווקא לתוך החברה. לשם קיזוז הפסדים נדרש טעם מסחרי לאופן ביצוע העסקה בדרך שבה היא נעשתה. בהתאם, נקבע, כי מטרת העסקה הייתה הפחתת מס בלבד ובימה"ש דחה את הערעור.

### הכרעה בעליון - 7387/06

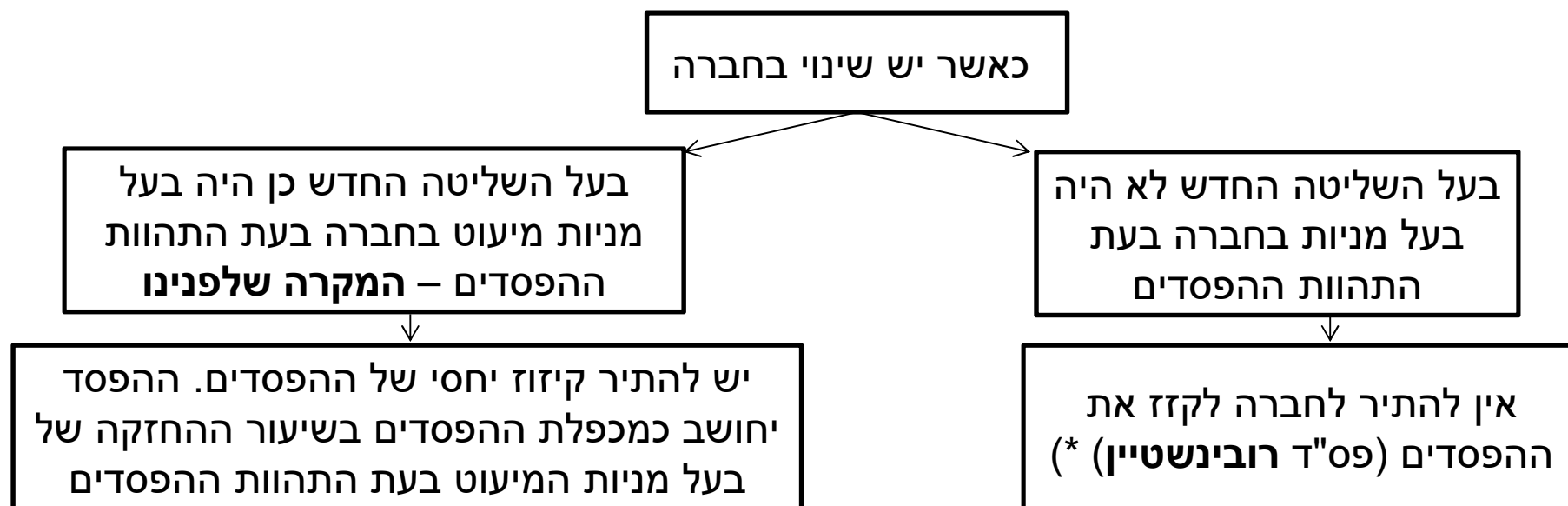
בימה"ש קבע, כי יש לקבל את הערעור בחלקו במובן זה שיותר לבן ארי לקזז הפסדים בגובה 32% מההפסדים הצבורים – כשיעור החזקתו בחברה בעת צבירת ההפסדים. הטעמים לתוצאה זו יפורטו להלן.



## סעיף 28(א) – הלכת בן ארי - המשך

הכרעה בעליון - 7387/06 - המשך

בימה"ש קבע כי כאשר נדרשים להכרעה ביחס לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במניות שאין לה טעם מסחרי, יחולו העקרונות הבאים:

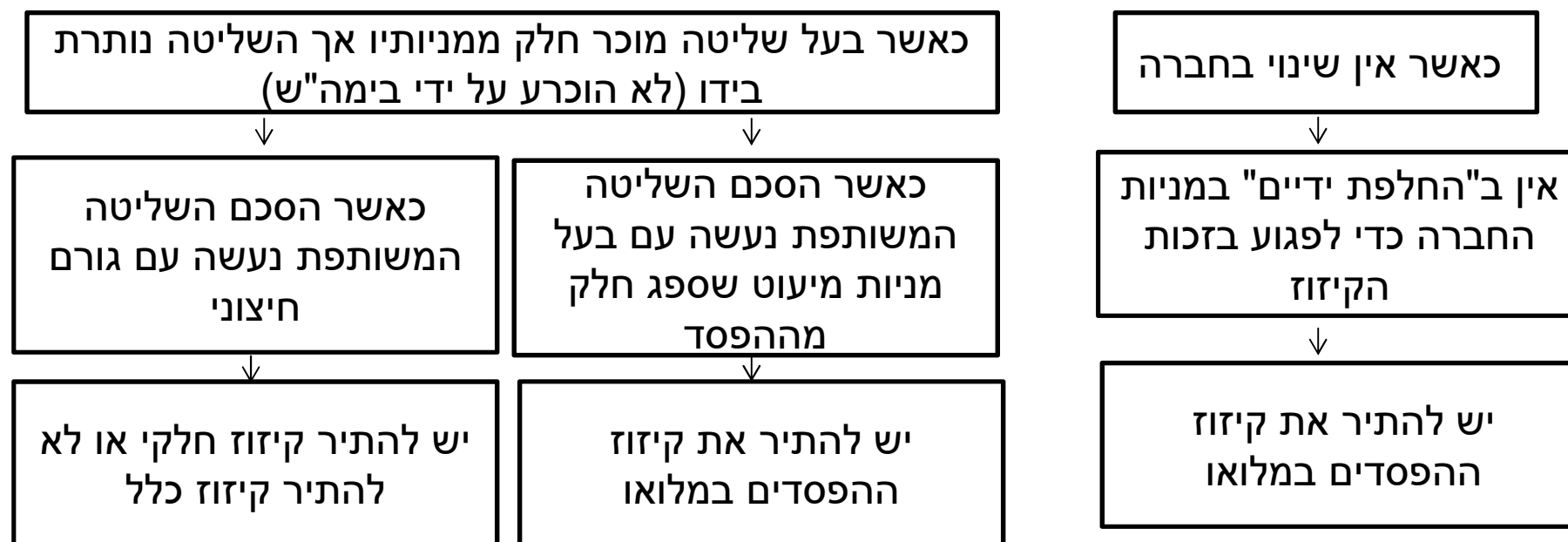


(\* כלל זה חל גם כאשר בעל השליטה החדש לא רוכש את מלוא הזכויות בחברה, ובחלק מהמניות מחזיק בעל מניות מיעוט אשר ספג הפסדים טרם שינוי השליטה.

## סעיף 28(א) – הלכת בן ארי - המשך

הכרעה בעליון - 7387/06 - המשך

בימה"ש קבע כי כאשר נדרשים להכרעה ביחס לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במניות שאין לה טעם מסחרי, יחולו העקרונות הבאים:



## סעיף 28(א) – פרשת הירשזון - קיזוז הפסדים לאחור

### העובדות –

מר הירשזון גנב כספים בסכום משמעותי והחזיק בהם מספר שנים, הורשע ונדון למאסר בפועל, תשלום קנס כספי וכן השבת כספי הגניבה לקורבנות העבירה.

פקיד השומה קבע כי יש להטיל מס הכנסה על כספי הגניבה לשנים בהם החזיק המערער את כספי הגניבה, למרות שהושבו.

### הכרעה במחוזי –

כספי הגניבה הם הכנסה חייבת, ויש להכיר בכספי הגניבה שהושבו, כהוצאה בשנת המס שבה הושבו בפועל (ולא בשנים בהם הוחזקו על ידו).



## סעיף 28(א) – פרשת הירשזון - קיזוז הפסדים לאחור - המשך

ערעור לעליון - 4489/13

הירשזון ערער לעליון בטענה כי אין לראות בכספים אלו כהכנסה חייבת, וגם אם כן נכון לסווגם ככאלה, יש להתיר את קיזוזם כהפסד רטרואקטיבי. נקבע, כי "יש לאפשר במקרים מתאימים... קיזוז לאחור" וכי אפשרות בכלי זה תהא מצומצמת בהתאם לשכל הישר.

דיון נוסף - 2308/15

המדינה הגישה בקשה לדיון נוסף, שם נקבע כי לא ניתן לבצע קיזוז לאחור, קרי הירשזון לא יכול לבצע קיזוז בגין הפסדים מהחזרת כספי הגניבה כנגד הכנסותיו משנות המס בהן נגנבו.



**סעיף 28(ב) -**

**הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד**





## סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד

### סעיף 28(ב) לפקודה קובע:

"מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, ... והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא הייתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד בו שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית, מחברה משפחתית או מחברה שקופה".



## סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד

### סעיף 28(ב) לפקודה קובע:

כאשר אין אפשרות לקזז את כל ההפסד בשנה שבא נוצר,

ניתן להעביר את יתרת ההפסד לקיזוז בשנים הבאות.

ניתן לקזז את ההפסד המועבר רק כנגד ההכנסות להלן:

1. הכנסה מעסק או ממשלח יד.
2. הכנסה מרווח הון או שבח מקרקעין שהופקו במהלך עסק או במשלח יד.
3. הפסדים משנת 2007 - ניתן לקזז בתנאים מסוימים גם כנגד משכורת.



## סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד - המשך

### סעיף 28(ב)(1) – קיזוז כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד

הפסד עסקי מועבר ניתן לקיזוז מעסק או ממשלח יד.

אין חובה לקזז מול אותו עסק או משלח יד.

פס"ד א.ח.א גולדשטיין – קיזוז הפסד מועבר כנגד הכנסה מעסק אקראי:

לחברה נוצר הפסד בשנת מס מסוימת, ובשנה עוקבת התקבלו בחברה הכנסות מדמי ניהול מחברה קשורה לה. בימה"ש קבע כי הכנסות מדמי ניהול הן הכנסות מעסק אקראי, וכי ניתן לקזז הפסדים מועברים גם כנגד עסק אקראי.

פס"ד ספידי לינק בע"מ – ניתן לקזז הפסד מועבר גם כנגד הכנסה מעסקת אקראי.



## סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד - המשך

סעיף 28(ב)(2) – קיזוז כנגד הכנסה מרווח הון או משבח מקרקעין

### בעסק

ניתן לקזז הפסד מועבר כנגד רווח הון או שבח רק במידה שהרווח/שבח הופק ממכירת נכסים שהפיקו הכנסה בעסק או במשלח יד.

פס"ד מודול בטון – קיזוז הפסד מועבר כנגד רווח הון ממכירת מניות: כאשר נמכרת חברת בת שאוחדה יחד עם חברת אם במסגרת חוק עידוד התעשייה, וחברת האם מוכרת את מניות חברת הבת, רווח ההון שנוצר מהמכירה ייחשב לרווח הון בעסק וניתן יהיה לקזזו.



## סעיף 28(ב) – הפסד מועבר מעסק או ממשלח יד - המשך

### סעיף 28(ב)(3) – קיזוז כנגד משכורת

החל משנת 2007 ניתן לקזז הפסד מועבר כנגד משכורת בהתקיים כל התנאים שלהלן:

1. הנישום חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שבו נוצר ההפסד המועבר.
2. בשנת הקיזוז לנישום אין הכנסה (אחרת) מעסק או ממשלח יד.
3. מקור ההפסד המועבר אינו מחברת בית, חברה משפחתית או מחברה שקופה.

- הפסד מועבר יקוזז כנגד הכנסתו ממשכורת של אותו אדם בלבד.
- הסעיף מחייב לבצע את הקיזוז במידה וניתן (לא ניתן לשמור את ההפסד לשנים הבאות).



## קיצוז הפסדים סעיפים 28 ו- 29 - דוגמא מסכמת

להלן ריכוז הכנסותיו והפסדיו המועברים של נישום:  
נדרש לקבוע את ההכנסה החייבת לאחר קיצוז הפסדים.

הפסדים			הכנסות		
(ג)	(30,000)	משלח יד מתווך	(ג), (ב)	20,000	מכולת 2(1)
(ב)	(10,000)	הפסד מועבר מעסק		100,000	זכיה בלוטו 2א
(א)	(8,000)	הפסד מריבית	(ג)	18,000	השכרת משרד 2(6)

### פתרון:

יש תחילה לציין את ההפסדים שלא ניתנים לקיצוז כלל, לאחר מכן יש לבצע קיצוז מהפסדים מועברים לפי סעיף 28(ב) ולבסוף לקזז הפסד שוטף לפי סעיף 28(א).  
א- הפסד מריבית (8,000) ש"ח אינו ניתן לקיצוז כלל – לפי סעיף 28(ב) ניתן לקזז הפסד מעסק/עסקת אקראי בלבד.



## קיצוז הפסדים סעיף 28-29 - דוגמא מסכמת - המשך

### המשך פתרון -

- ב- הפסד מועבר מעסק יקוזז לפי סעיף 28(ב) כנגד עסק או משלח יד:  
 הפסד מועבר (10,000) יקוזז מרווח מכולת 20,000 = יתרת רווח ממכולת 10,000.
- ג- הפסד שוטף ממשלח יד כמתווך ניתן לקזז כנגד כל מקור לפי סעיף 28(א):

	(30,000)	הפסד שוטף
זכיה בלוטו	-	לפי סעיף 124 ב חייב במס סופי
השכרת משרד	18,000	
רווח מכולת	10,000	
<u>יתרת הפסד</u>	<u>(2,000)</u>	<u>יועבר לשנים הבאות</u>

יתרות : הפסד מועבר מעסק – (2,000) ש"ח.

זכיה בלוטו – 100,000 ש"ח אותה לא ניתן לקזז (שכאמור זהו מס סופי), תקרת הפטור לשנת 2017 – היא כ- 50,000 ולפיכך כל ההכנסה חייבת בשיעור מס של 30% = 30,000

ש"ח מס.



# סוגיות בקיזוז הפסדים בישראל





## סוגיות בקיזוז הפסדים

### סעיף 28(ג) – אי חובת קיזוז כנגד הכנסות מסוימות

הסעיף קובע שלמרות שקיימת חובת קיזוז לפי סעיף 28(א) ו- 28(ב),  
נישום רשאי לא לקזז הפסד מההכנסות הבאות:

1. סכום אינפלציוני החייב במס 10% - גם עבור יחיד וגם עבור  
חברה.

2. רווח הון ריאלי, ריבית ודיבידנד החייבים עד 25% - עד שנת 2011  
לגבי יחיד וחברה, ומשנת 2012 לגבי יחיד בלבד.



## סוגיות בקיזוז הפסדים

### סעיף 28(ח) – הפסד מהשכרת בניין

הסעיף מהווה חריג ומאפשר לקזז הפסד מהשכרת בניין לפי סעיף 2(6) כנגד הכנסת הנישום בשנים הבאות מאותו בניין (פס"ד אמינוף).  
הסעיף רלוונטי רק אם ההשכרה לא הגיעה לכדי עסק – שכן אז יחולו סעיפים 28(א) ו-28(ב).

פס"ד גוטשל (מחוזי) – נקבע כי ניתן להפעיל את סעיף 28(ח) רק לאחר קיזוז כל ההכנסות וההפסדים ממקור 2(6). קרי, הפסד שוטף מהשכרת בניין ניתן לקזז בשנת היווצרותו כנגד הכנסה מבניינים אחרים באותה שנת מס, ורק יתרת ההפסד – תקוזז בשנים הבאות כנגד הכנסות מאותו בניין.



סעיף 92(א)(1) -

קיצוז הפסדי הון בישראל



## סעיף 92(א)(1) – הפסד הון בארץ

במידה ונוצר לנישום הפסד הון שאילו היה רווח הון היה חייב במס בישראל, הרי שההפסד ניתן לקיזוז אך ורק כנגד רווח הון לרבות שבח מקרקעין. תחילה יש לקזז כנגד רווח הון ראלי ולאחר מכן יתרת ההפסד תקוזז כנגד סכום אינפלציוני חייב ביחס של 1 ש"ח הפסד כנגד 3.5 ש"ח סכום אינ' חייב. הפסד הון שלא קוזז יועבר לשנים הבאות.

אופן הקיזוז:

תחילה יקוזז הפסד מול רווח ריאלי, את יתרת ההפסד יש לקזז מול סכום אינפלציוני חייב לקיזוז.



## סעיף 92(א)(1) – הפסד הון בארץ - הערות

1. חובה לקזז את הפסד ההון כנגד סכום אינפלציוני חייב, אם קיים, ובמידה ולא ניתן לדחות את יתרת ההפסד במטרה לקזזו בעתיד כנגד רווח ראלי.
2. הפסדי הון שנוצרו משנת 1996 ואילך מועברים לשנים הבאות לקיזוז ללא הגבלת זמן.
3. תכנוני מס בקיזוז הפסדים:  
סעיף 28 קובע, כי הפסד עסקי ניתן לקזז גם כנגד רווחים עסקיים וגם כנגד רווח הון. סעיף 92 קובע, כי הפסד הון ניתן לקיזוז רק כנגד רווח הון. כאשר יש לנישום רווח הון, הפסד עסקי והפסד הון- נשאלת השאלה מה כדאי לקזז תחילה. במידה והנישום צופה בשנים הבאות הכנסה עסקית – יש לקזז תחילה את הפסד ההון. ובמידה וצופה רווח הון שאינו מעסק – הרי שיקזז תחילה את ההפסד העסקי.



# 2. קיזוז הפסדים שנוצרו בחו"ל



## עקרונות כללים

סעיף 28 דן בקיזוז הפסדים שנוצרו בארץ, סעיף 29 דן בקיזוז הפסדים שנוצרו בחו"ל. ההבדל העיקרי הינו שאת ההפסדים שנוצרו בארץ ניתן לקזז כנגד הכנסה שהופקה בארץ או בחו"ל, לעומת הפסדים שנוצרו בחו"ל אשר אותם ניתן לקזז ברוב המקרים רק כנגד הכנסות שהופקו בחו"ל.



## עקרונות כללים

1. הקביעה האם מדובר בהפסד שנוצר בישראל או בחו"ל – תעשה עפ"י הכללים לקביעת מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א לפקודה.
2. תנאי לקיזוז הפסד שמקורו בחו"ל הוא שאילו היה רווח היה מתחייב במס בישראל.
3. לא יותר בקיזוז הפסד שנוצר בחו"ל שאילו היה רווח לא היה משולם בגינו בפועל מס בישראל (למשל רווח אשר מתחייב במס אך בשל מתן זיכוי מס זר – המס לא היה משולם בפועל).
4. סעיף 29(4) מפנה לסעיף 28(ג) וקובע, כי אין חובת קיזוז כנגד הכנסות מסוימות בשיעורי מס נמוכים (כגון: סכום אינפלציוני החייב במס (10%), ורווח הון ראלי, ריבית ודיב' (עד 25%)).
5. יש להגיש דו"ח שנתי לגבי שנת המס בה נוצר ההפסד – סעיף 29(5).





## עקרונות כללים - המשך

6. את גובה ההפסד יש לחשב עפ"י הוראות פקודת מס הכנסה.
7. את ההפסד יש לקזז במונחים שקלים (על פי כללי המרה ותרגום).
8. לצורך קיזוז הפסדים - אין הבחנה בין המדינות השונות בחו"ל והן יחשבו כטריטוריה אחת – ניתן לקזז הפסדים ממדינה א' כנגד רווחים ממדינה ב' בלבד ששתיהן מחוץ לישראל.
9. קיימת חובת קיזוז – למעט הפסד בעסק נשלט.
10. נטל הראיה בהוכחת ההפסד הינו על הנישום.



סעיף 29(1) -

קיצוז הפסד פסיבי בחו"ל



## סעיף 29(1)(א) – הפסד פסיבי שוטף

"הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאלו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל..."

לעניין סעיף זה, "הכנסה פסיבית" - הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד".

הפסד פסיבי שוטף בחו"ל יקוזז כנגד "הכנסה פסיבית" חייבת שנוצרה בחו"ל. ההכנסה הפסיבית אינה כוללת רווח הון.



## סעיף 29(1)(ב) – הפסד פסיבי מועבר

"מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס.. יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד ההכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה".

הפסד פסיבי מועבר ניתן לקזז בשנים הבאות רק כנגד "הכנסה פסיבית" שהופקה בחו"ל. ההכנסה הפסיבית אינה כוללת רווח הון.  
חריג – הפסד שוטף או מועבר מהשכרת בניין עד לגובה הוצאות הפחת – יותר לקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בניין.



**סעיף 29(2) -**

**קיצוז הפסד מעסק**

**או ממשלח יד בחו"ל**



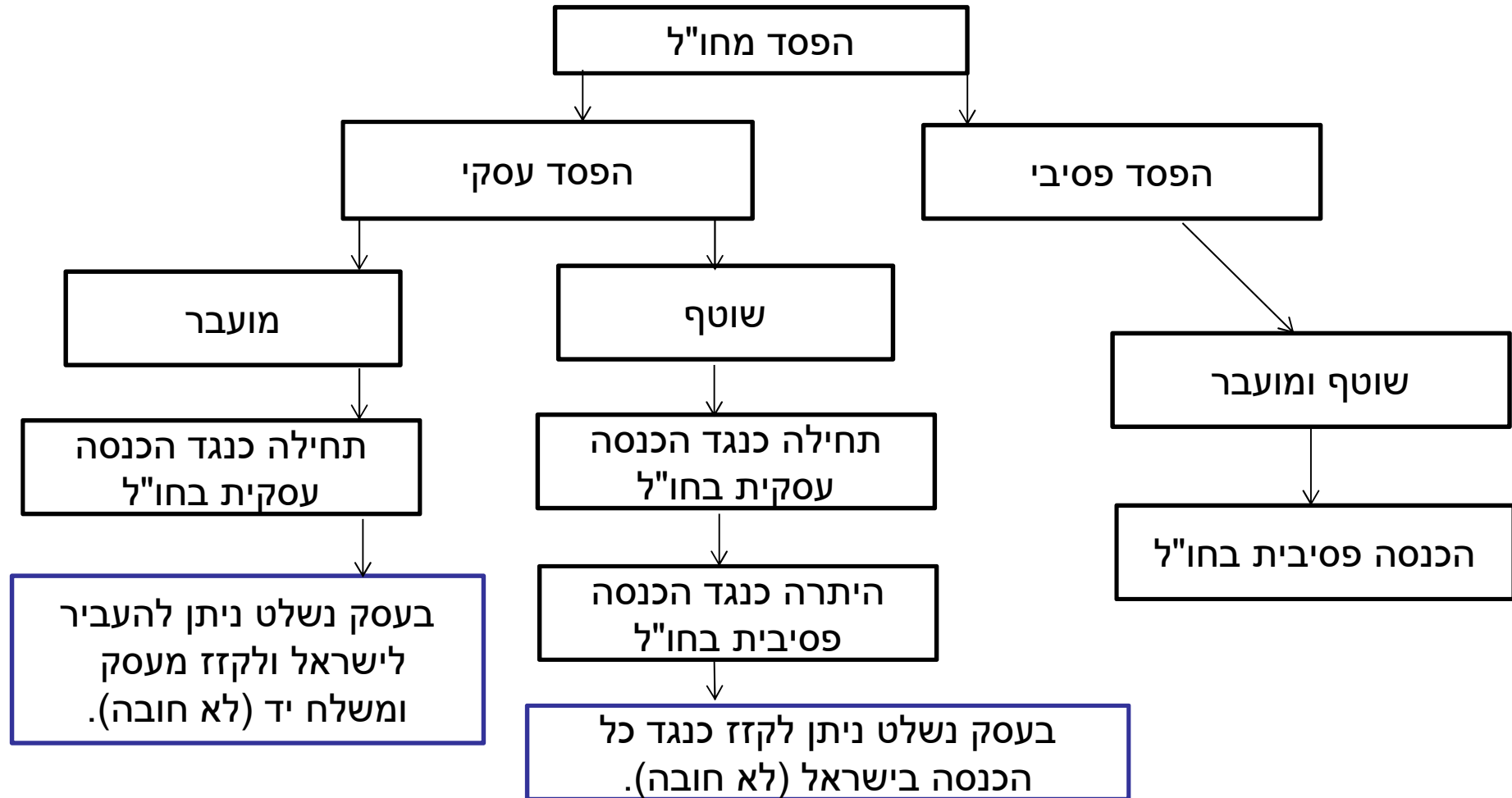
## סעיף 29(2)(א)-(ג) – הפסד עסקי שוטף

1. סעיף 29(2)(א) – הפסד שוטף יקוזז תחילה כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד בחו"ל, לרבות רווח הון בעסק בחו"ל.
2. סעיף 29(2)(ב) – מההכנסה הפסיבית תחילה יש לקזז הפסדים פסיביים ורק אח"כ הפסדים עסקיים שלא קוזזו מהכנסה העסקית.
3. סעיף 29(2)(ג) – במידה ועדיין נותר הפסד עסקי שוטף והחברה הינה עסק נשלט (עסק בחו"ל אך השליטה והניהול בו מופעלים מישראל) – אזי ניתן לקזז את הפסד מהעסק שבחו"ל כנגד כל הכנסה חייבת שהופקה בישראל באותה שנת מס.

## סעיף 29(2)(ד)-(ה) – הפסד עסקי מועבר

4. סעיף 29(2)(ד) – הפסד עסקי מועבר ניתן לקזז בשנים הבאות כנגד הכנסה מעסק או משלח יד בחו"ל לרבות רווח הון בעסק.
5. סעיף 29(2)(ה) – במידה וההפסד העסקי המועבר הינו ב"עסק נשלט" - ניתן לקזזו בשנים הבאות גם כנגד הכנסה מעסק או משלח יד בישראל.

# סיכום הפסדים מחו"ל





**סעיפים נוספים**

**בנושא קיזוז הפסדים**



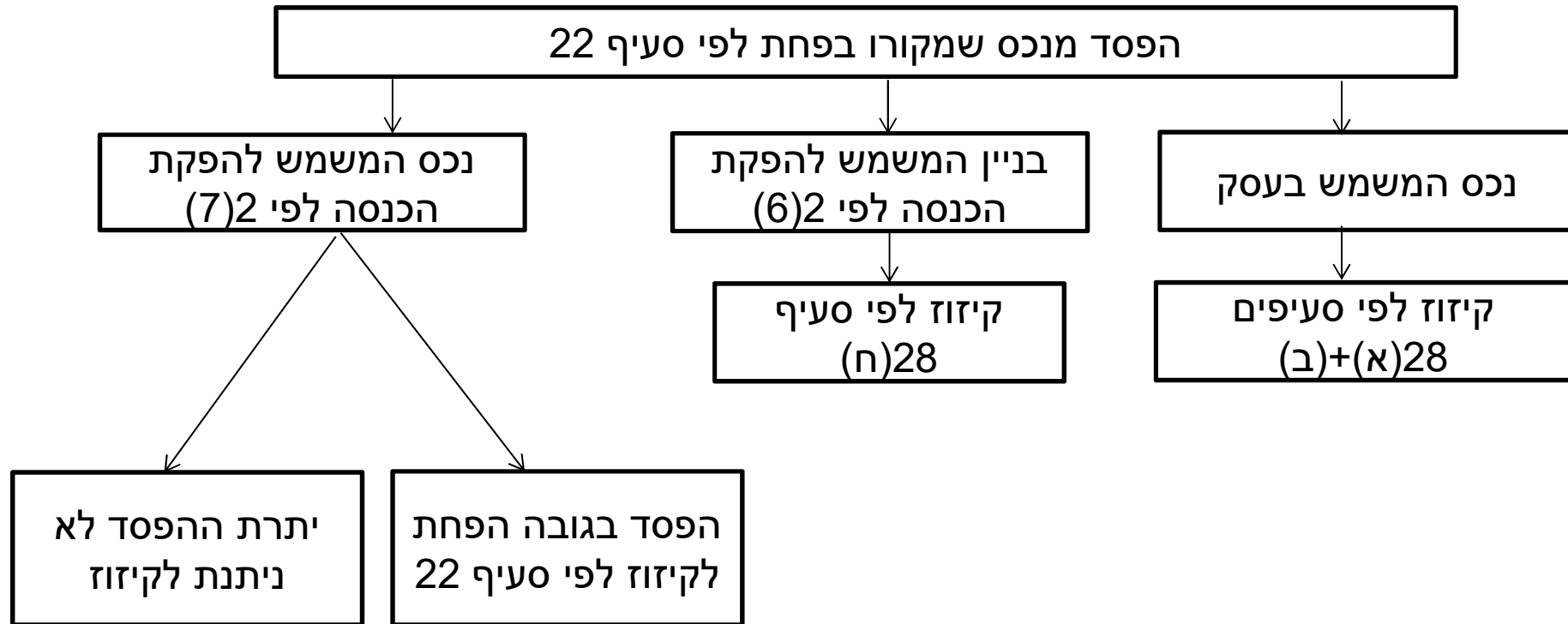
## סעיף 22 – זקיפת פחת משנה לשנה

הסעיף דן במצב בו הפחת שרושם נישום בגין הנכס גבוה מההכנסה החייבת שהופקה מהנכס. יש להבחין בין המקרים הבאים:

1. אם מדובר בנכס שמשמש בעסק או במשלח יד – מדובר בהפסד עסקי (סעיף 28(א)) – יותר לקיזוז מכל מקור.
2. אם מדובר בנכס שמשמש להפקת הכנסה מכח סעיף 2(6) – אזי בהתאם לסעיף 28(ח) ניתן להעביר את כל ההפסד לשנים הבאות.
3. אם מדובר בנכס שמשמש להפקת הכנסה מכח סעיף 2(7) – הרי שסעיף 22 קובע, כי את ההפסד בגובה הפחת ניתן לקזז בשנים הבאות כנגד הכנסה מאותו מקור.



# סעיף 22 – זקיפת פחת משנה לשנה - סיכום



## סעיף 8ב – מועד החיוב של הכנסה מ(6)2 ו-(7)2

הסעיף קובע כי מועד החיוב של הכנסה לפי סעיף (6)2 ו-(7)2 יהיה בשנה בה קיבלו את הכספים בפועל (גם אם מדובר בהכנסות מראש).  
מה הדין במצב בו נוצר מצב בו אין הכנסות משכירות אך יש הוצאות, כך שמתקבל הפסד שלפי סעיף 28 לא ניתן לקזזו בשנה בו נוצר?  
הוצאות אלו תותרנה בניכוי כנגד כל מקור הכנסה בשנה שבה הוצאו (בדומה להפסד עסקי שוטף).



## סעיף 8ב – מועד החיוב של הכנסה מ(6)2 ו-(7)2 - דוגמא

דוגמא –

2009	2008	2007	סוג ההוצאה
-	-	60,000	הכנסות שכירות מראש לשנים 2007-2009
(15,000)	(20,000)	(5,000)	הוצאות בגין המושכר
10,000	30,000	50,000	הכנסות אחרות מעסק וכל מקור אחר

שנת 2007 – כל דמי השכירות מראש בסך 60,000 ש"ח חייבים במס מכוח (7)2/(6)2 לפי סעיף 8ב.

סך הכנסה חייבת משכירות לשנת 2007 – 55,000 ש"ח.

שנת 2008 – ניתן לקזז את ההוצאות בסך 20,000 ש"ח כנגד הכנסות מכל מקור לפי סעיף 8ב (למרות שמדובר בהפסד שמקורו ב(7)2/(6)2).

סך הכנסה חייבת לשנת 2008 – 10,000 ש"ח.



## סעיף 8ב – מועד החיוב של הכנסה מ(6)2 ו-(7)2 - דוגמא

המשך הדוגמא –

2009	2008	2007	סוג ההוצאה
-	-	60,000	הכנסות שכירות מראש לשנים 2007-2009
(15,000)	(20,000)	(5,000)	הוצאות בגין המושכר
10,000	30,000	50,000	הכנסות אחרות מעסק וכל מקור אחר

שנת 2009 – ניתן לקזז את ההוצאות בסך 15,000 ש"ח כנגד 10,000 ש"ח. ההפסד שנותר בסך 5,000 ש"ח – ינוכה רטרואקטיבית בדוח של 2007 – תיפתח השומה, אך לא יינתנו הפרשי הצמדה וריבית בשל כך.



## סעיף 27 – ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד

סעיפים 28 ו-29 קובעים את כללי הקיזוז לגבי הפסדים פירותיים בלבד.

סעיף 92 קובע את כללי הקיזוז של הפסד הון – הפסד הון ניתן לקיזוז אך ורק כנגד רווח הון ושבח מקרקעין ולא ניתן לקיזוז כנגד הכנסות פירותיות.

סעיף 27 הינו חריג לסעיף 92 בכך שמאפשר לקזז הפסד הון בדומה להפסד עסקי – גם כנגד הכנסה פירותית לפי התנאים שלהלן:



## סעיף 27 – ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד - המשך

סעיף 27 מאפשר לקזז הפסד הון בדומה להפסד עסקי – גם כנגד הכנסה פירותית בהתקיים כל התנאים הבאים:

1. מתבצעת פעולה של חילוף – הנישום מוכר מכונות או ציוד ישנים ורוכש חדשים במקומם.
2. הנכסים הישנים והחדשים משמשים באותו עסק או משלח יד.
3. מדובר במכונות וציוד – לא כולל כלי רכב פרטיים.
4. החילוף נעשה באותה שנת מס – הן המכירה והן הקניה.
5. מכירת הנכס הישן יצרה הפסד הון.





## סעיף 27 – ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד - המשך

יש לקזז את הסכום הנמוך מבין:

(1) עלות הנכס החדש

(2) הפסד ההון שנוצר במכירת הנכס הישן.

ניתן לקזז כאילו מדובר בהפסד עסקי לפי סעיפים 28(א)+(ב) בשנת

היווצרותו מכל מקור.

יתרת ההפסד תחשב כהפסד הוני רגיל ותקוזז כנגד רווח הון בלבד –

סעיף 92.



סעיף 92(א)(3) -

קיצוז הפסדי הון בחו"ל



## סעיף 92(א)(3) – הפסד הון בחו"ל

כאשר נותר לנישום הפסד הוני בחו"ל שאילו היה רווח, היה מתחייב בישראל – תחילה יש לקזזו כנגד רווח הון בחו"ל ואת היתרה, אם קיימת, יש לקזז כנגד רווח הון בישראל.  
בכל מקרה הקיזוז מותר רק כנגד רווח הון.

יודגש, כי עד שנת 2003 – המיסוי בישראל היה לפי בסיס טריטוריאלי כך שתושב ישראל לא חויב במס רווח הון במכירת נכס בחו"ל (למעט ני"ע זר). לפיכך יש לזכור, כי הפסד הון שנוצר עד 2003 ממכירת נכסים בחו"ל לא ניתן לקזז כלל היות שאילו היה רווח לא היה חייב במס.



# לסיכום – סדר הקיזוז

## להלן יובא סדר הקיזוז:

1. הפסדים שלא ניתנים לקיזוז כלל.
2. הפסדים המוגבלים באפשרויות הקיזוז – סעיפים 28(ח) ו-22.
3. הפסד פסיבי בחו"ל מועבר ושוטף – סעיף 29(1).
4. הפסד עסקי בחו"ל לא נשלט מועבר ושוטף – סעיף 29(2).
5. הפסד מועבר מעסק נשלט – סעיף 29(2).
6. הפסד מועבר בישראל – סעיף 28(ב).
7. הפסד שוטף מעסק נשלט – סעיף 29(2).
8. הפסד שוטף בישראל – סעיף 28(א), הפסד לפי 8ב, הפסד לפי סעיף 27. יודגש כי, סעיף 92 קובע כי הפסד הון ניתן לקזז כנגד הכנסה הונית בלבד.



# 3. זיכויים ממס



## זיכויים ממס

זיכוי ממס ששולם בחו"ל יינתן כאשר אין אמנה בין ישראל לבין המדינה בה שולם המס בחו"ל, או כאשר נקבע באמנה כי ישראל תיתן זיכוי ממס ששולם בחו"ל.



## זיכויים ממס – התנאים לקבלת הזיכוי

1. **הזיכוי הוא רק בגין מיסי חו"ל** הגדרת מיסי חוץ בסעיף 199:
  - א- מיסים שמשלמים למדינת חו"ל ומחושבים לפי אחוז מההכנסות (אינם סכום קבוע).
  - ב- המס שולם לרשות מס של מדינה זרה או חלק ממדינה פדראלית או רשות אזורית.
  - ג- ההכנסה הופקה במדינה זרה (קביעת מקום הפקת ההכנסה – לפי סעיף 4א).
2. **הנישום הינו תושב ישראל באותה שנת מס** – (סעיף 200(ב)).
3. **לא יינתן זיכוי עבור מס ששולם בחו"ל על הכנסה הפטורה בישראל** – (סעיף 201(א)).
4. **מי שקיבל הקלה לפי סעיף 163 בשל דיבידנד יראו את ההקלה כמו זיכוי ממס על הכנסות מדיבידנד** – (סעיף 201(ב)).



## זיכויים ממס – אופן מתן הזיכוי

השיטה למתן זיכוי ממס מבוססת על סיווג ההכנסות בחו"ל לפי **"שיטת הסלים"**.

כל ההכנסות של הנישום מסווגות למקורות הכנסה המכונים "סלים" ובכל "סל" יכללו רק ההכנסות שהופקו בחו"ל מאותו מקור. ניתן לקזז מיסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה ב"סל" רק כנגד מיסים ששולמו בישראל על הכנסות מאותו ה"סל".

הכנסות מאותו מקור החייבות בשיעורי מס שונים – יחושבו ב"סלים" נפרדים.

מיסי החוץ יתורגמו לש"ח ואת הסכום המתורגם יזכו מהמס הישראלי.





## סעיף 204 – סכום הזיכוי ממס הכנסה ליחיד

הזיכוי הינו הנמוך מבין:

1. המס ששולם בפועל בחו"ל.
2. תקרת הזיכוי – המס המחושב בישראל על  
ההכנסה שהופקה בחו"ל.

סעיף 205א קובע כי עודף זיכוי ניתן להעברה לשנים הבאות  
כנגד הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו "סל" הכנסות  
בלבד.



## חישוב תקרת הזיכוי

### א- תקרת הזיכוי להכנסות החייבות בשיעור מס מיוחד – תחשב

בהתאם לחבות המס שחלה בישראל על ההכנסה מאותו מקור.

דוגמא - הכנסה מדיבידנד מיפן 5,000 ש"ח, אחזקה 5% ניכוי במקור 30% מס.

הכנסה מדיבידנד מארה"ב 8,000 ש"ח, אחזקה 8% ניכוי במקור 10% מס:

סעיף	סכום	הערות
סך הכנסות מסל 2(4) דיבידנד החייבות במס בישראל	13,000	
מס מחושב בישראל 25% לפי ס' 125ב	3,250	תקרת הזיכוי
מס ששולם בחו"ל	2,300	
זיכוי ממס	2,300	המס ששולם בחו"ל עד לגובה התקרה
מס לתשלום	950	(תקרת הזיכוי פחות זיכוי ממס)
עודף זיכוי	0	



## חישוב תקרת הזיכוי - המשך

ב- תקרת הזיכוי החייבת בארץ בשיעור מס שולי – בהתאם

לסעיף 121.

תקרת הזיכוי תחושב כך:

הכנסה בחו"ל \* שיעור המס המשוקלל על ההכנסות הרגילות.

**שיעור המס המשוקלל:**

המס בישראל על הכנסות מישראל שחויבו במס שולי  
סך כל ההכנסות מישראל ומחו"ל החייבות במס שולי



## חישוב תקרת הזיכוי - המשך

דוגמא - הכנסה מעסק 200,000 ש"ח, הכנסה ממשכורת בחו"ל 10,000 ש"ח שיעור המס בחו"ל 50%. מס מחושב בישראל לפי סעיף 121 על הכנסה בגובה 210,000 ש"ח - 35,345 ש"ח.

שיעור המס המשוקלל:  $35,345 / 210,000 = 16.83\%$   $10,000 * 16.83\% = 1,683$  ש"ח.

סעיף	סכום	הערות
סך הכנסות מסל 2(2) שהופקו בחו"ל	10,000	
מס מחושב לפי שיעור מס משוקלל	1,683	תקרת הזיכוי
מס ששולם בחו"ל	5,000	
זיכוי ממס	1,683	המס ששולם בחו"ל עד לגובה התקרה
מס לתשלום	0	(תקרת הזיכוי פחות זיכוי ממס)
עודף זיכוי	3,317	



## חישוב תקרת הזיכוי - המשך

ג- תקרת הזיכוי להכנסה שחויבה בארץ בהיטל נוסף 2% לפי סעיף 121ב- ההיטל הנוסף יתווסף לסכום תקרת הזיכוי באופן יחסי להכנסה שהופקה בחו"ל חלקי סך הכנסות הנישום.



## זיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל

כאשר חברה תושבת ישראל מקבלת דיבידנד שמקורו בחו"ל, הדיבידנד אינו פטור ממס וישנם מספר מסלולי מיסוי אפשריים:

### מסלול 1 – מס על הדיבידנד המחולק וזיכוי ישיר

חיוב במס: החברה הישראלית תחויב על הדיבידנד בשיעור מס חברות (כפי שנקבע בתיקון 216).

זיכוי: לפי סעיף 203(א) - יינתן זיכוי ישיר בגובה המס ששולם בחו"ל.



# זיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל - המשך

מסלול 2 – מס חברות על הדיבידנד המגולם, זיכוי ישיר + זיכוי עקיף

מסלול זה יחול בשני מקרים:

1. כאשר החברה המקבלת את הדיב' מחזיקה ב- 25% לפחות

מהחברה בחו"ל ומבקשת בחירה במסלול זה. או -

2. כאשר הדבר נקבע באמנה למניעת כפל מס.

חיוב במס: ישולם מס חברות לפי סעיף 126(א) על ה"דיבידנד המגולם".

דיבידנד מגולם = ההכנסה מדיבידנד ברוטו + מס החברות ששולם בחו"ל על

ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.



# זיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל - המשך

## מסלול 2 – מס חברות על הדיבידנד המגולם וזיכוי ישיר + זיכוי עקיף

זיכוי: לפי סעיף 203(ב) - על המס יינתן זיכוי כפול בגובה:

1. זיכוי ישיר – המס כל הדיבידנד ששולם בחו"ל.
  2. זיכוי עקיף – המס (לרוב מס חברות) ששולם בחו"ל על הכנסות החברה שממנה מחולק הדיבידנד.
- כאשר "חברה נכדה" מחלקת דיבידנד ל"חברת הבת" וזו מחלקת את הדיבידנד לחברת האם תושבת הארץ, אזי בחישוב העקיף יש לקחת בחשבון גם מס ששולם על ידי ה"חברה נכדה", בתנאי שחברת הבת מחזיקה בה לפחות 50% לפי סעיף 126(ה) - במסלול זה עודף זיכוי אינו מועבר לשנים הבאות ולא ניתן לניצול כלל.





# זיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל - המשך

## מסלול 3 – הוראת שעה לשנת 2009 - אינו רלוונטי כיום

חיוב במס: לפי סעיף 126א, בהתקיים כל התנאים שיעור המס על הדיבידנד בשנת 2009 יהיה 5%.

זיכוי: לפי סעיף 203(א): יינתן זיכוי ישיר בלבד בגובה המס ששולם בחו"ל בגין הדיב' המחולק.



## פס"ד אמות השקעות – קיזוז הפסד עסקי קודם לזיכוי מס זר

עובדות המקרה –

חברת אמות השקעות (תושבת ישראל) וחברת הבת (תושבת קנדה) עוסקות בתחום הנדל"ן. לחברת הבת נוצר רווח ממכירת נכס, ומרווח זה חילקה חברת הבת לחברת אמות השקעות דיבידנד בגובה של 178 מיליוני ש"ח. בעקבות מכירת הנכס וחלוקת הדיב' שולמו מיסי החוץ הבאים:

1. מס חברות קנדי בגובה 46 מיליוני ש"ח.

2. מחלוקת הדיב' נוכה במקור מס קנדי בסך 25 מיליוני ש"ח.

לחברת אמות השקעות היה הפסד עסקי שוטף בישראל בסך 35 מיליוני ש"ח.

המחלוקת: האם חברת אמות רשאית לשמור את ההפסד העסקי לצורך קיזוזו בשנים הבאות או שההפסד העסקי קודם לזיכוי המס הזר?



## פס"ד אמות השקעות – קיזוז הפסד עסקי קודם לזיכוי מס זר

הכרעת ביהמ"ש (מחוזי) -

ככלל – זיכוי בגין מסי חוץ ניתן כנגד מסי ישראל העשויים לחול על הכנסה החייבת של הנישום, קרי, הכנסת החברה לאחר הפחתת ניכויים, קיזוזים, פטורים והפסדים עסקיים.

סעיף 28(ב) קובע, כי במקרים בהם ניתן לקזז את ההפסד העסקי בשנה מסוימת יש לעשות זאת קודם לזיכוי המס הזר.

מסקנה -

חברה תושבת ישראל, אשר הפיקה הכנסה שמקורה מחוץ לישראל, חייבת לקזז כנגד הכנסת החוץ האמורה הפסד עסקי מפעילות אחרת בישראל **לפני** שהיא זוקפת כזיכוי את המס הזר ששולם על הכנסת החוץ כנגד המס החל בישראל.



# פס"ד אמות השקעות – קיזוז הפסד עסקי קודם לזיכוי מס זר

גישת חברת אמות השקעות מול גישת רשויות המס -

גישת רשויות המס		גישת חברת אמות השקעות	
178+46=224	הדיבידנד המגולם במיליוני שקלים	178+46=224	הדיבידנד המגולם במיליוני שקלים
35 מיליוני ש"ח	הפסד עסקי	224 מיליון ש"ח	הכנסה חייבת
189 מיליוני ש"ח	הכנסה חייבת	27%	מס חברות
27%	מס חברות	$224 * 27\% = 60.48$	חבות המס בישראל במיליוני שקלים
$189 * 27\% = 51$	חבות המס בישראל במיליוני שקלים	$46 + 25 = 71$	מיסי חוץ ששולמו
$46 + 25 = 71$	מיסי חוץ ששולמו	0 ש"ח	חבות המס בישראל לאחר קיזוז מיסי חוץ
0 ש"ח	חבות המס בישראל לאחר קיזוז מיסי חוץ	35 מיליוני ש"ח	הפסד עסקי להעברה



# דוגמאות לזיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל

דוגמא למסלול 1 - בשנת 2016 חברה בישראל המחזיקה 5% בחברה בחו"ל קבלה 700 ש"ח דיבידנד לאחר ניכוי 30% מס.

סעיף	סכום	הערות
הכנסה חייבת בישראל 2(4)	1,000	700/0.7
מס מחושב בארץ 23% מס חברות	230	תקרת הזיכוי
מס ששולם בחו"ל	300	
זיכוי ישיר 203(א)	230	הנמוך מבין המס המחושב/ תקרת הזיכוי
מס לתשלום	0	(תקרת הזיכוי פחות זיכוי ממס)
עודף זיכוי	70	



## דוגמאות לזיכוי עקיף לחברה על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל

דוגמא למסלול 2 - בשנת 2016 חברה בישראל המחזיקה 5% בחברה בחו"ל קבלה 700 ש"ח דיבידנד לאחר ניכוי 30% מס. נתון כי מס חברות בחו"ל – 21%.

סעיף	סכום	הערות
הכנסה חייבת במסלול 2 – דיב' מגולם	1,266	1000/0.79
מס מחושב בארץ 23% – 126 (א) מס חברות	219	תקרת הזיכוי
זיכוי ישיר מס ששולם בחו"ל על הדיב'	300	0.3*1000
זיכוי עקיף – מס חברות ששולם על הדיב'	266	0.21*1,266
מס לתשלום	0	(תקרת הזיכוי פחות זיכוי ממס)
עודף זיכוי		במסלול זה עודף הזיכוי לא מועבר



## סעיף 205א – עודף זיכוי ליחיד ולחברה

### סעיף 205א(א) – עודף זיכוי במקרה 'רגיל'

ייחשב כהפחתת הזיכוי שניתן מהמס ששולם בחו"ל על הכנסות מסל מסוים.

עודף זיכוי ניתן להעברה לשנים הבאות בתנאים הבאים:

1. העודף יקוזז בעתיד בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו סל הכנסות.
2. עודף הזיכוי יינתן לניצול בחמש השנים הבאות בזו אחר זו.
3. עודף הזיכוי יתואם למדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת.

### סעיף 205א(ב) – עודף זיכוי שנוצר בגין קיזוז הפסד

במידה ומההכנסה החייבת בארץ קוזזו הפסדים שנוצרו בחו"ל – הרי שתקרת הזיכוי עשויה להיות נמוכה מהמס ששולם בחו"ל וייווצר עודף זיכוי. עודף זה ניתן לניצול בשנים הבאות (כנגד הסל שיצר את ההפסד וגם כנגד הסל שהניב את ההכנסה).



## סוגיות נוספות בקיזוז הפסדים

### סעיף 206 – אי התרת ניכוי

בחישוב הכנסת חוץ החייבת במס בישראל – יש לחשב בישראל מס על סכום ההכנסה ברוטו ללא קיזוזי מסי חו"ל.

### סעיף 207א – זיכוי בשל דיבידנד

כאשר נישום תושב ישראל (יחיד או חברה) מקבל דיבידנד מחברה תושבת חוץ ושולם על הדיבידנד מס בחו"ל - יינתן זיכוי כרגיל.

כאשר החברה שבחו"ל נשלטת ומנוהלת מישראל – הרי שהחברה נחשבת לתושבת ישראל (קרי, ההכנסה הופקה בישראל).

למרות שסעיף 199 מתנה את קבלת הזיכוי בכך שההכנסה הופקה בחו"ל, סעיף 207א קובע, כי למרות שההכנסה הופקה בארץ, כן יינתן זיכוי הן ליחיד והן לחברה.





## סוגיות נוספות בקיזוז הפסדים - המשך

סעיף 207ב – מועד קבלת הזיכוי - הסעיף קובע כי מס ששולם בחו"ל ניתן לקזז רק בתנאי שהסכום שולם בפועל בחו"ל עד 24 חודשים מתום שנת המס בה חויבה ההכנסה בישראל.

אם שולם המס בחו"ל לאחר תקופה זו, יהיה מותר לקזזו בשנת המס בה שולם, כנגד המס בגין הכנסות חוץ אחרות מאותו 'סל'.

סעיף 207ד – סייג לזיכוי - כאמור לעיל, הפסד מעסק נשלט שלא ניתן היה לקזז בחו"ל בשנת המס – כן ניתן לקזזו כנגד הכנסות שהופקו בישראל. סעיף 207ד קובע, כי כאשר קוזז הפסד מעסק נשלט כנגד הכנסה בישראל, לא יינתן זיכוי על הכנסה מעסק בחו"ל בשנתיים שקדמו לשנת המס שבה קוזז ההפסד, ובחמש השנים הרצופות שלאחריה עד לגובה ההפסד שקוזז כאמור.



# 4. עמדות חייבות בדיווח



הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את ההפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הדוח.

עמדה מספר 10/2016 –  
הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף  
זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה  
לאחר לרבות בדרך של הורשה.

כך למשל, יורש אינו זכאי לנצל זיכוי מסי חוץ שנוצרו  
אצל המוריש.



לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל.

מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

1. מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.

## עמדה מספר 14/2016 – תקרת מסי חוץ - המשך

2. יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ-"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.
3. מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחוץ לארץ בהתאם לשיטת "Carry back" הנהוגה במדינות שונות).



במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחר  
("Carry Back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר,  
יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש  
זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים  
הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

עמדה מספר 16/2016 –  
קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות

תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.





במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ. קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.

## עמדה מספר 50/2017 –

### יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד

ייחוס הכנסות תאגיד LLC לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 (להלן: "החוזר") באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי, יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה- LLC מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (למשל: 122א' ו-125ג' לפקודה).



מבלי לגרוע מהאמור לעיל –

לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארצות הברית על ידי בעל מניות ישראלי בשל הכנסות ה- LLC המיוחסות אליו, אם לא כלל את הכנסות ה- LLC במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות במס, כנגד המס הישראלי החל על הדיבידנד המחולק לו מה- LLC אם לא בחר להחיל את הוראות החוזר.

**5. טופס 1213 –**

**תכנוני מס חייבים בדיווח**



## טופס 1213 – תכנוני מס חייבים בדיווח

בשנת 2008, רשות המסים פרסמה טופס מספר 1213 אשר כותרתו "הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח – מס הכנסה" ואותו יש לצרף לדוח השנתי החל משנת 2007.

על החברה לדווח על פעולה חייבת בדיווח בהתאם לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז – 2006.

יודגשו התקנות שלהלן:

תקנה 2(2) – מכירת נכס לקרוב שבה נוצר הפסד של 2 מיליון ש"ח לפחות, שקוזז כולו או חלקו בשנת המכירה או בתוך שנתיים שלאחר תום שנת המכירה.



## טופס 1213 – תכנוני מס חייבים בדיווח

תקנה 2(3) – מכירת נכס לאחר, כאשר הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב, והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידיו, ובעקבות המכירה נוצר לו הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות, הניתן לקיזוז, בין אם קוזז ההפסד ובין אם לאו.

תקנה 2(4) – מכירת נכס לאחר, אם הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב, והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידיו, וכנגד הרווח שנוצר לו בעקבות המכירה קיזז הפסד קודם שהיה לו בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות.

תקנה 2(8) – רכישת אמצעי שליטה בשיעור של 50% או יותר בחבר בני אדם שלו הפסד של 3 מיליון ש"ח לפחות.



# תודה

עו"ד (רו"ח) גיא חן

טל': 077-6467030 פקס': 077-6467031

[guy@sagilaw.com](mailto:guy@sagilaw.com)

