



## **רשימת עמדות חייבות בדיווח חדשות לשנת המס 2025** **בנושא מס הכנסה**

### **עמדה מספר 114/2025 – תחולת הוראות סעיף 75ז(ה) לפקודה לעניין נאמנות קרובים שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של יוצר הנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל**

הוראות סעיף 75ז(ה) לפקודה, כנוסחו של הסעיף לאחר תיקון 197, יחולו כלשונן, בין היתר, גם לגבי נאמנות קרובים שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של אחד היוצרים בנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל במעמד של תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר – והיוצר אינו רשאי לעקוף את הוראות סעיף 75ז(ה) האמור באמצעות בחירה להיחשב כיוצר בר שומה ובר חיוב במס בשל הכנסות הנאמנות בהתאם לסעיף 75ז(ח) לפקודה.

### **עמדה מספר 115/2025 - יראו שתי נאמנויות או יותר אשר נוצרו על ידי אותו יוצר, כקרובות זו לזו – כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה**

יראו את כל הנאמנויות אשר יצר תושב ישראל לנהנים שונים או זהים כקרובות זו לזו, כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה [על כל המשתמע מכך לעניין הגדרת המונחים "יחד עם אחר" ו- "בעל מניות מהותי" בסעיף 88, משמעות המונח "משיכה מחברה" בסעיף 3(ט) לפקודה, וכו'] - וזאת, בין היתר, לאור סעיף 75ז(ב) לפקודה הקובע כי בנאמנות תושבי ישראל יראו את נכסי הנאמנות כנכסיו של היוצר. מהאמור לעיל נובע, בין היתר, כי לעניין בחינת השאלה האם נאמנות כלשהי מבין הנאמנויות אשר אותו תושב ישראל עונה להגדרת המונח "בעל מניות מהותי" בחבר-בני-אדם שבסעיף 88 - יש לצרף את כלל האחזקות של כלל הנאמנויות שיצר, שלהן זכויות באותו חבר-בני-אדם.

### **עמדה מספר 116/2025 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה**

הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה. חישוב הכנסה החייבת הנובעת מהכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין (להלן: "הישות המושקפת"). יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין



חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל. יתרון המס יבחן ביחס לסך כל זכויותיו של הנישום בישויות מושקפות כאמור לעיל באופן מצרפי.

לעניין זה, ישות מושקפת הינה ישות שהכנסתה החייבת מיוחסת לבעל המניות בה כאמור בסעיפים 64 או 64א' לפקודה, שותפות או ישות מסוג LLC אשר ביקשה להפעיל את ההוראות האמורות בסעיף 5.2.2 לחוזר מס הכנסה 5/2004 בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C.

יובהר כי ישות מושקפת יכולה להיות ישות שהתאגדה בישראל או מחוץ לישראל.

לצורך יישום עמדה זו במסגרת סעיף 131ה' לפקודה, ידרש הנישום לדווח עליה רק אם הוא מחזיק בתום שנת המס מעל 25% מאמצעי השליטה בישות המושקפת במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או יחד עם קרובו ("קרוב" ו"אמצעי שליטה" לעניין זה – כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה).

ככל והישות המושקפת מוחזקת בעקיפין על ידי תושב ישראל, יבחן שיעור האחזקה, בהתאם למנגנון האמור בסעיף 75ב(א)(ד)(2) לפקודה.

למען הסר ספק אין בעמדה זאת לשנות את עמדת מס הכנסה בחוזר מס הכנסה 5/2004 בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C ובפרט כי לא ניתן להעלות הפסד מ-LLC אשר בחר ליישם את הוראות סעיף 5.2.2 לבעל הזכויות בו.

**הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 27/2016 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 והיא מחליפה את עמדה מספר 27/2016 החל משנת המס 2025 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 27/2016 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2016 - 2024.**

## **עמדה מספר 117/2025 - אי ניצול עודף זיכוי במקום בו בחרו להשתמש בשיטת**

### **הזיכוי העקיף**

בנסיבות בהן חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות זרות, חברה A תושבת מדינה a וחברה B תושבת מדינה b, ככל והחברה הישראלית בחרה לחשב את הזיכוי בשל מס זר לפי חלופת הדיבידנד המגולם כמשמעותו בסעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה (להלן: "שיטת הזיכוי העקיף") לא יובא בחשבון מס החברות הזר ו/או מיסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ששילמה חברה A (בין אם הוטלו על חברה A ובין אם על החברה הישראלית) לצורך חישוב זיכוי בשיטת הזיכוי העקיף כנגד המס החל על הכנסה מדיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B. יובהר כי עמדה זו תחול גם כאשר חברות A ו-B הינן תושבות אותה מדינה. למען הסר ספק עמדה זו תחול גם במקום החברה הישראלית בחרה בשיטת הזיכוי העקיף הן על הדיבידנד מחברה A והן על הדיבידנד מחברה B והן במקרה בו בחרה החברה להחיל את שיטת הזיכוי העקיף רק על אחת מהן. כלומר, במקום בו החברה הישראלית ביקשה ליישם את שיטת הזיכוי העקיף כנגד קבלת דיבידנד מחברה זרה, לעמדת רשות



המיסים יש ליישם את הוראות סעיף 126(ה) הן על רכיב מיסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד והן על רכיב מס החברות המגולם ולא ניתן לקזז מי מהם כנגד מס החייב על הכנסה אחרת שאיננה ההכנסה מאותו דיבידנד ספציפי שעליו הופעלה שיטת הזיכוי העקיף, לרבות זו שנצמחה לה בגין דיבידנד אחר מחברה זרה.

דוגמה:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה A תושבת מדינה a (להלן: "חברה A") ובחברה זרה B (להלן: "חברה B") תושבת מדינה b. חברה A חילקה דיבידנד לחברה בסך 10,000 ₪ (ברוטו לפני ניכוי מס במקור בגין חלוקת הדיבידנד). ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד של חברה A עמדה על 12,500 ₪ והיא שילמה מס חברות במדינה A בסך 2,500 ₪. כמו כן בעת חלוקת הדיבידנד שילמה החברה מיסי חוץ בסך 1,000 ש"ח במדינה a.

2. חברה B חילקה גם היא דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. חברה B חילקה דיבידנד לחברה בסך 900 ₪ (ברוטו לפני ניכוי מס במקור בגין חלוקת הדיבידנד). ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד של חברה B עמדה על 1,000 ₪ והיא שילמה מס חברות במדינה b בסך 100 ₪. כמו כן בעת חלוקת הדיבידנד לא שילמה החברה מס זר במדינה b.

3. הנח כי מס החברות בישראל הינו בשיעור 25%.

4. במקרה האמור ככל והחברה מבקשת ליישם את שיטת הזיכוי העקיף כנגד הדיבידנד שקיבלה מחברה A, סכום המס הזר המותר בזיכוי בגין חלוקת הדיבידנד מחברה A עולה על גובה המס בישראל החייב בגין דיבידנד זה (להלן: "עודף המס הזר") ולכן המס החייב בישראל בגין הדיבידנד שקיבלה החברה מחברה A יהיה 0. יחד עם זאת עודף המס הזר לא יהיה בר העברה וקיזוז כנגד חבות המס של החברה שמקורה בדיבידנד מחברה B.

**הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 90/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה מספר 90/2020 החל משנת המס 2025 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 90/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2020 - 2024.**



## **עמדה מספר 118/2025 - אי דיווח על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף**

### **6 להוראת השעה**

חברת מעטים אשר לא ביקשה ולא קיבלה את אישור רשות המסים על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 – הוראת שעה, הרי שהוראת השעה כאמור לא תחול עליה.

בהעברת נכס שלא דווחה ואושרה כאמור יחולו הוראות הפקודה ויראו בה כדיבידנד בעין לבעלי המניות, דהיינו מכירת הנכס בשווי שוק ברמת החברה ודיבידנד בגובה תמורת הנכס ברוטו לבעל המניות. לעניין זה, יתרון המס ימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכס לפי שווי שוק בתוספת ניכוי המס במקור החל על הדיבידנד לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה.

בפירוק שלא דווח ואושר כאמור יחולו הוראות הפקודה ויראו את נכסי החברה המתפרקת כנמכרים בשווי שוק. לעניין זה, יתרון המס ימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכסים לפי שווי שוק לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה. כמו כן, יראו את בעלי המניות כמי שמכרו את מניות החברה המתפרקת בתמורה ליתרת המזומנים לסוף הפירוק. לעניין זה, יתרון המס ימדד בגובה המס החל בגין מכירת מניות החברה המתפרקת.

עמדה זו לא תחול במקרים הבאים:

1. חברות אשר ביצעו את העברת הנכס או הפירוק לפני מועד פרסום חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 03/2025 (3 באפריל 2025).
2. חברות אשר הגישו את הבקשה במערכת החלטות מיסוי עד ליום 30 ביוני 2026 ובמסגרת הגשת הבקשה צורף אישור ניכוי המס במקור על הדיבידנד ששולם בעת ההעברה או ראייה ממשית אחרת המעידה על ביצוע ההעברה במועד.

## **עמדה מספר 119/2025 - דיבידנד בידי קיבוץ**

קיבוץ שיתופי ו/או קיבוץ מתחדש כהגדרתם בסעיף 54 לפקודה המקבל דיבידנד מחבר בני אדם, לא יחולו עליו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

## **עמדה מספר 120/2025 - קיזוז הפסד הון מול הכנסה מעסק בהתאם להוראות סעיף**

### **(1)2 לפקודה**

לעניין הוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה, מקום בו ההכנסה מריבית או מדיבידנד ששולם בשל נייר ערך, עולה לכדי הכנסה מעסק, בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה, לא ניתן לקזז את ההכנסה העסקית כאמור מול הפסד הון.