



**תושבות במס הכנסה  
מקום הפקת הכנסה  
זיכוי מס זר  
נספח ד' הלכה למעשה  
מילוי טופס N150**

**מרצה : חבר יהושע, עו"ד ורו"ח  
פקיד שומה חיפה לשעבר**

**27 בספטמבר 2023**



## תושבות במס הכנסה - נושאים

### ➤ תושבות יחיד

- הגדרת תושבות היחיד לפי הפקודה, מבחני מרכז החיים, חזקת התושבות.
- תושבות היחיד לפי אמנות המס
- המועד ממנו יש לראות את היחיד כתושב חוץ או כתושב ישראל
- דו"ח ניתוק תושבות

### ➤ תושבות התאגיד

- הגדרת תושבות של חבר בני אדם
- שליטה וניהול - עמדת הפסיקה
- שליטה וניהול - עמדת רשויות המס
- תושבות התאגיד לפי אמנות המס



# הגדרת תושבות לגבי יחיד



# הגדרת תושב ישראל ליחיד -סעיף 1 לפקודה

"תושב ישראל" או "תושב" -

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו ההוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;



# מרכז החיים - החזקה הכמותית

חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

1. אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
  2. אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
- "יום" – לרבות חלק מיום.

**פס"ד פלוני (ע"א 3328/15):** יש לספור במניין הימים גם את יום הכניסה וגם את יום היציאה מישראל.

החזקה ניתנת סתירה הן ע"י הנישום והן ע"י פקיד השומה.



## מרכז החיים - מקרים לדוגמא

**פס"ד ספיר (ע"א 4862/13):** התקיימה חזקת הימים הכמותית. אף על פי כן הנישום הצליח לשכנע כי מרכז חייו עבר לסינגפור. בנוסף, למרות העובדה שאשתו ובנותיו (הבגירות) של הנישום גרות בישראל, וקיומם של נכסים בישראל, קיבל בית המשפט את הטענה כי מרכז החיים הוא בסינגפור.



## מרכז החיים - מקרים לדוגמא

**פס"ד רפי אמית (ע"א 476/17):** שחקן פוקר אשר זכה בתחרויות קלפים ברחבי העולם. בשנת המס שהה בישראל כ-30 ימים, ולא התקיימה בעניינו חזקת הימים, וכמו כן לא היה תושב באף מדינה אחרת. נקבע כי הפקודה אינה מחייבת כי אדם יהיה תושב של מדינה מסוימת, אולם תושבות במקום אחר היא מאפיין רלוונטי במסגרת בחינת מרכז החיים.

**פס"ד פלוני (ע"א 3328/15):** התקיימה חזקת הימים השנייה (30 ימים בשנה + 425 ימים במהלך 3 השנים). נקבע שהחזקה לא נסתרה, וכן התקיים המבחן המהותי. נקבע שבתקופות השהייה בישראל נהנה הנישום משירותים ציבוריים, ולכן להתקיימות החזקה משקל משמעותי גם מבחינת מרכז החיים המהותי. כמו כן הנישום לא הראה קניית מעמד כתושב או אזרח באף מדינה אחרת.



# הגדרת תושב חוץ - סעיף 1 לפקודה

**"תושב חוץ"** - מי שאינו תושב ישראל, וכן שהתקיימו בו כל אלה :

1. שהה מחוץ לישראל לפחות 183 יום, בכל שנה, בשנת המס ובשנה לאחריה (" מבחן כמותי").
2. בשנתיים לאחר מכן, מרכז חייו היה מחוץ לישראל ( "מבחן איכותי").

**מבחן 2+2 שנתי, היוצר חזקה שאינה ניתנת לסתירה.**





## סמכות לקבוע תושבות לגבי יחידים

► שר האוצר קבע בתקנות, אילו יחידים שלפי החזקות הינם תושבי ישראל , לא ייחשבו ככאלה ולהיפך .

► לדוגמא :

□ עובדי משרדי הממשלה, עובדי הסוכנות היהודית ויו"ב , ייחשבו תושבי ישראל.

□ לעומתם, ספורטאים זרים ודיפלומטים, ייחשבו כתושבי חוץ.



# תושבות היחיד לפי אמנות המס



# תושבות היחיד לפי אמנות המס

- ❑ מקום המושב של היחיד מהווה תנאי עיקרי לתחולת ההוראות באמנות למניעת כפל מס.
- ❑ מקום המושב נקבע בהתאם להוראות הדין הפנימי בכל אחת מהמדינות שהן צד לאמנה.
- ❑ תושב הוא מי שנתון למס על בסיס כלל עולמי, בשל מקום מגורים או מקום ניהול עסקיו.
- ❑ באמנות חדשות, נאמר במפורש שהגדרת תושב אינה כוללת מי שממוסה על הכנסות באותה מדינה (תושב חוץ הממוסה על בסיס טריטוריאלי).
- ❑ ייתכן מצב בו יחיד יהיה "תושב" הן בישראל והן במדינה שהיא צד לאמנה עם ישראל.
- ❑ במצבים כאלו, יש להכריע לעניין התושבות על פי מבחני "שוברי שוויון" הקבועים באמנות.
- ❑ סעיף 196 לפקודה: הוראות אמנות המס גוברות על כל חיקוק.



# תושבות היחיד לפי אמנות המס

לדוגמה מבחן "שובר השוויון" (סעיף 4) באמנת המס עם גרמניה:

מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ייקבע מעמדו כלהלן:

(א) יראוהו רק כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע; אם עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים);

(ב) אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, או אם לא עומד לרשותו בית קבע אף לא באחת מהמדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;  
(ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא באחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח;

(ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות או אף לא של אחת מהן, הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יישבו את השאלה בהסכמה הדדית.



# תושבות היחיד לפי אמנות המס

- יש לבחון את שוברי השוויון רק במקרה של כפל תושבות.
- אין לעבור למבחן הבא , אלא אם כן לא ניתן להכריע במבחן הקודם.



# מועד שינוי התושבות



# המועד שממנו יש לראות את היחיד כתושב חוץ

עמדת רשויות המס בחוזר מס הכנסה 1/2012

במקרים בהם עזב היחיד את ישראל במהלך שנת המס, יש לבחון את החזקה הכמותית בשנות מס קלאנדריות:

1. אם היחיד שהה בשנת העזיבה מתחת ל- 183 יום בישראל - יום ניתוק התושבות ייקבע ליום שבו עזב את ישראל.
2. אם היחיד שהה בשנת העזיבה מעל ל- 183 יום בישראל - יום ניתוק התושבות יקבע לשנה העוקבת לעזיבה.

הגישה הראויה, ניתוק לפי הגדרת תושב ומבחני הפסיקה, העברת מרכז חיים תגרור ניתוק תושבות מידי.



# המועד שממנו יש לראות את היחיד כתושב חוץ

עמדת רשויות המס בהחלטת מיסוי 2519/17 ( עובדי רילוקיישן )

- יום הניתוק מישראל של יחיד אשר עבר למדינת אמנה, כשאין לו בית קבע בישראל ויש לו בית קבע במדינת האמנה, יהיה המאוכר מבין:
1. יום המעבר של העובד לחו"ל (המועד שבו עבר בפועל לחו"ל).
  2. יום המעבר לחו"ל של בן/בת הזוג של העובד וילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט חריגים.
  3. היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה על פי אישור תושבות לצרכי האמנה למניעת כפל מס ובכפוף להגשת דוחות אישיים באותה מדינה באם קיימת חובת הגשת דו"חות במדינה זו.
  4. תום שישה חודשים מהמועד שבו החל להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה.





# המועד שממנו יש לראות את היחיד כתושב חוץ

עמדת רשויות המס בהחלטת מיסוי 2519/17 ( עובדי רילוקיישן ) - המשך

כאשר יש לעובד בית קבע בישראל וגם קיים לו בית קבע במדינת האמנה, יהיה יום הניתוק המאוחר מבין:

1. תום 12 חודשים מיום מעבר העובד לחו"ל או יום המעבר של בן/בת הזוג והילדים שטרם מלאו להם 18, לפי המאוחר.
  2. תום 12 חודשים מהמועד שבו החל להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה.
  3. היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה על פי אישור תושבות מרשות המס במדינת האמנה.
- המשמעות היא שממועד ועד יום הניתוק משכורתו של העובד חייבת במס בישראל.



# המועד שממנו יש לראות את היחיד כתושב ישראל

עמדת רשויות המס בחוזר מס הכנסה 1/2012

## המוקדם מבין אלה:

1. לגבי יחיד שאינו בעל משפחה - במועד בו קיים בית קבע בישראל המשמש למגוריו.
2. לגבי יחיד בעל משפחה המתגוררים יחד בישראל - במועד בו קיים בית קבע בישראל המשמש למגורי אחד מבני המשפחה (לאו דווקא אותו יחיד).
3. יום הסיווג כעולה חדש או כתושב חוזר בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או התושב החוזר.



## החלטת מיסוי 2873/16 - חיוב המס על בסיס מזומן בגין הכנסות שהופקו מחוץ לישראל

יחיד היה תושב חוץ משנת 2007 ועד חזרתו לישראל בשנת 2011.  
לאחר חזרתו קיבל הפרשי שכר בגין תקופת עבודתו בחו"ל.

נקבע: מאחר שעובד שכיר נישום על בסיס מזומן, ובמועד בו קיבל את  
הפרשי השכר בפועל הוא נחשב תושב ישראל, הרי שהכנסה זו חייבת  
במס בישראל, גם אם מקורה בתקופת שהייתו מחוץ לישראל.

החלטה זו, עומדת בסתירה להחלטת מיסוי 22/06 בה נקבע כי פיצוי  
אשר ניתן בגין תקופת עבודתו של יחיד בחו"ל טרם היותו תושב  
ישראל, לא יחויב במס בישראל.



# דו"ח ניתוק תושבות



## חובת הגשת דו"ח ניתוק לפי סעיף 131(א)(5)ה) בעקבות תיקון 223

החל משנת 2016, חובה על יחיד אשר רואה עצמו כתושב חוץ, אולם חזקת ימי השהייה מתקיימת לגביו בשנת המס (שהה בישראל מעל 183 יום בשנה מסוימת או ששהה בה מעל 30 יום ויחד עם השנתיים שקדמו לה, שהה מעל 425 יום), להגיש דוח שנתי לרשויות המס בישראל בו יפרט את העובדות והמסמכים התומכים בטענתו כי הינו תושב חוץ.



## חובת הגשת דו"ח ניתוק לפי סעיף 131(א)(5) - המשך

- דו"ח הניתוק מוגש על גבי טופס 1348, תוך פירוט העובדות והנימוקים להצהרה על אי-תושבות (מסמך מעין משפטי). כמו כן יש לצרף את אסמכתאות.
- לרוב יש להגיש גם דו"ח 1301 על מנת לערוך חישוב מס שנתי ביחס להכנסות שהתקבלו עד מועד העזיבה והמס שנוכה במקור.



## הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל  
כאמור בסעיף 131(א)(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

| שם מלא | מספר זהות | מספר תיק | מספר דרכון <sup>1</sup> |
|--------|-----------|----------|-------------------------|
|        |           |          |                         |

### פרטי הנישואים

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

מספר ימי שהייה שלי בישראל: \_\_\_\_\_ בשנת המס. \_\_\_\_\_ בשנה שקדמה לשנת המס. \_\_\_\_\_ בשנתיים שקדמו לשנת המס.

בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה \_\_\_\_\_ (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓/ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

| הערות | לא רלוונטי               | במדינה אחרת              | במדינת התושבות           | בישראל                   | (יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)                                                              |
|-------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים                                                       |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | דירת המגורים שבבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)                                            |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | שכרתי דירה למגורים                                                                               |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בית הקבע שלי נמצא                                                                                |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בן/בת זוגי התגוררו                                                                               |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | ילדי הקטינים מתגוררים                                                                            |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | ילדי מתחנכים במוסדות חינוך                                                                       |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | הורי ו/או אחי מתגוררים                                                                           |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | מקום עסוקי הריגל או הקבוע                                                                        |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו                                                                |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס                                                              |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | שלמתי מס על הכנסותי                                                                              |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)                                                   |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | ברשותי ביטוח רפואי                                                                               |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | אני חבר/ה בקופת חולים                                                                            |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני                                            |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני                         |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם                                                                     |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | קיבלתי קצבאות (ילדים ו/או תמלוגים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)                           |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בבעלותי חשבון בנק פעיל                                                                           |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בגין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו) |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | אני חבר/ה בארגונים חברתיים                                                                       |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב                                                           |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"                                            |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו                                                                     |
|       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | קיבלתי אישור תושבות לשנה זו                                                                      |

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)

|  |
|--|
|  |
|  |
|  |
|  |

# דו"ח ניתוק - טופס 1348





# תושבות חבר בני אדם





## הגדרת "תושב ישראל" לחבר בני אדם

מבחן התושבות לחברה בסעיף 1 לפקודה קובע שני מבחנים  
חלופיים:

1. מבחן ההתאגדות – חבר בני אדם שהתאגד בישראל  
(מבחן טכני).

2. מבחן השליטה והניהול – חבר בני אדם שהשליטה על  
עסקיו וניהולם מופעלים בישראל (מבחן מהותי).



# מבחן השליטה והניהול



## מבחן השליטה והניהול

"השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל" – סוגיות:

- האם מדובר בשני יסודות חלופיים (שליטה או ניהול) או בשני יסודות מצטברים (גם שליטה וגם ניהול)?
- מהי שליטה?
- מהו ניהול?



## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

ע"א 3102/12 ניאגו נ' פקיד שומה

עובדות:

- חברה שהתאגדה בישראל הקימה חברה בא"י הבהאמה שעסקה במסחר בינ"ל וניהלה בעבורה את הפעילות עסקית.
- לשם הנפקה בבורסה בוצע שינוי מבנה ועלתה שאלת התושבות של החברה הזרה בא"י הבהאמה (סכום המחלוקת היה 22 מיליון ש"ח).



## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

### הכרעה:

"המערערים...היו בעלי השליטה בחברה, אולם בכך אין די ונדרש עוד להראות שגם עסקי החברה נוהלו בישראל".  
כל המדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות נקבעו בישראל ולכן השליטה והניהול של התאגיד הזר בישראל.

### אינדיקציות לניהול מישראל:

- החברה המשיכה להתנהל באותו אופן גם לאחר העברת הפעילות לחו"ל.
- הדירקטורים הזרים שמונו לא הראו הבנה בעסקי החברה, קיבלו שכר נמוך ושימשו בתפקידים משמעותיים אחרים במשרות מלאות.
- פעילות החברה נעשתה בעברית, בעוד שהדירטורים כלל לא דיברו שפה זו.



## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

ע"מ 1090/06 ינקו וי"ס

**עובדות:**

- חברה שהתאגדה בישראל ומס' שנים לאחר מכן, בשנת 1999, נרשמה בבלגיה והעבירה את פעילותה והשקעותיה לשם.
- בעלי מניות החברה היו תושבי ישראל.
- החברה לא דיווחה על רווח הון שנצמח לה בשנת 2000 ממכירת מניות מאחר שלטענתה היא נחשבת כתושבת בלגיה.



## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

### הכרעה:

- נדרש כי הן המדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות והן החלטות המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים ייעשו מישראל.
  - נפסק שבעלי המניות הישראלים שלטו בעסקי החברה וניהלו בפועל עסקים אלו. אמנם נשכרו מנהלים בלגיים שיסייעו לבעלי המניות, אולם פעולותיהם של המנהלים הבלגיים אינו עולה לכדי שליטה וניהול של החברה.
  - אין לראות בשהות החלקית של בעלי המניות בחו"ל בכך שהחברה נוהלה מחוץ לישראל.
  - אין בישיבות דירקטוריון הנעשות בחו"ל בכדי להעיד על השליטה והניהול במקום בו הן נעשות למראית עין.
- הערה: בבית המשפט העליון התקבל ערעור החברה על פס"ד, אך מטעמים פרוצדורליים של התיישנות השומה בלבד.



## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

### ע"א 1609/16 חברת שי צמרות

הערעור עוסק בסוגיית השליטה והניהול לפי חוק מע"מ ("חבר בני אדם שהשליטה בו ניהולו מופעלים בישראל")

#### **העובדות:**

- בעל מניות תושב חוץ (פנמה) רכש באמצעות חברה פנמית חברה שהתאגדה ב"אזור" שבבעלותה קרקעות ביישוב אורנית ששווקו.
- בעל המניות מינה מנהל מקומי מטעמו לתפעול השוטף של החברה.
- בעל המניות קבע את אסטרטגיית החברה בעוד המנהל המקומי הוציא לפועל את ההחלטות.





## מבחן השליטה והניהול - פרשנות הפסיקה

### הכרעה:

- בית המשפט בחר לא להכריע בשאלה אם יסודות ה"שליטה" וה"ניהול" הם יסודות שצריכים להיבחן בנפרד כשני יסודות מצטברים, או כשני יסודות חלופיים.
- נקבע שיסוד השליטה אינו מבחן פורמלי-צר אלא מבחן מהותי.
- יש לבחון מהיכן מופעלת שליטה מהותית – היכולת האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט על מדיניות המאקרו של החברה, היכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בחברה והמדיניות העסקית הכללית.
- באותו מקרה השליטה והניהול על עסקי החברה הופעלו ע"י המנהל הישראלי בישראל ולכן יש לראותה כחברה ישראלית



## מבחן השליטה והניהול - סיכום עמדת הפסיקה

- טרם התגבש מבחן אחד קוהרנטי וברור
- לכאורה נקבע ששליטה וניהול הם שני יסודות מצטברים (ניאגו), אולם בפסיקה מאוחרת הושארה השאלה בצריך עיון (שי צמרות)
- השליטה היא מבחן מהותי ולא טכני (מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות – שי צמרות)
- בהינתן שהשליטה היא מהותית – לא ברור מהו הניהול. האם ניהול יום-יומי?
- דומה כי בפועל ההתייחסות היא לשליטה וניהול כיסוד אחד



# שליטה וניהול - עמדת מס הכנסה



## שליטה וניהול - עמדת מס הכנסה

- בשנת 2016 פרסמה רשות המיסים תוספת לחוזר מס הכנסה 4/02, עם מסקנות והנחיות בעקבות הפסיקות שניתנו בנושא:
- אין להסתפק בבחינה פורמאלית-טכנית של השליטה והניהול, אלא לערוך בדיקה מהותית ומקיפה לשם הכרעה בסוגיה.
  - בעידן הטכנולוגי הנוכחי, הדגש אינו על מינוי דירקטור או המיקום הפיזי של המנהלים והחברה, אלא בדיקה מהותית של זהות הגורם המקבל בפועל את ההחלטות המהותיות בדבר המדיניות העסקית של החברה ומיקומו.



## שליטה וניהול - עמדת מס הכנסה

- יש לזהות את "בר הסמכא והרוח החיה" בענייני החברה הזרה.
- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות לקבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. בנסיבות מסוימות גם ההחלטות השוטפות עשויות להעיד על ניהול בפועל.
- בדיקת מנגנון ההחלטות – למשל, באמצעות פרוטוקול. האם הדירקטוריון שימש כ"חותמת גומי", או נתן דעתו בנושא.
- נדרש לבדוק חוזי ניהול חיצוניים.
- יש לבדוק מתן הנחיות בדואר אלקטרוני.



## שליטה וניהול בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

חריג למבחן השליטה והניהול:

לא יראו חבר בני אדם כתושב ישראל אם השליטה והניהול מופעלים בישראל בידי יחיד תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, או בידי מי מטעמו, וטרם חלפו 10 שנים ממועד הפיכתו לתושב ישראל. ובלבד שחבר בני האדם לא היה תושב ישראל אלמלא השליטה והניהול היו מופעלים בידי אותו יחיד.

החריג נועד לעודד את העתקת תושבות היחיד לישראל, ובכלל זה גם את העתקת השליטה והניהול, מבלי לסווג את החברה כחברה ישראלית.



# תושבות חברה לפי אמנות המס

## תושבות חברה לפי אמנות המס

- בדומה לתושבות היחיד, גם במקרה של חברה יתכן "כפל תושבות".
- רוב אמנות המס של ישראל קובעות כי ההכרעה לגבי תושבות החברה תהיה לפי "מקום הניהול הממשי", בהתאם לאמנת המודל של ה-OECD.
- קיימות מספר אמנות החורגות מהנוסח המקובל, כך למשל באמנת המס עם יפן נעשה שימוש במונח "מקום המשרד הראשי או המרכזי" ובאמנת המס עם דרום אפריקה נעשה שימוש במונח "מקום ניהול העסקים בפועל".
- במקרה של חוסר הסכמה ניתן להפעיל נוהל הסכמה הדדית בין המדינות.





# כללי מקור

## מקום הפקת ההכנסה הפירותית

סעיף 4א לפקודה קובע מספר מבחנים טכניים לקביעת מקום הפקת או צמיחת ההכנסה בישראל, כדלהלן:

- לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה
- לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק
- לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות
- לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה
- לגבי הכנסה מריבית - מקום מושבו של המשלם
- לגבי דמי שכירות / שימוש - מקום השימוש בנכס
- לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם
- לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה
- לגבי קצבה, מלוג או אנונה - מקום מושבו של המשלם
- הכנסה מדיבידנד - מקום מושבו של חבר בני אדם משלם הדיבידנד
- הימורים - מקום משלם ההשתכרות
- חקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה.



## מתי רווח הון ידווח בישראל ?

ס' 89(ב)(3) תמיד היו כללי מקור ומיסוי פרונטלי.

רווח הון יחויב בישראל באם הנכס הנמכר נמצא בישראל או מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או מלאי או שהוא זכות בעקיפין למקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין, הנמצא בישראל לעניין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.



## סוגיות - מקום הפקת ההכנסות

### חוזר מ"ה 4/2016

- החוזר עוסק במיסוי חברות בין"ל שפועלות בתחום ה"מסחר באינטרנט"- ובין היתר בישראל.
- בחוזר נקבע שיראו את ההכנסות כמופקות בישראל ביחס לפעילות שנעשתה בישראל (עסקאות, מערך שירות לקוחות, שיווק....) ולא ייחסו חשיבות יתרה למיקום השרת).



## עמדות ברות דיווח

**עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד**

**הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה**

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה.

ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.

# עמדות ברות דיווח

עמדה מס' 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס

## בישראל

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.



## זיכוי מס זר- נושאים

- זיכוי מס זר לחברות
- זיכוי ישיר ועקיף
- זיכוי מס זר ליחיד
- עודף זיכוי
- הלכה למעשה



## הגדרות

### סעיף 199 לפקודה:

- **"מס הכנסה"** - למעט מס חברות;
- **"מסי-ישראל"** - מס הכנסה ומס חברות;
- **"מסי-חוץ"** - מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים.
- **"הכנסות חוץ"** – הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל; (סעיף 4א לפקודה).
- **"הכנסות חוץ ממקור פלוני"** – הכנסות חוץ כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק ה3, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן הכול לפי הוראות הפקודה.



## הגדרות

- הנישום תושב ישראל בשנת המס.
- לא יינתן זיכוי עבור הכנסה פטורה בישראל.
- הכנסה הופקה במדינה זרה לפי כללי מקור 4א'.
- המס ששולם לרשות מס במדינה זרה או חלק ממדינה פדרלית או רשות אזורית ( ללא ארנונה ).
- המיסים משולמים למדינת חוץ לפי % מההכנסה.





## פרשנות החב"ק - שיטת ה"סלים"

### הנהגת שיטת "סלים" בישראל

- הכנסותיו השונות של הנישום מסווגות למקורות הכנסה המכונים "סלים". בכל "סל" יכללו כל ההכנסות שהופקו בחו"ל מאותו מקור.
- ניתן יהיה לקזז מסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה ב"סל" כנגד מיסים שישתלמו בישראל על הכנסות מאותו "סל", דהיינו הכנסות מאותו סוג.

## הוראות לזיכוי כפל מס

סעיף 200 לפקודה:

- (א) **מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה.**
- (ב) **לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה האדם שהכנסתו חייבת באותם מסים, תושב ישראל באותה שנת מס.**

פרשנות החב"ק לסעיף 200 (ב)

- **בחינת התושבות תיעשה בהתאם להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה, בהתחשב במבחנים שנקבעו בפסיקה וכן בהתאם להוראות אמנת המס של ישראל.**
- **מקום בו תושב חוץ מתמסה בישראל, הרי שישראל ממסה כמדינת מקור ולפיכך, המדינה הזרה היא זו אשר נדרשת להעניק זיכוי או הקלה בגין המס ששולם בישראל כנגד המס שיחול אצלה.**



# זיכוי מס זר לחברות



## סכום הזיכוי ממס חברות - זיכוי ישיר

סעיף 203 לפקודה:

(א) סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום מס החברות שבו הוא חייב בשל אותן הכנסות.

מנגנון מתן הזיכוי:

לגבי חברות, מיושם עיקרון ה"סלים" על ידי הגבלת גובה הזיכוי לכל מקור לסכום מס החברות החל על ההכנסות מאותו מקור ("אותו סל").

## סכום הזיכוי ממס חברות - זיכוי עקיף

### זיכוי עקיף – סעיף 126(ג) ו- 203(ב) לפקודה

מנגנון זיכוי עקיף מאפשר לחברה ישראלית לקבל זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה. בנוסף, ניתן לקבל זיכוי בגין המס הזר ששולם על ידי חברה זרה בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. סעיף 126(ג) לפקודה, קובע כלהלן:

**"... על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 23%; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א);**

- החברה הנישומה – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה לפחות ב- 25% מאמצעי השליטה (קיימים חריגי אמנה - למשל סעיף 26(3) לאמנת המס עם ארצות הברית).
- הכנסה שממנה חולק הדיבידנד - לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.

## סכום הזיכוי ממס חברות - זיכוי עקיף

סעיף 203(ב) לפקודה – זיכוי עקיף

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), אן שעל פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוסף הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה וינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.

- שיעור המס החל על הדיבידנד המגולם לפי סעיף 126(א) לפקודה הוא לפי סעיף 126(א) לפקודה – 23%.



## סכום הזיכוי ממס חברות - זיכוי עקיף

סעיף 203 לפקודה:

(ג) בסעיף זה –

**"מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין"** – מסים המשתלמים על ידי חבר בני האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;  
**"דיבידנד מגולם"** – סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

- זיכוי עקיף בגין דיבידנד רעיוני לחמי"ז וחנ"ז.



## סכום הזיכוי ממס חברות

### דוגמה מספרית:

חברה תושבת גרמניה הרוויחה בגרמניה 1,000 ₪.

החברה הגרמנית שילמה מס חברות בגרמניה בשיעור של 16% ₪.

החברה חילקה את כל יתרת הרווח לחברת האם שלה, שהיא תושבת ישראל וניכתה מס במקור מהדיבידנד בשיעור של 5%

מס חברות בגרמניה = 160

ניכוי מס במקור על הדיבידנד  $840 * 5\% = 42$

חישוב המס בזיכוי ישיר –  $840 * 23\% = 193.2$  בניכוי 42 ₪ =  $151.2$  ₪

סה"כ תשלום המס הכולל -  $160 + 193.2 = 353.2$  ש"ח

חישוב המס בזיכוי עקיף -  $(840 + 160) * 23\% = 230$  בניכוי 160 ובניכוי 42 =  $28$  ₪

סה"כ תשלום המס הכולל – 230 ש"ח



## ע"מ ( תל אביב) 1092-04-12 - אלון חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים

- המערערת הינה חברה תושבת ישראל, והיא בעלת שליטה בחברת אלון ארה"ב, הרשומה בטקסס. לחברה המערערת שולם דיבידנד מהחברה-הבת בארה"ב, כאשר מהסכום האמור נוכה מס במקור בחו"ל.
- בדו"ח התאמה למס בישראל תבעה המערערת זיכוי בגין ניכוי מס במקור על דיבידנד בשיעור 12.5% וזיכוי בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב. לעמדת המערערת, נוכח העובדה שהיא זכאית לזיכוי ממס בגין המס שנוכה בארה"ב, אין חבות מס בישראל על הכנסתה זו מהחברה-הבת.
- לעמדת פקיד השומה, אין להתיר למערערת זיכוי עקיף בשל המס ששולם בחו"ל ע"י החברה-הבת בארה"ב, הואיל והמס שולם על ידי חברות מתחת לחברה הנכדה במסגרת דוח מאוחד.
- בנוסף, פקיד השומה חייב את המערערת לקזז הפסד שהיה לה מעסק, כנגד ההכנסה מדיבידנד, שכן ההכנסה מדיבידנד מתחייבת כהכנסה חייבת (כלומר לאחר ניכוי כל ההוצאות וקיצוז ההפסדים).
- החברות הישראליות ביקשו לתבוע זיכוי ממס בישראל בשל המס הזר, בהתאם להוראות סעיף 203(ב) לפקודה.

## ע"מ (תל אביב) 1092-04-12 - אלון חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים

### נפסק:

- כאשר מדובר בדיבידנד ובהכנסות המתקבלות מחברות המצויות מספר דורות מתחת לחברה הנכדה, באופן שהמערערת מחזיקה בשיעורים נמוכים מ-25% מהחברה-הבת או שהחברה-הבת תחזיק במישרין פחות ב-50% מהחברה- הנכדה, אין המערערת זכאית לזיכוי עקיף בשל תשלום המס ע"י אותן חברות בחו"ל.
- לאור הדין בארה"ב, מוסמך פקיד השומה להתחשב בהחזרי המס שניתנו בשלב מאוחר יותר ובפועל הקטינו את סכום המס ששולם בארה"ב. הואיל והמערערת לא שילמה את המס בפועל, אין להתיר לה זיכוי ממס זה.
- הוראות הפקודה קובעות כי הזיכוי העקיף יינתן רק כנגד מס ששולם בפועל במדינה הזרה.
- פקיד השומה פעל במקרה זה בהתאם לדין הזר הקובע החזר מס בשל אפשרות קיזוז הפסדים לשנות מס קודמות. לעניין חובת קיזוז הפסד עסקי מהכנסת הדיבידנד, סעיף 28(ג) לפקודה מאפשר לנישום שלא לקזז הפסד בגין דיבידנד אם שיעור המס החל עליו אינו עולה (באותן שנות מס) על 20%. במקרה זה, שיעור המס על הדיבידנד שהתקבל מחברת אלון ארה"ב עולה על 20% ולפיכך אין להחיל את סעיף 28(ג) לפקודה



# זיכוי מס זר ליחיד



## סכום הזיכוי ממס הכנסה

204. (א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.

(ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.  
(ג) בסעיף זה –

"הכנסה רגילה" – הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;

"יחס ההכנסה" – היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה;

- תקרת הזיכוי מחושבת לפי המס החל בישראל על ההכנסות מאותו מקור (אותו "סל").
- שיעור המס החל על יחיד אינו קבוע אלא מחושב על רוב הכנסותיו בשיעורים משתנים לפי מדרגות הכנסה.
- החוק מבדיל לעניין תקרת הזיכוי בין הכנסות חוץ רגילות לבין הכנסות חוץ החייבות במס בשיעור מס מיוחד בישראל.



## תקרת הכנסות רגילות

**הכנסה רגילה:** הכנסה רגילה היא הכנסה חייבת עליה מוטל בישראל מס לפי השיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה (לפי מדרגות הכנסה).

לפי סעיף 204(ג) לפקודה:

- תקרת הזיכוי מוגדרת כמכפלה הבאה:

**תקרת הזיכוי = יחס ההכנסה  $\times$  מס הכנסה על כלל ההכנסה הרגילה**

- יחס ההכנסה מוגדר כמנה הבאה:

**יחס ההכנסה = הכנסות חוץ רגילות ב"סל" \ כלל ההכנסה הרגילה**



## תקרת הכנסות רגילות - דוגמא מספרית

- יחיד תושב ישראל בעל הכנסה ממשכורת בארץ בסך 100,000 ש"ח. בחו"ל, בשנת המס עבד כשכיר והשתכר בסך 50,000 ₪, שעליהם שילם מס בסך 20,000 ש"ח (הסכומים תורגמו לשקלים חדשים על-פי שער החליפין). המס שחל בישראל על סך כל ההכנסה (₪ 150,000) הוא 14,729 ש"ח (בניכוי זיכויים אישיים).
- "יחס ההכנסה" -  $1/3 = 150,000 / 50,000$
- "תקרת הזיכוי" -  $1/3 \times 14,729 = 4,910$
- המס ששולם בחו"ל - 20,000 ₪
- עודף הזיכוי - 15,090
- עודף זיכוי עודף הזיכוי יועבר לשנה הבאה לקיזוז מהמס על הכנסה מאותו מקור בחו"ל.



## תקרת הכנסות החייבות בשיעור מס מיוחד

**שיעור מס מיוחד:** שיעור מס החל בישראל, השונה משיעור המס הקבוע לפי סעיף 121 לפקודה.

- **תקרת הזיכוי:** סכום המס החל על היחיד בישראל בשל ההכנסות המיוחדות מאותו מקור (באותו "ל").
- ניתן לקזז את עודף זיכוי בין הכנסה מיוחדת אחת לשנייה רק אם הן מאותו מקור.
- לא ניתן לקזז עודף זיכוי בין שני "סלים". עודף כזה יועבר לשנים הבאות.

## עודף זיכוי מס

205א. (א) עלה סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם כאמור באותו סעיף קטן.

### דגשים:

- סעיף 126(ו) - המנגנון לא יחול על עודף זיכוי שמקורו בזיכוי עקיף.
- עודף זיכוי בשיטת FIFO.
- ניתן יהיה לנצל את עודף הזיכוי שנוצר מהכנסה ממקור פלוני בשל קיזוז ההפסד גם כדי להפחית את המס על הכנסות מהמקור בו נוצר ההפסד שקוזז.





## זיכוי בשל מיסי חוץ

### זיכוי בשל מיסי חוץ- סעיף 207ב לפקודה

**מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחזר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, למעט מס שהיה אמור להיות משולם על רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב; מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים; במקרה של חילוקי דעות בדבר סכום הזיכוי, נתונה למבקש הזיכוי זכות השגה וערעור, כאמור בסעיפים 150 ו-153, במסגרת ההשגה והערעור על השומה שנקבעה לו.**



## הוראות נוספות

### **ויתור על זיכוי- סעיף 208 לפקודה:**

לא יינתן זיכוי ממסי ישראל שאדם חייב בהם בשנת מס, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה שנה; ביקש כאמור - לא יחולו הוראות סעיף 205א.

### **טעות בחישוב הזיכוי- סעיף 210 לפקודה:**

210. נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי שחל בסכום המס המשתלם בישראל או בחוץ לארץ או בשל הוראות סעיף 207ד - כל הוראה שבכל חיקוק, המגבילה את הזמן לעריכת שומה או לתביעת הקלה, לא תחול על שומה או על תביעה הנובעת מן השינוי, אם נערכה לא יאוחר מתום שנתיים לאחר השומות והשינויים ושאר החלטות, בישראל או בחוץ לארץ, שיש להן חשיבות לגבי השאלה אם יש זיכוי ומהו.



## זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה

**ע"מ 49525-02-14 גמול נכסים 1998 בע"מ נ' פשמ"ג (2016)**

- המערערת רכשה נכסי מקרקעין בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו כחברות LLC, שקופות לצרכי מס בארצות הברית.
- כפועל יוצא ממכירת זכויותיה בחברות ה- LLC בשנת המס 2006, נוצר לחברה רווח הון בארצות הברית.
- מכירה זו הקימה שתי שאלות מרכזיות – האחת האם רשאית המערערת לקבל זיכוי מס זר גם בגין סכומי מס, אשר לא שולמו על ידיה בפועל בשל קיזוז הפסדים בארצות הברית. השנייה, האם זכאית החברה לקזז מס זר ששולם בגין המכירה בשנת 2009, משמע לאחר תום שנתיים בה נצמחו לנישום הרווחים (ראו הוראת סעיף 207ב לפקודה).



## זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה

**ע"מ 49525-02-14 גמול נכסים 1988 בע"מ - המשך:**

- **ביחס לשאלה הראשונה ועל בסיס נוסח הוראת סעיף 26(3) לאמנת המס בין ישראל לבין ארצות הברית, שלל בית המשפט את פרשנות המערערת וקבע, כי זיכוי מס זר יינתן רק בגין מס זר ששולם בפועל.**
- **ביחס לשאלה השנייה, נקבע כי ניתן לרפא את האיחור בתשלום המס, שמקורו בפריסת תשלום המס בארצות הברית, באמצעות סעיף 210 לפקודה, אשר מאפשר את הגמשת מועדי הזיכוי מכוח העיקרון של מניעת כפל מס. הקביעה התהפכה במסגרת ערעור לעליון של המדינה במסגרת ע"א 8934/16.**



# עמדות חייבות בדיווח



## עמדות חייבות בדיווח

**: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.**



## עמדות חייבות בדיווח

14/2016:

תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל- יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך לא יותר מהסכום ששולם בפועל. הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

- מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה הינם בבחינת "מס התנדבותי", אינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואינם ניתנים להעברה.
- במקרים בהם קיימת הוראה בדין הפנימי הזר, לפיה הנישום יכול לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום כ"מס התנדבותי" (בלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית).
- מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו: מסי חוץ ששולמו ושלא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה.



## עמדות חייבות בדיווח

**15/2016**

**מסי חוץ מוחזרים** - 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.





## עמדות חייבות בדיווח

### עמדה מס' 14/2016 - תקרת מס' חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מס' החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מס' החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

- (1) מס' חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמס' חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
- (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) מס' חוץ ששולמו בפועל יכללו מס' חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחר בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).

## עמדות חייבות בדיווח

### עמדה מס' 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר".

לעניין זה, "דיבידנד משורשר" הינו דיבידנד שחולק מחברה שאינה תושבת ישראל (להלן: "חברת החוץ"), ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת החוץ מחברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

### עמדה מס' 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי

#### ממסי חוץ

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.



## עמדות חייבות בדיווח

### עמדה מספר 89/2020 - היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי

#### ממס זר

מתן זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודת מס הכנסה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת או יותר מההוראות הבאות: הגדרות "מסי חוץ", "הכנסות חוץ" ו"הכנסות חוץ ממקור פלוני" כמשמעותם בסעיף 199 לפקודה, שיטת ה"סלים", תקופות המנויות בחלק י' לפקודה (לדוגמה, התקופות המנויות בהוראות סעיף 205א או סעיף 207ב לפקודה), תקרת הזיכוי כאמור בסעיף 203 לפקודה, מיסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199 וקיצוזם רק כנגד מיסים שחלה עליהם פקודת מס הכנסה בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני, מגבלת הזיכוי המנויה בסעיף 205א לפקודה, סייגים לזיכוי כאמור בסעיף 207ד לפקודה וויתור על זיכוי כמשמעותו בסעיף 208 לפקודה. מבלי לגרוע מהאמור, יודגש כי הוראות אמנות המס מכפיפות את מתן הזיכוי להוראות הזיכוי הקיימות בדין הפנימי. לדוגמה, מס זר ששילם בחו"ל נישום תושב ישראל בגין הכנסה מתמלוגים לא יהא בר זיכוי כנגד המסים המתחייבים מהכנסת חוץ אחרת שמקורה בריבית, שכן המדובר בהכנסות חוץ הנובעות ממקורות הכנסה שונים.

## עמדות חייבות בדיווח

### עמדה מספר 90/2020 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד

#### מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

במקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות המוחזקות על ידי (חברה A וחברה B), מיסי החוץ ששולמו על ידי חברה A (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה רק לעניין דיבידנד שחולק מחברה A, ולא יובא בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה A לעניין הוראות זיכוי בהתאם לסעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה בגין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B.

#### דוגמה

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה תושבת מדינה A (להלן: "חברה A") ובחברה זרה תושבת מדינה B (להלן: "חברה B").
2. חברה A חילקה דיבידנד לחברה, בסך 2,850 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 4,000 ₪, הנח, כי במדינת A, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
3. חברה B חילקה דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 1,000 ₪, הנח, כי במדינת B, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.



## עמדות חייבות בדיווח

4. הנח, כי שיעור מס החברות בישראל הינו בשיעור של 25% וכי בחישוב ההכנסה החייבת כאמור, בחרה החברה ליישם את הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

חישוב המס בישראל לחברה יעשה בדרך הבאה:

| סה"כ      | B       | A         |                                          |
|-----------|---------|-----------|------------------------------------------|
|           | 100 ₪   | 1,150 ₪   | מסי החוץ (מס חברות)                      |
|           |         |           |                                          |
| 5,000 ₪   | 1,000 ₪ | 4,000 ₪   | הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם") |
| 1,250 ₪   | 250 ₪   | 1,000 ₪   | חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)             |
| (1,100) ₪ | (100) ₪ | (1,000) ₪ | זיכוי עקיף                               |
| 150 ₪     | 150 ₪   | 0 ₪       | מס לתשלום בישראל                         |

- לא ניתן לקזז את ההפרש שבין מסי החוץ לבין הזיכוי העקיף (בסך 150 ₪) שמקורו מחברה A כנגד המס בישראל שמקורו מהכנסה מדיבידנד מחברה B, כלומר:

לא ניתן לחשב את המס בישראל לחברה בדרך הבאה:

| סה"כ      |                                          |
|-----------|------------------------------------------|
| 1,250 ₪   | מסי החוץ (מס חברות)                      |
|           |                                          |
| 5,000 ₪   | הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם") |
| 1,250 ₪   | חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)             |
| (1,250) ₪ | זיכוי עקיף                               |
| 0 ₪       | מס לתשלום בישראל                         |



# הנחיות להגשת טופס 1324 - נספח ד' לדוח השנתי



## טופס 1324 - נספח ד' הכנסות מחו"ל - כללי

### כללי

- טופס 1324 (נספח ד'), הינו דוח על הכנסות מחו"ל והמס ששולם עליהן בחו"ל.
- הטופס מוגש יחד עם הדו"ח השנתי, הן ע"י היחיד ( טופס 1324 ) והן ע"י חברה (טופס 1323).
- ההכנסות בטופס הינן הכנסות חייבות לאחר ניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים ופטורים.
- המס הזר שיוזן בטופס, הינו מס ששולם בחו"ל, כולל עודף מס זר משנים קודמות ( עד 5 שנים אחורה ).
- מגיש הטופס חייב להודיע לפקיד השומה על כל שינוי או החזר מס שהתקבל מחו"ל.



## טופס 1324 - נספח ד' לדו"ח השנתי - דיווח על הכנסות מחו"ל

נספח ד' לטופס הדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)/לנאמנויות (טופס 1327)

### הכנסות מחו"ל ומס ששולם עליהן לשנת המס 2020

פירוט ההכנסות מחו"ל של שני בני הזוג שנכללו בטופס 1301 והמס ששולם בשלהן בחו"ל. חובה לצרף נספח זה לדוח השנתי בו כלולות הכנסות חו"ל<sup>(1)</sup>

| שם פרטי                                                                                              | שם משפחה | מספר זהות | מספר תיק | שנת המס |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-----------|----------|---------|
|                                                                                                      |          |           |          | 2020    |
| <b>הכנסות חייבות<sup>(2)</sup> מייגיעה אישית בשיעורי מס רגילים</b>                                   |          |           |          |         |
| מייגיעה אישית, מעסק או משלח יד (הסכום צורף להכנסות בשדות 150, 170 בטופס 1301 או בשדה 265 בטופס 1327) |          |           |          |         |
| ממשכורת/משכר עבודה (הסכום צורף להכנסות בשדות 158, 172 בטופס 1301)                                    |          |           |          |         |
| קצבה מעבודה (הכנסה צורפה להכנסות בשדות 258, 272 בטופס 1301)                                          |          |           |          |         |
| <b>הכנסות חייבות<sup>(2)</sup> בשיעורי מס רגילים</b>                                                 |          |           |          |         |
| מנכס בית (הסכום צורף להכנסות בשדות 201, 301 בטופס 1301)                                              |          |           |          |         |
| מריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון (הסכום צורף להכנסות בשדות 167, 205, 305 בטופס 1301)                  |          |           |          |         |
| מקצבה שאינה מעבודה, ממלוג ואנונה (הסכום צורף להכנסות בשדות 167, 205, 305 בטופס 1301)                 |          |           |          |         |
| מרכוש אחר (הסכום צורף להכנסות בשדות 167, 205, 305 בטופס 1301)                                        |          |           |          |         |
| ממקורות אחרים, פרטי/י                                                                                |          |           |          |         |

1/1





## טופס 1324 - נספח ד' לדו"ח השנתי - דיווח על הכנסות מחו"ל - המשך

| הכנסות חייבות <sup>(2)</sup> בשיעורי מס מיוחדים |     |                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 461                                             | 411 | פטנט או הכנסה לאחר פטירה - מס מוגבל ל-40%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 314, 214, 061 בטופס 1301)                                          |
| 460                                             | 412 | מריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 15%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 311, 211, 060 בטופס 1301)                                    |
| 451                                             | 428 | מריבית מני"ע מפקדונות ומתוכניות חיסכון, הפרשי הצמדה,<br>דמי ניכיון - מס בשיעור 20%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 328, 228, 067 בטופס 1301) |
| 457                                             | 417 | מריבית מני"ע מפקדונות ומתוכניות חיסכון, הפרשי הצמדה,<br>דמי ניכיון - מס בשיעור 25%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 357, 257, 157 בטופס 1301) |
| 462                                             | 431 | מזדידנד והכנסות אחרות <sup>(5)</sup> - מס בשיעור 25%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 341, 241, 141 בטופס 1301)                               |
| 455                                             | 413 | דיבידנד לבעל מניות מהותי והכנסות אחרות <sup>(5)</sup> - מס בשיעור 30%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 312, 212, 055 בטופס 1301)              |
| 453                                             | 415 | מריבית - מס בשיעור 35%<br>(הסכום צורך להכנסות בשדות 052, 051, 050 בטופס 1301)                                                             |
| 427                                             | 416 | הימורים, הגרלות ופרסים - מס בשיעור 35%<br>(הסכום צורך להכנסה בשדה 227, 286, 346 בטופס 1301)                                               |
| 482                                             |     | דמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל <sup>(6)</sup> - מס<br>בשיעור 15% (הסכום יועבר לשדה 345, 285, 225 בטופס 1301)                       |
| רווח הון                                        |     |                                                                                                                                           |
| 438                                             | 420 | סך המכירות מרווח הון לפי חלקה לפקודה למעט רווח הון מני"ע סחירים (כפי שגרשם בטופס 1399 י)                                                  |
| 439                                             | 422 | סך המכירות מרווח הון מני"ע סחירים (כפי שגרשם בטופס 1322)                                                                                  |
| קצבה לפי סעיף 9 לפקודה                          |     |                                                                                                                                           |
| 443                                             | 423 | הכנסה מקצבה לפי סעיף 9 לפקודה                                                                                                             |
| 442                                             |     | מס החל בישראל על הכנסה מקצבה לפי סעיף 9 לפקודה                                                                                            |



## טופס 1324 - נספח ד' לדו"ח השנתי - דיווח על הכנסות מחו"ל - המשך

מס' תיק \_\_\_\_\_ דף 2 מתוך 2 1324

| חברה נשלטת זרה (חנ"ז)                                                                                       |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| דיבידנד רעיוני שטרם חולק לבעל שליטה בחנ"ז (הסכום צורף לשדה 055 בטופס 1301)                                  | 472              |
| יתרת רווחים של החנ"ז אשר חוייבו השנה ובשנים קודמות כדיבידנד רעיוני ואשר טרם חולקו בפועל                     | 473              |
| דיבידנד מחנ"ז ששולם בפועל                                                                                   | 474 <sup>③</sup> |
| דיבידנד רעיוני שחוייב בשנים קודמות הכלול כדיבידנד ששולם בפועל השנה (צמוד למדד)                              | 475 <sup>②</sup> |
| דיבידנד מחנ"ז ששולם בפועל, החייב במס השנה (הסכום צורף לשדה 055 בטופס 1301), יש לצרף נייר עבודה              | 470              |
| המס ששולם בישראל בשנים קודמות בגין דיבידנד רעיוני מחנ"ז אשר חולק בפועל השנה (צמוד למדד), יש לצרף נייר עבודה | 476              |
| המס הזר ששולם השנה בגין חלק הדיבידנד בפועל אשר חוייב בעבר כדיבידנד רעיוני ( $\frac{② \times ①}{③}$ )        | 477              |

| חברת משלח יד זרה (חמי"ז)                             |                                                                                                       |
|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו <sup>(3)(4)</sup> | סה"כ הכנסות שני בני הזוג <sup>(3)</sup>                                                               |
| 410                                                  | 463                                                                                                   |
| 418                                                  | 464                                                                                                   |
|                                                      | 478                                                                                                   |
| 465                                                  | דיבידנד נטו מחמי"ז ששולם בפועל לפי סעיף 175(ו)(2) (הסכום צורף לשדה 055 בטופס 1301) יש לצרף נייר עבודה |

| סה"כ הכנסות חו"ל סיכום ההכנסות למעט רווח הון (יועבר לשדה 290 בטופס 1301) |
|--------------------------------------------------------------------------|
| _____                                                                    |



## טופס 1324 - נספח ד' לדו"ח השנתי - דיווח על הכנסות מחו"ל - המשך

### יתרות הפסדים להעברה לשנה הבאה

479

הפסד מעסק או ממשלח יד (ללא "עסק נשלט")

480

הפסד מעסק או ממשלח יד מ"עסק נשלט"

481

הפסד מהכנסה פסיבית

466

הפסד הון

סה"כ הפסד מחו"ל (שיועבר לשדה 299 בטופס 1301)

493

מחזור עיסקי<sup>(7)</sup> מחו"ל

### הצהרה

קיבלתי, אני או בן/בת זוגי, החזר בגין מסים ששולמו לרשויות המס של מדינה זרה בגין שנות המס הקודמות.

☐ לא ☐ כן, בסך \_\_\_\_\_ ש"ח

אני מתחייב/ת להודיע לפקיד השומה על כל שינוי או החזר בגין המס ששולם מחוץ לישראל ושדווח בדוח זה.

סכום המס המדווח שולם מחוץ לישראל החל משנת המס 2015 ואילך.

חתימה המסייע/ת

שם המסייע/ת

חתימת הנישום

תאריך

(1) בהתאם לכללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), התשס"ד-2003.

(2) הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים.

(3) על-סמך אישורים מצורפים בלבד.

(4) כולל עודף זיכוי שנוצר בשנות מס 2015 - 2019 וטרם נוצל, כאמור בסעיף 205א לפקודה, לא כולל מסים עירוניים ששולמו בחו"ל.

(5) בנאמנות קרובים: בהתאם למסלול המיסוי הנבחר לפי הוראות סעיף 175(ד).

(6) על הכנסה זו בשיעור מס של 15% לא ניתן זיכוי בגין המס ששולם בחו"ל. אם שולם מס בחו"ל, הנך רשאי/ת לרשום את ההכנסה בשדה מנכס בית 459 ואת המס ששולם בשדה 405.

(7) מחזור עיסקי - כולל כל הכנסה הממוסה בשיעורי מס רגילים לרבות הכנסות משכירות ומריבית, למעט הכנסות הממוסות בשיעורי מס מיוחדים.



# הנחיות להגשת דוח N150 החזקה בחברה זרה



טופס  
-N150  
החזקה בחברה זרה



הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ  
המוחזק במישרין או בעקיפין<sup>(1)</sup>  
נספח לדו"ח השנתי לשנת המס

יש לצרף לדו"ח השנתי  
שני עותקים של טופס זה

פרטים מזוהים

שם מספר תיק

פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן ייקרא "חבר חוץ") (סמך/י ✓ במשבצת המתאימה)

| פרטי חבר החוץ המוחזק                                                     | חבר חוץ א                                                         | חבר חוץ ב                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| שם חבר החוץ <sup>(2)</sup>                                               |                                                                   |                                                                   |
| שם חבר החוץ בלועזית <sup>(3)</sup>                                       |                                                                   |                                                                   |
| מספר רישום בחו"ל <sup>(4)</sup>                                          |                                                                   |                                                                   |
| מספר זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN)                                         |                                                                   |                                                                   |
| מדינת ההתאגדות                                                           |                                                                   |                                                                   |
| מדינת התושבות                                                            |                                                                   |                                                                   |
| כתובת משרדי חבר החוץ <sup>(5)</sup>                                      |                                                                   |                                                                   |
| מועד רכישת הזכויות <sup>(6)</sup>                                        |                                                                   |                                                                   |
| סיווג לצרכי מס במדינת התושבות <sup>(7)</sup>                             | <input type="checkbox"/> כן שקוף <input type="checkbox"/> לא שקוף | <input type="checkbox"/> כן שקוף <input type="checkbox"/> לא שקוף |
| חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות על הכנסות שהפיק מחוצה לה כתובת למשלוח דואר | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| כתובת דואר אלקטרוני <sup>(8)</sup>                                       |                                                                   |                                                                   |
| מספר טלפון                                                               |                                                                   |                                                                   |
| סוג ישות                                                                 | 04 - חבר חוץ                                                      | 04 - חבר חוץ                                                      |
| מספר מזהה ישראלי שניתן לחבר החוץ <sup>(9)</sup>                          |                                                                   |                                                                   |
| תחום עיסוק מרכזי <sup>(10)</sup>                                         |                                                                   |                                                                   |
| אופי הפעילות העיקרית <sup>(11)</sup>                                     | <input type="checkbox"/> עסקית <input type="checkbox"/> פסיבית    | <input type="checkbox"/> עסקית <input type="checkbox"/> פסיבית    |
| חברה נשלטת זרה (CFC) <sup>(12)</sup>                                     | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| רוב ההכנסות פסיביות <sup>(13)</sup>                                      | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| רוב הרווחים פסיביים <sup>(14)</sup>                                      | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| שיעור המס בפועל קטן מ- 15% <sup>(15)</sup>                               | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים <sup>(16)</sup>                            | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| חברת משלח יד זרה <sup>(17)</sup>                                         | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| עיסוק במשלח יד מיוחד <sup>(18)</sup>                                     | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| 75% ויותר מאמצעי השליטה בידי ישראלים                                     | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| 50% מבגלי המניות עוסקים במשלח יד מיוחד                                   | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| 30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה <sup>(19)</sup>           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |
| נשאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל <sup>(20)</sup>             | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא           |

פרטי החזקה<sup>(21)</sup>

| סוג הזכויות המוחזקות                  | מניות רגילות             | זכות אחרות <sup>(22)</sup> , כרט"י | מניות רגילות             | זכות אחרות <sup>(22)</sup> , כרט"י | מניות רגילות             | זכות אחרות <sup>(22)</sup> , כרט"י |
|---------------------------------------|--------------------------|------------------------------------|--------------------------|------------------------------------|--------------------------|------------------------------------|
|                                       | בסוף שנה <sup>(23)</sup> | הגבוה בשנה <sup>(24)</sup>         | בסוף שנה <sup>(23)</sup> | הגבוה בשנה <sup>(24)</sup>         | בסוף שנה <sup>(23)</sup> | הגבוה בשנה <sup>(24)</sup>         |
| כמות החזקה בזכויות / מניות            |                          |                                    |                          |                                    |                          |                                    |
| שיעור הזכויות לדיווחי חבר החוץ        |                          |                                    |                          |                                    |                          |                                    |
| שיעור הזכויות לנכסים בפירוק           |                          |                                    |                          |                                    |                          |                                    |
| שיעור הזכויות בהצבעה                  |                          |                                    |                          |                                    |                          |                                    |
| זכויות נוספות <sup>(25)</sup> , כרט"י |                          |                                    |                          |                                    |                          |                                    |

ר"ל החטבה לארגון ומעטרת מידע (מעדכן ל - 9



## טופס 150 - החזקה על החזקה בחברה זרה - כללי

### כללי

במקרה של החזקה בחברה זרה יש לצרף טופס 150 שכותרתו "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ". טופס 150, המהווה נספח לדוח השנתי, מיועד הן ליחיד תושב ישראל או חברה ישראלית, המחזיקים בחברה זרה.

### מי חייב בהגשת הטופס

- יחיד או חברה המחזיקים במישרין בחברה פרטית זרה (בכל שיעור החזקה).
- יחיד או חברה המחזיקים במישרין ב- 10% ומעלה מאמצעי השליטה בחברה ציבורית זרה.
- יחיד או חברה המחזיקים בעקיפין ב- 10% ומעלה מאמצעי השליטה בחברה פרטית או ציבורית זרה.



## טופס 150 - החזקה על החזקה בחברה זרה - כללי

### דגשים

- יחיד יכלול בטופס גם חברות המוחזקות על ידי בן/בת הזוג וילדיו עד גיל 18.
- יש למלא טופס זה גם אם החברה הזרה לא הפיקה הכנסות בשנת המס.
- חברה זרה - חברה שהתאגדה מחוץ לישראל והשליטה והניהול על פעילותה אינם נמצאים בישראל (בהתאם לסעיף 1 לפקודה).

## טופס 150 - החזקה על החזקה בחברה זרה - דגשים

|                                                           |  |                                                         |                                                         |
|-----------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות<br>על הכנסות שהפיק מחוצה לה |  | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |
|-----------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|

הצהרה חדשה שנוספה השנה לטופס - בה נדרשים להצהיר האם שיטת המיסוי במדינת התושבות היא שיטה טריטוריאלית או פרסונלית (למשל: סינגפור).

|                                     |                                                         |                                                         |
|-------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| רוב ההכנסות פסיביות <sup>(13)</sup> | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |
| רוב הרווחים פסיביים <sup>(14)</sup> | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |

**הכנסות ורווחים פאסיביים** - הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מתמלוגים, מדמי שכירות ומתמורה ממכירת נכס.  
לעניין טופס זה, יש להצהיר "כן" גם אם קיימת הכנסה מהמקורות לעיל המגיעה לכדי עסק.  
במניין ההכנסות הפסיביות יש לכלול גם הכנסות פטורות ממס והכנסות שהן מחוץ לבסיס המס במדינת התושבות של החברה.



## טופס 150 - החזקה על החזקה בחברה זרה - דגשים

|                                               |                                                         |                                                         |                                                         |
|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| שיעור המס בפועל קטן מ- 15% <sup>(15)</sup>    | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |
| רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים <sup>(16)</sup> | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |
| חברת משלח יד זרה <sup>(17)</sup>              | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |
| עיסוק במשלח יד מיוחד <sup>(18)</sup>          | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא | <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא |

- **שיעור המס** על הכנסות פאסיביות במדינת התושבות קטן מ- 15%.
- **רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים** - למעלה מ- 50% באחד מאמצעי השליטה מוחזקים במישרין או בעקיפין בידי תושבי ישראל או שלמעלה מ- 40% מאמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל ויחד עם קרוב תושב חוץ מחזיקים במעל 50% מאמצעי השליטה.
- **עיסוק במשלח יד מיוחד** - יש לציין אם מרבית ההכנסות או הרווחים של החברה נובע ממשלח יד מיוחד.



# דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי 11/21



## דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי 11/21

- ▶ הוועדה הגישה את המלצותיה למנהל רשות המיסים ביום 21.11.2021 . ועדה זו הוקמה על ידי רשות המיסים, במטרה לבחון דרכים להתמודדות עם אתגרי המיסוי הבינלאומי של העת הנוכחית בשלל נושאים.
- ▶ הוועדה נגעה במספר נושאים: תושבות יחיד, מס יציאה, הקלה ממיסי כפל, זיכויים עקיפים, חנ"ז, חובות דיווח, מס סניף, הקלות לתושבים חוזרים, תושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים והתאמה בין שיטת המס הנהוגה בישראל לבין שיטת המס הנהוגה בעולם.

## תזכירי החוק

- ▶ התזכיר קובע חזקות חלוטות שבאמצעותן יראו את היחיד כתושב ישראל לצורכי מס ולראשונה גם חזקות חלוטות שבאמצעותן יראו יחיד כתושב חוץ לצרכי מס.
- ▶ במקרי ביניים שאינם נופלים בחזקות החלוטות, מבחן מרכז החיים יוותר על כנו, לרבות החזקות הכמותיות הניתנות לסתירה.
- ▶ תחולת החוק לגבי תושבותו של יחיד, תחול בשנת המס שלאחר שנת המס שבה חל יום התחילה.
- ▶ החזקות דוחות פני עתיד וקובעות אימתי יקבל הנישום ודאות לגבי סיווגו כתושב ישראל בשל תנאים שיבדקו בעתיד.
- ▶ הגדרת יום לרבות חלק מיום, יקבע כי יחיד ששהה חלק מיום בישראל, כיום שבו שהה בישראל, לגבי כל החזקות החלוטות והניתנות לסתירה.

## תזכירי החוק

### ▶ חזקות חלוטות להכרעה בשאלת תושבות ליחיד כתושב ישראל :

- יחיד ששהה בישראל מעל ל- 183 יום במשך שנתיים ברצף, ייחשב כתושב ישראל מהשנה הראשונה, כלומר, יחיד שהגיע לישראל באמצע השנה, ייחשב תושב ישראל מתחילת השנה.
- יחיד ששהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה היו 450 ימים או יותר, ייחשב תושב ישראל בשנת המס, הנבחנת, חזקה זו לא תתקיים כאשר היחיד שהה 183 ימים או יותר בכל שנות המס הנבחנות באותה מדינת תושבות, ואותה מדינה חתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס, והוא הביא אישור תושבות לצורכי מס לאותה שנה ממדינת האמנה.
- יחיד ששהה בישראל 100 ימים או יותר ובן/בת הזוג שלו הינו תושב ישראל. בן זוג לעניין זה כולל גם ידוע בציבור - "מי שמנהל עמו משק בית משותף הוא תושב ישראל" ( תיקון עוקף פס"ד ספיר ).



## תזכירי החוק

### ▶ חזקות חלוטות להכרעה בשאלת תושבות לתושב חוץ:

- יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנים רצופות, ייחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה.
- יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנים רצופות, ייחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה.
- בוטל מבחן  $2 + 2$ .
- שתי החזקות האמורות לעיל כפופות לתנאי שבו היחיד לא שהה בישראל 15 ימים או יותר בחודש הראשון של שנת המס הראשונה או בחודש האחרון של שנת המס האחרונה.

## תזכירי החוק

### ► חזקות חלוטות להכרעה בשאלת תושבות לתושב חוץ / המשך :

- בני זוג ששהו בישראל פחות מ- 60 ימים בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, ייחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה.
- בני זוג ששהו בישראל פחות מ- 60 ימים בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, ייחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס השנייה.
- שתי החזקות הללו כפופות לתנאי שבו בני הזוג לא שהו בישראל 30 ימים או יותר בחודשים הראשונים של שנת המס הראשונה או בחודשים האחרונים של שנת המס האחרונה.

## תזכירי החוק

### ► חזקות חלוטות להכרעה בשאלת תושבות לתושב חוץ / המשך :

- בני זוג שהו בישראל פחות מ- 100 ימים בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, ייחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה, בכפוף לתנאי שבו בני הזוג שהו במדינת אמנה במשך 183 ימים או יותר במהלך אותה שנת מס, והוציאו אישור תושבות לצרכי מס לאותן שנים מאותה מדינת אמנה.
- היחיד או בן זוגו שהו פחות מ-100 ימים בכל שנת מס, במשך 3 שנות מס רצופות, ייחשבו כתושבי חוץ החל משנת המס השנייה לשהותם, בכפוף לכך ששהו במדינת אמנה מסוימת בכל אחת מאותן שנות מס במשך 183 ימים או יותר והמציאו אישור תושבות לצורכי מס מאותה מדינת אמנה.
- החזקות החלוטות לעיל , יחולו בתנאי שהיחיד או בן זוגו לא שהו במשך 50 יום או יותר במהלך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה , בה שהו בישראל פחות מ - 100 יום או במהלך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה בה שהו פחות מ - 100 יום.



## תזכירי חוק

### חזקה חלוטה - מבחן שהייה אבסולוטי

| מי?     | מקס' שנתי | מס' שנים | ניתוק |
|---------|-----------|----------|-------|
| יחיד    | 30        | 4        | שנה 1 |
| יחיד    | 30        | 3        | שנה 2 |
| בני זוג | 60        | 4        | שנה 1 |
| בני זוג | 60        | 3        | שנה 2 |

### חזקה חלוטה - מבחן שהייה משולב

| מי?           | מקס' שנתי                             | מס' שנים | ניתוק |
|---------------|---------------------------------------|----------|-------|
| יחיד + בן זוג | 100                                   | 4        | שנה 1 |
| יחיד + בן זוג | 100                                   | 3        | שנה 2 |
| תנאי 1        | אישור תושבות במדינת אמנה              |          |       |
| תנאי 2        | שהייה של 183 ימים או יותר במדינת אמנה |          |       |



**תודה רבה**  
**יהושע חבר**  
**עו"ד ורו"ח , פקיד שומה חיפה לשעבר**  
**טל. 050-6209067**