

## פרק 17 מיסוי בינלאומי

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד והילה שמיר (משפטנית)

### תוכן עניינים

#### עמוד

269	17.1	הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; ביטול עילת החיוב במס - "נתקבלה"
270	17.2	הגדרת "תושבות" לעניין דיני המס
271	17.2.1	מבחן התושבות לגבי יחיד
273	17.2.2	הרחבת הגדרת "תושב חוץ" - תיקון 168 לפקודה
273	17.2.3	מבחן התושבות לגבי חבר בני אדם
273	17.3	מיסוי הכנסות דיבידנד מחו"ל והכנסות דיבידנד המחולק מתוך הכנסות שהופקו או נצמחו בחו"ל
275	17.4	זיכוי בגין מס זר
276	17.5	זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C
277	17.6	דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל
278	17.7	קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול
281	17.8	חברה נשלטת זרה - CFC
284	17.9	חברת משלח יד זרה
286	17.10	מחירי העברה בעסקה בינלאומית
286	17.11	סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס
288	17.12	בעל זכות שביושר
290	17.13	אדם שחדל להיות תושב ישראל
291	17.14	פטור לעולים חדשים ותושבים חוזרים
291	17.14.1	עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002)
294	17.14.2	עיקרי ההוראות הכלולות בתיקון 168
297	17.15	פטור השתתפות (Participation Exemption) לחברת החזקות ישראלית
300	17.16	מיסוי בישראל של תושבי חוץ
300	17.16.1	קביעת כללי מקור
300	17.16.2	שלילת הטבת מס לתושב חוץ אשר בעל שליטה בו הוא תושב ישראל ...

**תוכן עניינים (המשך)****עמוד**

300	.....	17.16.3	שלילת פטור ממס במתנה לתושב חוץ
300	.....	17.16.4	חובת מינוי נציג לתושב חוץ
301	.....	17.16.5	פטורים לתושב חוץ על רווחי הון וריביות
302	.....	17.17	הסדרי הדדיות בינלאומיים בעניין החזרי מס ערך מוסף
302	.....	17.18	ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ואמנות למניעת כפל מס

**בהקשר זה ראה גם:**

115	.....	פרק 9 - הודעות לרשויות המס, דיווח וגביה, שומה, השגה והחלטת מיסוי
217	.....	פרק 14 - קיזוז הפסדים
373	.....	פרק 21 - מיסוי נאמנויות

## 17. מיסוי בינלאומי

### 17.1 הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; ביטול עילת החיוב במס - "נתקבלה"

#### הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל

במסגרת הרפורמה הורחב מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל על ידי מעבר משיטת המיסוי הטריטוריאלית לשיטה הפרסונלית על פיה ימוסה תושב ישראל על כלל הכנסותיו, ללא אבחנה בין אלה המופקות בישראל לבין אלה המופקות מחוץ לישראל. בהתאמה, בוטלה עילת החיוב במס "נתקבלה לראשונה בישראל".

היינו, החל מה- 1 בינואר 2003, במסגרת ההכנסות החייבות בידי נישום תושב ישראל תכללנה, בין היתר, הכנסות פאסיביות נוספות, וכן הכנסות עסקיות מסוימות מחו"ל.

בנוסף, במסגרת המלצות הרפורמה הוצע להרחיב את תחולת הכללים בדבר ניכויים וזיכויים מיוחדים הניתנים לתושב ישראל העובד בחו"ל, כך שיחולו על כל תושב ישראל, שכיר או עצמאי.

חשוב להזכיר כי גם עובר לרפורמה, היו בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") הוראות מיסוי "פרסונליות" מסוימות, כדוגמת סעיף 15(1) לפקודה, אשר החיל מיסוי ישראלי על יחידים ישראלים אשר הפיקו בחו"ל הכנסות אותן ראו כהכנסות מאותו "משלח היד" בו עסקו היחידים בישראל.

החלת הוראות "פרסונליות" במסגרת שיטת מס שהיתה טריטוריאלית במהותה עוררה לא מעט קשיים. החלתו של סעיף 15(1) לפקודה, למשל, נידונה רבות בבתי המשפט כאשר הפסיקה האחרונה והעדכנית ביותר בעניין זה ניתנה במרץ 2009, על-ידי השופט ריבלין. בפסק דינו קיבל השופט ריבלין את עמדת המערערים בעניינו של בזיה<sup>1</sup> ולמעשה הפך את החלטת המחוזי אשר ניתנה ביולי 2006 על ידי השופט אלטוביה לפיה ישראל אינה רשאית למסות ישראלים בגין הכנסות שהפיקו בחו"ל במקרים בהם אין זיקה או קשר סיבתי בין ההכנסה שהפיקו בחו"ל לבין מקור הכנסה בישראל. בהתאם לגישת בית המשפט העליון שיטת המס בישראל (טרם הרפורמה) לא הייתה טריטוריאלית מובהקת אלא שיטה מעורבת, שאמנם בסיסה טריטוריאלית אך היו לה שלוחות פרסונליות וסעיף 15(1) הוא סעיף פרסונלי ברור.

#### כללי מקור לקביעת מקום הפקת ההכנסה

עם המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, נדרשו כללים ברורים לקביעת מקום הפקתה של הכנסה. במסגרת התיקון הוספו לפקודה סעיפים 4א ו- 89(ב/3) אשר קובעים את מקום הפקתן של ההכנסות השונות.

חשיבותם של כללים אלו לגבי תושבי ישראל היא בעיקר לעניין הזיכוי ממס זר. כפי שיובהר בסעיף 17.4 להלן, זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל יינתן לתושב ישראל רק אם אותה הכנסה נחשבת כהכנסה שמקום הפקתה הוא מחוץ לישראל.

לגבי תושבי חוץ חשיבות הכללים היא בעיקר לעניין זכות המיסוי של ישראל. הכנסה של תושב חוץ תמוסה בישראל רק אם מקום הפקתה או צמיחתה הוא בישראל.

#### מקום הפקת הכנסות פירותיות:

סעיף 4א(א) דן בקביעת מקום הפקתן של ההכנסות הפירותיות.

לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה.

<sup>1</sup> ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' אברהם בזיה ואחרים

לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק.

לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות.

לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה.

לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם.

לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס.

לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם.

לגבי קיצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם.

לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה.

לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד.

סעיף 4א(ב) קובע חריגים לעניין מקום הפקת הכנסות כמפורט להלן:

**הכנסת עבודה** - על אף הכלל לפיו מקום הפקת הכנסה מעבודה הוא מקום ביצוע העבודה, יראו הכנסה מעבודה שבוצעה מחוץ לישראל כהכנסה שהופקה בישראל אם המעביד הוא אחד הגופים הבאים: מדינת ישראל, רשות מקומית, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת, קרן היסוד, המגבית, חברה ממשלתית, רשות ממשלתית או תאגיד שהוקם על פי חוק. ובלבד שיחסי העבודה עם אותו מעביד החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.

**הוצאה של מפעל קבע** - על אף הכלל של מקום הפקה עפ"י תושבות המשלם (שחל לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה, רווחים ותמלוגים שמקורם בנכס לא מוחשי, קיצבה מלוג ואנונה), במצבים בהם מדובר בהוצאה של מפעל קבע, כלל הפקת הכנסה יהיה המיקום של מפעל הקבע חלף התושבות של המשלם. חריג זה רלוונטי הן למפעל קבע בישראל של תושב חוץ והן למפעל קבע מחוץ לישראל של תושב ישראל.

לעניין מקום הפקת הכנסות הוניות, ראה סעיף 17.16.1 להלן.

#### שיעור המס על הכנסות שמקורן מחוץ לישראל

ככלל, שיעורי המס החלים לגבי הכנסות שמקורן מחוץ לישראל הם שיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיפים 121 (לגבי יחידים) ו-126 (לגבי חבר בני אדם), למעט מקרים שנקבע לגביהם אחרת. יוזכר, כי מקום הפקת הכנסה ייקבע בהתאם להוראות סעיף 4א.

#### דוגמאות למקרים בהם נקבע שיעור מס אחר

**הכנסה משכירות מקרקעין** - תחויב במס בשיעור מלא. ליחידים תינתן אפשרות לחיוב בשיעור מס מוגבל של 15% בשל הכנסה מדמי שכירות מקרקעין שאינה הכנסה עסקית, בניכוי פחת, ללא התרת הוצאות אחרות, קיזוז הפסדים, פטור או זיכוי ממסי חוץ (סעיף 122א לפקודה).

**הכנסת דיבידנד** - תחויב במס בשיעור של 20% בידי יחיד (או 25% אם הוא "בעל מניות מהותי"). בידי חברה תחויב ההכנסה במס בשיעור של 25%/26% (בשנת המס 2009/2010) שיעור אחר עקב מתן זיכוי. בהקשר זה ראה הרחבה בסעיף 17.3 להלן.

#### 17.2 הגדרת "תושבות" לעניין דיני המס

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: "התיקון") שונתה בבסיסה שיטת המיסוי הנהוגה בארץ ממסוי טריטוריאלי ברובו לשיטת מיסוי על בסיס כלל עולמי (פרסונלי). כלומר, מיסוי על פי מבחן "התושבות". תושב ישראל ימוסה על כלל הכנסותיו

בין אם הכנסות אלה מופקות בישראל ובין אם בחו"ל ועל כן ישנה חשיבות מכרעת לסוגיית הגדרת תושבות המס של הנישום.

להלן נסקור את מבחן התושבות הן ליחידים והן לחבר בני-אדם לפי התיקון לחוק אשר תחולתו הינה על הכנסה משנת 2003 ואילך:

### 17.2.1 מבחן התושבות לגבי יחיד

על פי הדין הקיים ערב התיקון לחוק, כפי שבא לידי ביטוי בפסיקת בית המשפט, יחיד נחשב ל"תושב ישראל" במידה ו"מרכז חייו" בשנת המס הוא בישראל. במבחן "מרכז החיים" יש לבחון את מרבית זיקותיו של היחיד ולקבוע האם מרכז חייו הוא בישראל.

במסגרת התיקון יחיד ייחשב "תושב ישראל" אם "מרכז חייו" בישראל.

לשם קביעת מקום "מרכז החיים" של יחיד בהתאם לפקודה יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהם בין היתר:

- (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 השונים.
- כמו כן, נקבעו **חזקות** לקביעת מקום מרכז חייו של יחיד כמפורט (החזקות ניתנות לסתירה):

- (א) יחיד ששהה 183 ימים לפחות בישראל בשנת המס, חזקה שמרכז חייו בישראל;
  - (ב) יחיד ששהה בשנת המס 30 ימים לפחות בישראל וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים לפחות, חזקה שמרכז חייו בישראל.
- בנוסף לעיל, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי האמור לעיל, כתושב ישראל אם הוא עובד באחד מאלה:
- (א) עובד מדינת ישראל;
  - (ב) עובד רשות מקומית בישראל;
  - (ג) עובד חברה ממשלתית;
  - (ד) עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם על פי חוק;
  - (ה) עובד הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד.

וכן, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שהוא תושב ישראל לפי האמור לעיל, כמי שאינו תושב ישראל, והכל בתנאים שיקבע.

במרץ 2006 השתמש שר האוצר בסמכותו זו והתקין את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, אשר תחילתן הינה מיום 1 בינואר 2006.

תקנות אלו קובעות שני סוגים של מקרים - מקרים בהם יחידים לא ייחשבו לתושבי ישראל על אף שמבחינת התושבות בישראל מתקיימים לגביהם, ומקרים בהם יחידים ייחשבו לתושבי ישראל על

אף שאינם עונים על מבחני התושבות בישראל. תקנות אלו נועדו להבהיר מספר מצבי ביניים ביחס לתושבותם של יחידים העוברים מארץ לארץ לתקופה מוגבלת, לצורך מטרות שונות.

בית המשפט הביא את פסיקתו במספר מקרים הדנים בסוגיית התושבות. להלן נסקור את עיקרי פסקי הדין בנושא.

בעניין מבחן "מרכז החיים" ראוי לציין את **פ"ד צייגר**<sup>2</sup> אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע במרץ 2005:

בפ"ד צייגר קיבל בית המשפט החלטה שיש בה בכדי להפריך את החזקה של רשות המסים לפיה, מקום מגוריו של אדם הינו בהכרח בחיק משפחתו. במקרה הנדון, הנישום הוא יחיד תושב אילת למעלה מארבעה עשורים. שם נשא לאישה את רעייתו, שם נולדו ילדיו, ושם עסקיו. מספר שנים לאחר הנישואים רכשו הנישום ואישתו בית ברעננה בנוסף על ביתם שבאילת, ומאז גרים בו דרך קבע אישתו וילדיו. הנישום המשיך להתגורר באילת, שם עיסוקיו ומקום עבודתו, כשהוא מגיע לרעננה בחלק מסופי השבוע. בית המשפט המחוזי בבאר שבע קבע כי מקום מגוריו משפחתו של אדם ו"מכלול חייו המשפחתיים" מהווים חלקים משמעותיים ומרכזיים במבחן "מרכז החיים", אולם אין הם המרכיבים היחידים כך שיש לבחון את מכלול המרכיבים. כפועל יוצא נקבע כי, מקום מושבם של בני המשפחה הקרובה אינו כשלעצמו מעיד על מקום מושבו של אדם. על דרך ההיקש, הרלוונטיות של פסק הדין היא כי בית המשפט מכיר במצב בו יכול שאדם יהא תושב עיר אחת (או מדינה אחת) ומשפחתו הקרובה תהא תושבת עיר אחרת (או מדינה אחרת), לפי העניין.

בעניין מתן פרשנות מרחיבה להגדרת התושבות בפקודה עובר לתיקון 132 ניתן פסק דין **אריה גונן**<sup>3</sup> אשר דן בנישום (מר אריה גונן) אשר עבר להתגורר בארצות הברית בשנת 1988 עם רעייתו וילדיו, שכר דירה בארה"ב, רכש מכונית, פתח חשבון בנק, הקים חברה וניהל באמצעותה עסק לפרנסתו. בנו של הנישום השתלב במערכת החינוך האמריקאית ולמד בה, עד חזרתו ארצה מקץ מספר שנים לשם גיוסו לצה"ל. לצד האינדיקציות האמורות היכולות להעיד על תהליך של שינוי תושבות, התקיימו מספר עובדות המעידות על זיקה לישראל: אשת המערער לא התפטרה מעבודתה במשרד החינוך בישראל אלא נטלה חופשה ללא תשלום ואף שבה לעבוד במשרד עם שובה לארץ בשנת 1991, המערער ובני משפחתו המשיכו להחזיק חשבון בנק בישראל בעת שהייתם בחו"ל וכן נותרה בבעלותם דירה בארץ. המערער עצמו, שב להתגורר בישראל בשלהי שנת 1991.

בית המשפט העליון פסק כי במקרה דנן, השלים המערער את תהליך שנוי התושבות מישראל לארה"ב טרם תחילת השנה הראשונה אשר נידונה בערעור ומכאן שאין לראות בתהליך החזרה ההדרגתי של בני המשפחה לארץ כקטיעה של תהליך שינוי התושבות בעודו באיבו, אלא כתהליך של חזרה לישראל לאחר שהמערער כבר חדל להיות תושב ישראל.

מסקנתו של בית המשפט מבוססת בעיקרה על העתקתם בפועל של עסקי המערער לארה"ב ועל כך שבחר לצרף למהלך זה את בני משפחתו, תוך שהם מנהלים שם את שגרת חייהם.

כמו כן, קבע בית המשפט העליון, כי העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסויימות, אין בה כדי לשלול מסקנה כאמור, נוכח האינדיקציות המלמדות על העתקת מרכז החיים לארה"ב.

גם עניין **גיורא סולר**<sup>4</sup> עסק בפרשנות דין התושבות טרם תיקון 132 לפקודה, ושם קבע בית המשפט כי לעניין בחינת תושבות הנישום, יש לבחון את מבחן "מרכז החיים" בהתאם למירב הזיקות של הנישום בשנים הרלוונטיות ובהתייחס לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום. בית המשפט קיבל את עמדת הנישום לפיה בשנים נשוא הערעור היה תושב ארצות הברית בהתחשב במכלול נסיבות העניין עימן נמנות: תקופת ההעסקה שאינה מוגבלת בזמן לגבי עבודתו בארצות הברית, רכישת בית בארצות הברית ומימונו בעיקר באמצעות משכנתא, הפסקת החברות באיגוד מקצועי ישראלי, התפטרות אשתו מעבודה בארץ ובנוסף המערער לא ראה את עצמו תושב ישראל ואף הגיש בקשה בארה"ב לקבלת מעמד של תושב. עם זאת הנישום המשיך להחזיק בית בישראל אשר ילדיו התגוררו בו ואף אישתו שהתה בו במשך פרקי הזמן בהם הגיעה לארץ במהלך התקופה

<sup>2</sup> עמ"ה 517/04 צייגר משה נ' פקיד שומה אילת, מיסים יט/3 (יוני 2005) ה-37.

<sup>3</sup> ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כ/1 (פברואר 2006) ה-1.

<sup>4</sup> עמ"ה 7038/03 סולר גיורא נ' פקיד שומה ירושלים 3, מיסים כ/1 (פברואר 2006) ה-17.

שבנידון, הנישום המשיך לשלם דמי ביטוח לאומי ודמי חבר בקופת חולים וכן הגיש דוחות מס בשנים שבנידון בהם ציין כי הוא תושב ישראל (בדוחות אלו כלל הנישום את הכנסתו מישראל בלבד ולא כלל את הכנסתו מארצות הברית). בית המשפט קיבל את הסברו של הנישום כי העובדה שהמערער ציין בדוחות כי הינו תושב ישראל הינה טעות אשר מקורה בהיסח הדעת ופסק כי הסברי הנישום באשר לעניין זה, הכריעו את הכף לטובתו. לאור האמור, פסק בית המשפט כי **בנסיבות העניין, אין מקום לראות את הנישום כתושב ישראל בשנות המס שבמחלוקת.**

### 17.2.2 הרחבת הגדרת "תושב חוץ" - תיקון 168 לפקודה

עובר לתיקון 168 לפקודה, "תושב חוץ" הוגדר בהגדרה שיווית, דהיינו – מי שאינו תושב ישראל נחשב לתושב חוץ. בפועל, עמדת רשויות המס היתה כי ניתוק תושבות אינו נעשה באופן מידי עם היציאה מישראל אלא מדובר בתהליך ניתוק שהשלמתו אורכת זמן.

ההגדרה הנ"ל גרמה לחיכוכים רבים בין הנישומים לבין רשויות המס בישראל בשאלת מועד ניתוק התושבות הישראלית (כפי שניתן לראות גם ברשימת פסקי הדין לעיל) ובמסגרת תיקון 168 לפקודה הורחבה הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד, ונקבע כי יחיד אשר שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בשתי שנות המס הראשונות לעזיבתו וכן מרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות מס נוספות לפחות, ייחשב כתושב חוץ כבר משנת המס הראשונה בה עזב. תיקון זה נועד לסייע ביצירת וודאות לגבי מועד תחילת תושבות החוץ והוא יחול לגבי מי שחזר לישראל החל מיום 1.1.07 ואילך.

### 17.2.3 מבחן התושבות לגבי חבר בני אדם

הגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם ערב התיקון לחוק:

(1) חבר רשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל.

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

לאחר התיקון, חבר בני אדם ייחשב "תושב ישראל" אם התקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

התיקון הרחיב את הגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם, מספיק שחבר בני אדם התאגד בישראל בכדי להיחשב כתושב ישראל ואין צורך במבחן נוסף שהיה קיים ערב התיקון הדורש גם שעיקר הפעילות הינה בישראל.

### 17.3 מיסוי הכנסות דיבידנד מחו"ל והכנסות דיבידנד המחולק מתוך הכנסות שהופקו או נצמחו בחו"ל

כללי

במסגרת הרפורמה (תיקון מספר 132), נקבעו הוראות לגבי מיסוי הכנסות דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל (כלומר: חולק על ידי חברה תושבת חוץ לחברה תושבת ישראל) ולגבי מיסוי דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל (היינו, אף אם מדובר בדיבידנד המחולק מאת חברה תושבת ישראל לחברה אחרת תושבת ישראל).

לגבי הכנסות אלה, יחול מס חברות בשיעור של 25% (סעיף 126(ג) לפקודה). במקרים אלה יינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, בדרך כלל באמצעות ניכוי במקור, במדינת התושבות של החברה מחלקת הדיבידנד (להלן: "הזיכוי הישיר"), ובכפוף להוראות אשר נקבעו לעניין זיכויים.

**מקרים בהם יש להביא בחשבון את מיסי החוץ שהוטלו על ההכנסה אשר ממנה מחולק הדיבידנד**

נקבעו מקרים בהם יחול מס על הכנסת הדיבידנד (לרבות המס ששולם על ההכנסה ממנה שולם הדיבידנד) בשיעור מס חברות. במקביל, בחישוב הזיכוי ממס לגבי המסים המוטלים על הכנסת הדיבידנד, יש להביא בחשבון זיכוי, בנוסף למס החוץ הישיר גם את מיסי החוץ אשר הוטלו על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד (להלן: "זיכוי עקיף").

ואלה המקרים:

א. החברה מקבלת הדיבידנד מחזיקה בחברה מחלקת הדיבידנד בשיעור של 25% לפחות; זיכוי עקיף במתכונת דומה לגבי מסים המשולמים על ידי חברה "נכדה" המוחזקת בשיעור של 50% לפחות על ידי החברה הבת.

נציין כי במסגרת החלטת מיסוי 107/06 - זיכוי עקיף ממס חברות בהשקעה באמצעות שותפות זרה נידון מקרה שבו חברה ישראלית החזיקה בחברה בת זרה, והחברה הבת הזרה החזיקה בחברות זרות בעקיפין באמצעות שותפות זרה אשר נחשבת ל"שקופה" לצורך מס במקום מושבה.

במקרה הנ"ל רשות המיסים אישרה לחברה הישראלית להתייחס לשותפות כ"שקופה" גם לעניין ספירת רמות ההחזקה לצורך קבלת זיכוי עקיף. כלומר, רשות המיסים אישרה קבלת זיכוי עקיף ממס זר בגין החברה "נינה" שכן ראו את ה"נינה" כמוחזקת במישרין על-ידי החברה הבת הזרה, כאשר לצורך חישוב שיעורי ההחזקה בחברה הנינה יש להכפיל את שיעור ההחזקה של חברת הבת בשותפות בשיעור ההחזקה של השותפות בחברה הנינה.

ב. חלות הוראות בעניין מתן זיכוי עקיף מתוקף הוראות אמנה למניעת כפל מס.

**זיכוי מיוחד לגבי מס החברות בו חוייב חבר בני אדם מחלק הדיבידנד**

בחישוב המס החל על הכנסות מדיבידנד כמפורט לעיל, ינתן זיכוי ממס בגובה מס החברות בו חוייב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

**שיעור מס מופחת על הכנסה מדיבידנד שמקורו בחברה תושבת חוץ - הוראת שעה**  
 חוזר מס הכנסה 2/2009

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראות שעה), התשס"ח 2008 (להלן: "תיקון 169"), הוסף סעיף 126א לפקודת מס הכנסה אשר קובע כי הכנסה מדיבידנד של חברה אשר אינה חברת בית, חברה משפחתית או חברה שקופה תהא חייבת במס, על-פי בקשתה, בשיעור מס של 5% במקום מס בשיעור של 25% בשנת המס 2009 וזאת בתנאי שיעשה "שימוש בישראל" בכספי הדיבידנד במהלך שנת המס 2009 או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד בפועל, בהתאם לרשימת השימושים המותרים אשר מופרטים בפקודה.

לצורך הוראת השעה, הכנסה מדיבידנד הינה הכנסתה החייבת של חברה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, ששילם לה חבר בני אדם תושב חוץ ושהתקבל בידיה בשנת המס 2009. לעניין זה יובהר כי הכנסה מדיבידנד אינה כוללת דיבידנד שמקורו ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר שבאותה שרשרת חברות, היו נחשבים כ-"רווחים שלא שולמו" כהגדרתם בסעיף 75 לפקודה (CFC).

כנגד המס שיוטל על הכנסתה של החברה בשל הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 126א ינתן זיכוי בשל סכום המס הזר אשר נוכה במקור מסכום הדיבידנד שחולק, וזאת עד לסכום המס אשר הוטל במישרין על החברה בשל הכנסתה מדיבידנד.

## 17.4 זיכוי בגין מס זר

חוזר מס הכנסה 26/2002

נוכח הרחבת בסיס המס, נקבעו הוראות זיכוי במתכונת רחבה יותר מזו הקיימת ערב הרפורמה. ככלל, יותרו בזיכוי מסים אשר שולמו על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל (להלן: "הכנסות החוץ"), לרבות מיסי מדינה אך למעט מסים עירוניים, כנגד מיסי ישראל החלים על פי הוראות הפקודה.

תנאי למתן הזיכוי הוא כי על אותה הכנסה מוטל מס הן בישראל והן בחו"ל, ואם מדובר בהכנסה ממדינה עמה יש אמנה, יש לבחון שהמס המוטל בחו"ל על אותה הכנסה הוטל כדין בהתאם להוראות האמנה.

סכום הזיכוי המירבי בשל הכנסות חוץ ממקור מסויים, יקבע בהתאם לסכום המס בישראל בגין אותה הכנסה. לעניין זה אומצה בישראל "שיטת הסלים" כשיטה למתן זיכוי ממס. לפי שיטה זו, מסווגות הכנסותיו השונות של הנישום למקורות הכנסה המכונים "סלים". ניתן יהיה לקזז מיסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה ב"סל" כנגד מסים שישולמו בישראל על הכנסות מאותו "סל".

ה"סלים" לעניין הזיכוי, הם כמפורט: הכנסה מעסק; הכנסה ממשלח יד; הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי; השתכרות או רווח מעבודה; הכנסה מדיבידנד; הכנסה מריבית והפרשי הצמדה; הכנסה מקיזבה; הכנסה ממלוג; הכנסה מאנונה; הכנסה מדמי שכירות של מקרקעין ורווחים אחרים ממקרקעין; השתכרות או רווח מנכסים שאינם מקרקעין; השתכרות או רווח שמקורם בחקלאות; הכנסה ממכירת פטנט או מדגם; הכנסה ממקורות פירותיים אחרים; הכנסה מרווח ההון; הכנסה משוק ההון.

בנוסף, נקבעו כללים לניצול עודף זיכוי שנוצר לגבי מקור הכנסה מסוים **לחמש שנות המס הבאות**. מיסי חוץ ששולמו בגין הכנסה פטורה בישראל וכן מיסי חוץ שהנישום ויתר על זיכוי בגינם אינם נחשבים כ"עודף זיכוי" ולא ניתן לנצלם בשנים מאוחרות יותר.

לעניין מועד קבלת הזיכוי נקבע, כי אם מועד החיוב במס בחו"ל שונה ממועד החיוב במס בישראל, יוענק הזיכוי בשנת המס שבה חויבה אותה הכנסה בישראל. קבלת הזיכוי תתאפשר כל עוד שולם המס 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, מאוחרות יותר, מאותו מקור (מאותו "סל"). אם המס שולם בחו"ל לפני מועד החיוב במס בישראל, ידחה מתן הזיכוי עד לשנת המס בה תחויב ההכנסה במס בישראל.

לגבי הכנסת דיבידנד, יינתן זיכוי ישיר בלבד, אלא אם כן על פי הוראות האמנה הרלבנטית, או על פי בקשת החברה מקבלת הדיבידנד, בתנאי כי היא מחזיקה ב- 25% או יותר מאמצעי השליטה בחברה המחלקת, מתאפשר גם זיכוי עקיף (בהקשר זה ראה סעיף 17.3 לעיל). חשוב לציין כי עודף זיכוי במקרה של זיכוי עקיף לא יועבר לשנים הבאות.

במקרה שבו מקבל חבר בני אדם תושב ישראל (להלן: "החברה האם") דיבידנד מחבר בני אדם הנחשב כתושב ישראל (להלן: "החברה הבת"), והחברה הבת נחשבת כתושבת ישראל רק היות והשליטה והניהול על עסקיה מתבצעים מישראל, נקבעו הוראות זיכוי מיוחדות, על פיהן יינתן לחברה הבת זיכוי כנגד מס החברות בישראל בגובה סכום המס שנוכה במקור בהעברת הדיבידנד לחברה האם.

נציין לסיום, כי נקבעו בפרק השלישי לפקודת מס הכנסה נסיבות ותנאים נוספים בהם ניתן לקבל זיכוי ממס ששולם בחו"ל, מנגנון הזיכוי לחבר בני אדם וליחיד, זיכוי ליחיד שמקום הפקת הכנסתו נקבע בישראל רק בשל הוראות סעיף 4א(ב)(1) לפקודה, וכיוצא ב.

## 17.5 זיכוי ממס זר לחושב ישראל המחזיק ב-L.L.C

חוזר מס הכנסה 5/2004

### 1. רקע והצגת הבעיה

במצב בו מחזיק תושב ישראל ביישות זרה מסוג L.L.C בארה"ב (להלן: "התאגיד") עלול להיווצר כפל מס כתוצאה ממיסוי התאגיד בחו"ל כיישות שקופה, קרי מיסוי החברים בתאגיד (כאילו הי שותפים בשותפות) מצד אחד, וההתייחסות אל התאגיד מבחינת דיני המס בישראל כאל "חבר בני אדם" מצד שני.

כאמור, התאגיד הינו שקוף לצורך דיני המס בחו"ל ובהתאם חבות המס של התאגיד מיוחסת למחזיק בו. לעומת זאת בישראל ההתייחסות אל התאגיד היא כאל ישות עצמאית ונפרדת (חבר בני אדם), כך שרווחים שיחלק התאגיד למחזיקים בו ייחשבו כדיבידנד.

התוצאה: תושב ישראל משלם מס בחו"ל בגין ייחוס תוצאות התאגיד אליו מבחינת הדין הזר, ואילו מבחינת הדין הישראלי ההכנסה היא של התאגיד ולא של המחזיק בו. בעתיד, כשיחולק רווחי התאגיד למחזיק בו יראו חלוקה זו כדיבידנד, ללא ניכוי מס במקור בחו"ל, ובהתאם, ללא אפשרות לקבלת זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודה.

### 2. פתרון לבעיית הזיכוי ממס זר

על מנת לפתור את הבעיה ולאפשר זיכוי בגין מס זר שמשלם המחזיק ב-L.L.C תאפשר ישראל זיכוי בשל המס ששולם בחו"ל בתנאי שהמחזיק ידווח על הכנסות התאגיד בישראל באופן שוטף.

מובהר בחוזר כי יישום הפתרון הינו אך ורק לצורך טיפול בבעיית הזיכוי ממס זר והוא אינו משנה את מעמד התאגיד. כך למשל הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל לא ייוחסו למחזיק.

בנסיבות בהן נחשב התאגיד כשקוף לצורך דיני המס בארה"ב יש להבחין בשני מקרים:

#### הפעלת שליטה וניהול על עסקי ה-L.L.C מישראל

במקרה זה התאגיד הוא חבר בני אדם תושב ישראל, ולעניין הזיכוי ממס זר, על אף שהמס שולם על ידי המחזיק ייחשב המס הזר כאילו שולם על ידי התאגיד וינתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו חייב התאגיד בישראל. בעתיד, חלוקת הרווחים למחזיק ייחשב כדיבידנד.

#### הפעלת שליטה וניהול על עסקי ה-L.L.C מחוץ לישראל

במקרה זה התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ, שכלל אינו חייב במס בישראל. אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל) יתאפשר למחזיק לדווח על הכנסת התאגיד באופן אישי. במקביל יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם על ידי המחזיק ולא יחול מס נוסף בעת חלוקת הרווחים מה-L.L.C ליחיד.

### 3. נושאים אחרים

**סכום הזיכוי** - מובהר כי סכום הזיכוי מהמס הישראלי ייקבע בהתאם לכללים ולמגבלות הקבועים בסעיפים 199 - 210 לפקודה, ובין היתר הגבלת סכום הזיכוי לסכום המס החל בישראל בגין ההכנסה, אי מתן זיכוי עבור הכנסות פטורות וכו'.

**שימור אופיין של ההכנסות** - כאשר הכנסות של L.L.C מיוחסות לתושב ישראל יישמר אופיין. כך למשל הכנסה מעסק שמפיק התאגיד תחשב כהכנסה מעסק בידי המחזיק, והכנסה מריבית בידי התאגיד תשמור על אופייה בידי המחזיק. שיעורי המס יקבעו כמובן בהתאם לאופי ההכנסה.

בחוזר נכללת גם התייחסות לחישוב ההכנסה החייבת, L.L.C אשר עונה על הגדרת "חברה נשלטת זרה", L.L.C העונה על הגדרת "חברת משלח יד זרה", הטיפול במכירת מניות התאגיד, והוראות הפעלה.

## 17.6 דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל

חוזר מס הכנסה 23/2004

### 1. רקע

עם המעבר לשיטת המיסוי הפרסונלית מחוייבות במס כלל ההכנסות של תושבי ישראל, לרבות ההכנסות שמקורן מחוץ לישראל.

פקודת מס ההכנסה קובעת כי כל יחיד חייב בהגשת דוח שנתי אלא אם הוא פטור במפורש מלעשות כן במסגרת תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 או בהוראה אחרת.

כתוצאה מכך, אילולא מנגנון הדיווח המקוצר שנתאר להלן, קיומן של הכנסות שמקורן מחוץ לישראל היה מבטל לרבים מהנישומים היחידים את האפשרות להנות מפטור מהגשת דוח שנתי מלא.

במטרה להקל על חלק ניכר מן היחידים תושבי ישראל בעלי הכנסות שמקורן מחוץ לישראל פותח מנגנון "דיווח מקוצר".

### 2. מי רשאי לדווח במסגרת הדיווח המקוצר

כאמור, קיומן של הכנסות מחו"ל מחייב בהגשת דוח שנתי, וזאת מכיוון שלא נוכה מהכנסות אלו מס במקור בישראל.

עם זאת, לגבי יחידים שאלמלא הכנסת החוץ שלהם היו פטורים מהגשת דוח שנתי קיימת אפשרות לדיווח מקוצר כאמור, ובתנאי שיעמדו בדרישה הכפולה שמציב מנגנון הדיווח המקוצר:

(1) מילוי שובר הדיווח המקוצר ובו פרטים על ההכנסות מחו"ל.

(2) תשלום המס המתחייב בהתאם לסכום שדווח בשובר.

### 3. ההכנסות עליהן ניתן לדווח במסגרת הדיווח המקוצר ושיעור המס החל עליהן

המשותף לכל ההכנסות הנכללות במסגרת הדיווח המקוצר הוא שיעור המס המוגבל שנקבע כי יחול עליהן. לגבי הכנסות אלו מבהיר חוזר מס הכנסה כי דרישת ניכוי הוצאות או זיכוי בגין מס זר עשויה לגרור חיוב במס בהתאם למדרגות המס הקבועות בפקודה, במקום שיעור המס המוגבל.

להלן נפרט את ההכנסות השונות ושיעורי המס המוגבלים שיחולו עליהן בשנת המס 2009 :

הכנסה	מס	הערות לשיעור המס
ריבית על תכניות חסכון ופקדונות בתאגיד בנקאי בחו"ל	20%	בתנאי שאין מדובר בהכנסה מעסק בידי הנישום, שהיא אינה רשומה בפנקסי עסק, אינה חייבת ברישום כאמור, ולא נוכח הוצאות בגינה
ריבית על ניירות ערך זרים	20%	ריבית ודמי ניכיון
הכנסות מפעילות נושאת פרסים והגרלות	25%	בתנאי שלא נתבע ניכוי הוצאות, קיזוז הפסד, זיכוי או פטור ממס
דיבידנדים מחבר בני אדם תושב חוץ - ניירות ערך נסחרים	20% <sup>(1)</sup>	
דיבידנדים מחבר בני אדם תושב חוץ - ניירות ערך שאינם נסחרים	20% <sup>(1)</sup>	הדיווח המקוצר אינו חל על הכנסה לפי סעיף 75ב' לפקודה ("דיבידנד רעיוני")
רווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בחו"ל - ניירות ערך של חברה ישראלית	20% <sup>(1)(2)</sup>	בתנאי שלא נתבעו הוצאות מימון
רווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בחו"ל - ניירות ערך זרים	20% <sup>(1)(3)</sup>	בתנאי שלא נתבעו הוצאות מימון
הכנסות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל	15%	בתנאי שלא נתבעו הוצאות, קיזוז הפסדים או פטור ממס למעט פחת וניכוי בשל פחת.

(1) "בעל מניות מהותי" חייב בשיעור מס של 25% (לעניין הגדרת "בעל מניות מהותי" ראה סעיף 11.2 למדריך המס).

(2) רווח ההון שנצמח עד ליום 1.1.2003 - פטור ממס. רווח ההון אשר נצמח החל מיום 1.1.2003 חייב בשיעור 20%/25%, לפי העניין.

(3) רווח ההון שנצמח עד ליום 31.12.2004 חייב במס בשיעור של 35%. רווח ההון אשר נצמח החל מיום 31.12.2004 חייב בשיעור 20%/25%, לפי העניין.

בחוזר מ"ה 23/2004 הובאו פרטים נוספים לגבי אופן פעולת מנגנון הדיווח המקוצר, מעמד התשלום במסגרת הדיווח המקוצר, אופן תרגום ההכנסות ממט"ח לשקלים חדשים, דיווח על הכנסות מחו"ל על ידי "יחיד מוטב" ונושאים נוספים.

## 17.7 קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

עיקרי חוזר מס הכנסה 4/2002

### כללי

הביטוי "שליטה וניהול" מוכר כמושג מפתח בדיני המיסוי הבינלאומי בכלל ובדין המס בישראל בפרט. מקום "השליטה והניהול", בדין הישראלי, משמש כקריטריון בקביעת תושבות של חבר בני-אדם ובהגדרת זכות המיסוי של ישראל לגבי הכנסות עסקיות שנצמחו או הופקו מחוץ לישראל.

סעיף 1 לפקודה מגדיר, בין היתר, כ"תושב ישראלי", חבר בני-אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל".

קביעת התושבות לעניין הדין הישראלי רלוונטית לעניין הזכות למסות הכנסות שונות, כגון: רווחי הון וכן עשויה להשפיע על קבלת הטבות מס שונות, כגון: חברה בהשקעת חוץ לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. קביעה זו יכולה להשפיע גם לעניין יישום אמנות למניעת כפל מס שישראל חתומה עליהן.

במציאות כלכלית של ריבוי עסקאות בינלאומיות, חשוב לקבוע באופן ברור כללים להגדרת תושבות וכללי מקור להפקת הכנסות. לשם כך, יש צורך לקבוע ולהגדיר מהו אותו מבחן של "שליטה וניהול".

### הביטוי "שליטה וניהול" כמושג אחד

הביטוי "שליטה וניהול" אינו נזכר במפורש בפקודה ואינו מוגדר בה. מבחינה מילולית גרידא, מורכב ביטוי זה, לכאורה, משני מונחים נפרדים: "שליטה" ו"ניהול", אך עמדת רשויות המס היא כי מבחינה מושגית ביטוי זה מאגד ומאחד את שני המונחים למושג אחד, בעל משמעות משולבת.

יש לשים לב כי המונח "שליטה", המשולב במבחן זה, איננו רק "שליטה" מכוח מניות או החזקת זכויות בחברה, כפי שמוגדר בסעיפים שונים בפקודה. כלומר, אין די בבעלות המשפטית הפורמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא ביכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת.

### קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול"

לצורך איתור המקום בו מתקבלות החלטות אסטרטגיות, חשוב לבחון את תהליך קבלת ההחלטה בכללותו. כלומר, יש לבחון היכן, מבחינה מהותית, התקבלו ההחלטות: היכן צמח הצורך לקבל החלטה בעניין מסוים, היכן נבדקו כל האלטרנטיבות, היכן בוצעו כל עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטות, היכן התייעצו בגורמים מקצועיים שונים וכמובן היכן התגבשה ההחלטה הסופית.

כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בד"כ האורגן המוסמך לקבל את ההחלטות האסטרטגיות לגבי החברה, הוא מועצת המנהלים (הדירקטוריון). בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים או מפעיל את השליטה והניהול בעסק.

בבחינת הגורמים המבססים את מקום השליטה והניהול, יש לשים לב גם לקיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון: חברות ניהול, משום שחוזים אלו יכולים להצביע על מקום ניהול של עסק. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את ההחלטות שמתקבלות בפועל והאם אכן מופעלים שליטה וניהול. **הניהול ברמה השוטפת והתפעולית** (ברמה היום יומית) יכול להוות קריטריון לקיום שליטה וניהול. בד"כ מדובר בניהול הבסיסי ביותר שניתן להבחין בו במקום שממנו פועל עסק. במקרה של הפרדת הניהול השוטף מהניהול האסטרטגי, יש לבחון את המקום שממנו מתקבלות, בפועל, ההחלטות המהותיות של העסק.

בנוסף לקריטריונים אלו, ניתן להיעזר בקריטריונים **תומכים**, כגון: מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, אופן ההצגה בספרים, מקום התקשורת עם ספקי שירותים ומקום קבלת השירות (למשל: ביקורת חשבונות, עריכת דוחות כספיים), מקום היועצים (יועצים פיננסיים, יועצים משפטיים), המקום שאליו קיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (התכתבויות, תשקיפים, נייר פירמה), התייחסות גורמים עסקיים אל מקום החברה, הרכב פרסונלי של הדירקטוריון, המקום ממנו מתבצע גיוס עובדים בכירים.

### מקום כינוס מועצת המנהלים

בעבר נהוג היה לייחס משקל רב למקום שבו מתכנסת מועצת המנהלים של העסק. לנוכח התפתחות אמצעי התקשורת והתחבורה בשנים האחרונות, ברור כי מבחן זה מיושן ואינו מספק מענה מתאים. לא תמיד ניתן לקבוע בבירור את מקום כינוס ההנהלה ויתכן שהחלטות שונות תתקבלנה במקומות שונים. כמו כן, ניתן כיום לקבל החלטות גם מבלי לכנס באופן פורמלי את כל חברי ההנהלה או מבלי שיהיו כולם נוכחים במקום גיאוגרפי אחד (באמצעות טלפקס, וידאו-פון ועוד).

אי לכך, כאשר בוחנים היכן מקום השליטה והניהול בעסק או בחבר בני-אדם, יש לבחון היכן השליטה והניהול מתקיימים בפועל. בדיקת מקום כינוס מועצת המנהלים (או כל אורגן מנהל אחר) יכולה להוות גורם תומך לגורמים אחרים, אך לרוב הוא מייצג רק את סופו של תהליך קבלת ההחלטה. לכן, יש לבדוק היכן התבצע התהליך שקדם לקבלת ההחלטה הפורמלית.

## מבחן "שליטה וניהול" במבנה חברות

החלטות אסטרטגיות בעסק יתכן שתתקבלנה על ידי אדם בודד או על ידי קבוצה של אנשים. כמו כן, יתכן והשליטה מופעלת על ידי קבוצה של חברות קשורות או על ידי תאגיד-אם. אם חברת האם משפיעה באופן מוחלט על ההחלטות שמתקבלות בחברות הבנות, הרי שהשליטה בחברות מתבצעת על ידי חברת האם. ניתן לטעון כך גם במקרים בהם מסתבר שלחברות הבנות אין כל שיקול דעת בקביעת מדיניותן, וכי למעשה, הן מאשרות באופן אוטומטי כל החלטה שחברת האם מעוניינת בה. במצב כזה, הדירקטוריון של חברת הבת (או החברות הבנות) מהווה חותמת גומי להחלטות שמעוצבות ומתקבלות בפועל על ידי הדירקטוריון של החברה האם.

### "שליטה וניהול" בחברות החזקה

בהגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני-אדם, הקבועה בסעיף 1 לפקודה, נדרש שהשליטה על "עסקיו" וניהולם יופעלו בישראל. הכללת המונח "עסקיו" עשויה לפתוח פתח לטענה שעל מנת להוכיח שליטה וניהול בחבר בני-אדם, נדרש שיהיה לאותו חבר בני-אדם "עסק" כמשמעותו בסעיף 1(2) לפקודה. גישה כזו מבטאת פרשנות דווקנית וצרה, המתעלמת כליל ממטרת ההוראה בסעיף זה. לפיכך, לצורך בדיקת "שליטה וניהול" בחבר בני-אדם, המונח "עסקיו" מתייחס לכל סוג של פעילות שחברה עוסקת בו, בין אם מדובר בעיסוק אקטיבי ובין אם מדובר בפעילות של החזקות והשקעות פאסיביות. מבחן "השליטה והניהול" ייושם בצורה פונקציונלית לגבי כל חבר בני-אדם, בהתאם לאופיו וסוג פעילותו.

### "שליטה וניהול" לעניין אמנות מס

קביעת התושבות של חבר בני-אדם רלוונטית גם ביישום הוראות באמנות למניעת כפל מס. זכאות להטבות מכוח אמנה נובעת מתושבות במדינה שהיא צד לאמנות מס.

במרבית אמנות המס שישראל צד להן, נקבע כי תושבות של מי שאיננו יחיד תקבע על פי הדינים הפנימיים של כל מדינה מתקשרת. משנקבעה תושבות לפי פקודת מס הכנסה, יש לבחון האם אותו גוף נחשב כתושב גם לפי דיניה של המדינה המתקשרת האחרת. במצב כזה המכונה "תושבות כפולה", קובעות מרבית האמנות כלל שובר שוויון הבחון את "מקום ניהול עסקיו בפועל" או "מקום הניהול הממשי שלו". כלומר, גם על פי אמנות המס, התושבות תוכרע על פי מבחן של ניהול בפועל או ניהול ממשי, מבחן הדומה במהותו למבחן של "שליטה וניהול" בדין הישראלי, כפי שהובהר לעיל.

בסעיף 4 לאמנת המודל של ה-OECD נקבע, כי במקרה של תושבות כפולה של מי שאיננו יחיד, התושבות לעניין האמנה תקבע לפי מקום הניהול האפקטיבי "Place of effective management". על פי מבחן זה יש לקבוע מהיכן מנוהל הגוף בפועל והיכן, מבחינה מהותית, מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות החשובות. ניתן לראות שגם מבחן זה דומה למבחן של "שליטה וניהול" שבדין הישראלי.

### הנחיות לפעולה

1. על מנת לקבוע את מקום הפעלת "השליטה והניהול" על החברה או העסק יש לבדוק, כעניין שבעובדה מיהו הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל את החברה או העסק, היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה/העסק והיכן מתקבלות החלטות האסטרטגיה המהותיות.

לצורך קביעה זו יש לדרוש מהחברה או העסק להציג, בין היתר את הפרטים הבאים:

- א. מסמכי התאגדות של החברה.
- ב. פרטים אודות בעלי המניות בחברה.
- ג. פרוטוקולים משיבות הדירקטוריון.
- ד. התכתבויות ומסמכים הקשורים להחלטות מהותיות ואסטרטגיות שהתקבלו.

- ה. הסכמי ניהול בתוך קבוצת חברות ו/או עם גורמים חיצוניים, הקשורים עם החברה וחוזים מהותיים נוספים (תשומת לב גם למורשי החתימה).
- ו. הסכמי התקשרות עם ספקי שירותים שונים (עו"ד, רו"ח וכו').
- ז. פרטים אודות חשבונות הבנק של החברה/העסק ומיהם מורשי החתימה לפעול בחשבונות הבנק.
- ח. יפויי כוח שניתנו לגורמים שונים בחברה/עסק או לגורמים חיצוניים בקשר עם הפעילות העסקית או עם פעילות החברה.
- ט. פרטים אודות מקום החזקתם וניהולם של ספרי החשבונות בעסק/חברה.
- י. רשימת עובדי החברה, תפקידם, מקום ביצוע עבודתם ותושבותם (בדגש על בכירים).
2. בכל מקרה, שאלת מקום הפעלת השליטה והניהול היא שאלה שבעובדה ואין להכריע בה בהסתמך על דיווחים פורמליים ורישומים חשבונאיים בלבד.
3. החוזר אינו קובע, בשלב זה, כללים לנושא השליטה והניהול בעסקי המסחר האלקטרוני.
4. במקרים בהם מתעורר קושי בקביעה האם ה"שליטה והניהול" מופעלים בישראל, יש לפנות להתייעצות עם היחידה למיסוי בינלאומי, המחלקה המשפטית או המחלקה המקצועית, לפי העניין.
- נציין לסיום, כי בחוזר ישנה התייחסות גם לחלקה של הפסיקה הישראלית בנושא "שליטה וניהול", וכן ישנן דוגמאות ליישום המבחנים שפורטו בחוזר.

## 17.8 חברת נשלטת זרה - CFC

חוזר מס הכנסה 5/2003

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) הורחב בסיס המיסוי הבינלאומי החל על תושבי ישראל באמצעות מעבר ממיסוי טריטוריאלי למיסוי פרסונלי. מעבר זה נועד למסות את תושבי ישראל על כלל הכנסותיהם בחו"ל. על מנת למנוע מצב שבו נישום, אשר מחויב במס בהתאם לשליטה הפרסונאלית, ינתב את הכנסותיו הפסיביות שמקורן מחוץ לישראל (ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס הונג) למסגרת משפטית זרה נפרדת - חברה זרה (תושבת חוץ) שהינה בבעלותו ועל ידי כך ידחה את החבות במס בישראל עד למועד קבלת ההכנסות בפועל בידי, נקבעו כללים למיסוי חברה כאמור המוגדרת כ"חברה נשלטת זרה". שיטת מיסוי זו ידועה בעולם כהוראות CFC (Controlled Foreign Corporation).

חשוב לציין בנושא זה כי ייתכן ויחולו שינויים מקלים בחוקי ה-CFC במדינות החברות באיחוד האירופי, וזאת בעקבות פסיקה של בית המשפט של הקהילה האירופית בעניין Cadbury Schweppes אשר ניתנה בספטמבר 2006. פסק הדין עסק בשאלת חוקיות החלת הוראות ה-CFC באנגליה על חברה אנגלית אשר הינה בעלת שתי חברות איריות המשלמות באירלנד על הכנסותיהן הפיננסיות מס בשיעור של 10% בלבד. בית המשפט קבע כי בנסיבות העניין יראו את הוראות ה-CFC באנגליה כמפרות את הדין האירופי לגבי חופש ההתאגדות, אלא אם הרשויות באנגליה יוכלו להוכיח כי הקמת החברות האיריות נעשתה כהסדר מלאכותי גרידא אשר אינו משקף טעם מסחרי אמיתי (יצויין כי פסיקה זו מחייבת אך ורק בין מדינות האיחוד האירופאי).

### כללי

במסגרת התיקון, נקבעו הוראות שעיקרן חיוב בעל השליטה במס, במקרים בהם חברה זרה מוחזקת על ידי תושב ישראל, כאשר רוב הכנסתה פסיבית או רוב רווחיה נובעים מהכנסה פסיבית (להלן: "חנ"ז"). זאת, באמצעות ראיית בעל השליטה בחנ"ז - אשר לו הכנסות פסיביות שטרם

חולקו, כאילו חולקו לו אותן הכנסות כדיבידנד. משמעות הוראה זו היא מיסוי בעל השליטה על בסיס צבירת ההכנסות הפסיביות בחברה למרות שטרם חולקו לו בפועל.

לעניין זה **הכנסה פסיבית** היא כל אחת מההכנסות הבאות ובתנאי שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד: הכנסות מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה, תמלוגים, שכירות או תמורה ממכירת נכס שלא שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד. לעניין השאלה האם נכס שימש בעסק או משלח יד - יש לבחון זאת בהתאם לתקופת השימוש במרבית תקופת החזקה בנכס.

הכנסה פסיבית כוללת גם הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור לעיל, אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד. הכוונה היא לראות בהכנסה מדמי ניהול וכיוצא באלה, שמקורן בהכנסות פסיביות כהכנסה פסיבית.

### מתי תיחשב חברה לחנ"ז?

לעניין זה, "חנ"ז" הינו גוף אשר מתקיימים בו התנאים הבאים:

- (א) הוא חבר בני אדם תושב חוץ; יודגש כי הכוונה לא רק ל"חברה" אלא לכל גוף שעונה על הגדרת "חבר בני-אדם";
- (ב) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה או שהן רשומות בחלקן והוצעו לציבור פחות מ- 30% מהזכויות;
- (ג) רוב הכנסתו בשנת המס היא פאסיבית או רוב רווחיו נובעים מהכנסות פאסיביות - כמו כן, נקבעו הוראות לקביעת ההכנסה הפאסיבית במקרה ובשרשרת ההחזקות קיימת חברה עם פעילות עסקית;
- (ד) שיעור המס שחל על ההכנסות הפאסיביות במדינת מושבו אינו עולה על 20%;
- (ה) למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה (במקרים מסויימים 40%) מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי **תושבי ישראל** או שלתושבי ישראל כאמור הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות (להלן: "**קיום השליטה**").  
 נציין כי במסגרת **תיקון 168 לפקודה** הוספה הגדרה למונח "**תושבי ישראל**" לעניין חנ"ז, אשר בה נקבע כי תושב ישראל הינו למעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. המשמעות היא שלשם הבדיקה האם חברה היא חנ"ז, עולים חדשים ותושבים חוזרים לא ייחשבו כתושבי ישראל וזאת למשך 10 שנות ההטבה - בעניין תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן

מועד הבחינה לעניין קיום השליטה הינו באחד ממועדים אלה: תום שנת המס, ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

### מיסוי הכנסות בעל השליטה בחנ"ז?

כאשר יש לחנ"ז רווחים שמקורם בהכנסתה הפסיבית שהופקה בשנת המס, ורווחים אלה **לא שולמו** (כהגדרתם להלן) לבעלי הזכויות בה במהלך אותה השנה - יראו את בעל השליטה בחנ"ז (כהגדרתו להלן) כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

שיעור המס החל על בעל השליטה החל מיום 1.1.2006 יהיה כדלקמן:

יחיד - בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה - 20% (25% בידי בעל מניות מהותי).

חברה - בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה קיימות שתי חלופות:

א. מס חברות בשיעור 25% (ומתן זיכוי בגין ניכוי המס במקור);

ב. לבקשת חברה העונה על התנאים שנקבעו בסעיף 126(ג) לפקודה, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד ברוטו בתוספת המס ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. הכנסה זו תחויב במס חברות בשיעור של 25% (בשנת 2010), וינתן זיכוי על מס ששולם בחו"ל בגין הכנסה זו בנוסף לזיכוי בגין המס שנוכה במקור.

במקביל לחיוב במס בגין קבלת הדיבידנד הרעיוני, ינתן זיכוי רעיוני בגין המס שהיה משולם במדינת מושבה של החנ"ז אילו חולק הדיבידנד בפועל (כלומר ינתנו הזיכויים המנויים לעיל). סכום הזיכוי לא יעלה על המס שבעל השליטה חייב בו בישראל בגין הכנסתו זו.

במידה וההחזקה בחנ"ז היא באמצעות שרשרת חברות, ינתן זיכוי בגין מס שהיה מנוכה במקור מדיבידנד בכל אחת ממדינות המושב של החברות בשרשרת. זיכוי רעיוני זה ינתן רק במידה והמס לא יינתן כזיכוי באחת החברות בשרשרת.

לעניין סעיף זה נציין כי:

"רווחים שלא שולמו" כוללים רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חנ"ז, אך אינם כוללים רווחים שמקורם מדיבידנד שהתקבל מחבר בני-אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 20%.

ל"בעל שליטה" בחנ"ז ייחשב תושב ישראל המחזיק, **במישרין או בעקיפין**, לבד או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחנ"ז. יובהר כי גם אזרח ישראלי שהוא תושב האזור ייחשב כבעל שליטה.

נציין כי במסגרת **תיקון 168 לפקודה** הוספה הגדרה למונח "**תושבי ישראל**" לעניין חנ"ז, אשר נקבע בה כי תושב ישראל הינו למעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. המשמעות היא שלשם הבדיקה מי הם בעלי השליטה אליהם ייוחס דיבידנד רעיוני, עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים לא ייחשבו כתושבי ישראל וזאת למשך 10 שנות ההטבה. בעניין תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

#### **חיוב במס במועד חלוקת הדיבידנד בפועל או מכירת הזכויות בחנ"ז**

במועד חלוקת הדיבידנד בפועל על ידי החנ"ז מתוך רווחים שבעל השליטה מושה בגינם בעבר בהתאם לסעיף 75(ב) לפקודה, יהיה הדיבידנד חייב במס וינתן זיכוי בגין המס ששולם בעבר על הרווחים שלא שולמו, עד לגובה החלק היחסי ברווחים שלגביו שילם מס כאמור בפסקה הקודמת; החלק היחסי יילקח בחשבון כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה חוייב במס ועד למועד התשלום בפועל.

נותרה יתרת זיכוי, ניתן יהיה להפחיתה בשנים הבאות כנגד המס אשר יחויב בגין דיבידנד שיחולק על ידי אותה חברה. במידה ובעל השליטה העביר את אמצעי השליטה שברשותו לחליפו, יכנס האחרון לנעליו של בעל השליטה. לעניין זה מוגדר "חליפו" כמי שקיבל מבעל השליטה את המניה במכירה פטורה. הסדר כאמור, לפני משורת הדין ולהנחת דעתו של פקיד השומה, יחול גם על יורש.

בעת מכירת אמצעי השליטה המקנים זכויות ברווחי החנ"ז, ינתן לבעל השליטה זיכוי מהמס החל בגין המכירה, בסכום המס ששילם בשנות מס קודמות בשל אותם אמצעי שליטה, כשהוא מתואם מתום שנת המס בה שולם. בכל מקרה, סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס החל על מכירה כאמור.

יובהר כי, לאחר תיקון 147, נקבעו "אמצעי שליטה", על פי הגדרתם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

בחוזר מס הכנסה מס' 5/2003 ניתן למצוא פירוט נוסף, בין היתר, לגבי טיפול בחנ"ז ששנת המס שלה שונה משנת המס בישראל ולגבי טיפול בחנ"ז שהיא גם חברת משלח יד זרה. בנוסף, ישנן בחוזר דוגמאות ליישום הוראות סעיף 75 לפקודה.

תחולת התיקון הינה על הכנסה משנת 2003 ואילך.

## 17.9 חברת משלח יד זרה

חוזר מס הכנסה 9/2003

### כללי

בהתאם לסעיף 15(1) לפקודה, טרם תיקונו במסגרת תיקון 132, היה תושב ישראל חייב במס על הכנסתו ממשלח יד בחו"ל ובלבד שמדובר באותו משלח יד בו הוא עסק בדרך כלל בישראל. בשל הסייג האמור, היו מקרים בהם תושבי ישראל הפיקו הכנסות ממשלח יד בחו"ל מבלי לשלם מס בישראל, למרות שהם ומשפחתם חיים בישראל. מצב זה תוקן עם המעבר למיסוי על בסיס פרסונאלי.

במסגרת תיקון מס' 132 לפקודה, נקבעו גם הוראות אנטי תכנוניות (סעיף 5(5) לפקודה) שעניינן מניעת התחמקות ממס על ידי נישום תושב ישראל (בעיקר הכוונה לבעלי מקצוע חופשי) על ידי הקמת חברה בחו"ל אשר באמצעותה מנוהלת הפעילות בחו"ל.

עד כה, חברות אלה חויבו במס מקומי במדינה בה הן פעלו, ואילו תושב ישראל חויב במס (על פי רוב) רק במועד חלוקת הדיבידנד, ובתנאי שנתקבל לראשונה בישראל (קבלת הכספים בחו"ל לראשונה - פטרה במקרים רבים ממס לחלוטין).

לפי סעיף 5(5) לפקודה, הכנסה שהפיקה "חברת משלח יד זרה" הנובעת מפעילות ב"משלח יד מיוחד" (להלן לצורך סעיף זה: "החברה") משנת 2003 ואילך, יראוה כהכנסה המופקת בישראל, ובדרך זו תמוסה הכנסת החברה בישראל. לצורך כך, ובהתאם לסעיף 5(5)(א) לפקודה, יראו את ההכנסה שהפיקה החברה כהכנסה מופקת בישראל מבלי להידרש לשאלת מקום ביצוע הפעילות העסקית או השירות כאמור בסעיף 4 לפקודה.

### מתי תיחשב חברה כחברת משלח יד זרה

"חברת משלח יד זרה" הינה חבר בני אדם תושב חוץ שמתקיימים בו כל אלה:

(א) אם מדובר בחבר בני אדם שהינו חברה - אזי נדרש שיהיה מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א) לפקודה; יודגש כי אפשר שחבר בני האדם יהיה גם גוף משפטי אחר מאשר חברה;

(ב) 75% או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האיזור. לעניין המונח "אמצעי שליטה" וכן לעניין חישוב שיעור החזקה בעקיפין מפנה הסעיף לאמור בסעיף 75 לפקודה בנושא חברה נשלטת זרה.

נציין כי במסגרת תיקון 168 נקבע כי לשם הבדיקה האם חברה היא חברת חמ"ז, לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. עוד על תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

(ג) בעלי השליטה או קרוביהם המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב- 50% או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;

(ד) מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה בשנת המס מקורם ב"משלח יד מיוחד". לעניין זה לא יכללו בחישוב הכנסות החברה או רווחיה, רווחי והפסדי אקוויטי, ושינויים בערכם של ניירות הערך.

## "משלח יד מיוחד"

משלח יד מיוחד הינו עיסוק או מקצוע שנקבע על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת. מכוח סעיף זה הותקן צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, הקובע כי רשימת המקצועות תכלול, בין השאר, את המקצועות והעיסוקים הבאים: רופאים, מרצים, מתווכים, עורכי דין, עיתונאים, רו"ח, שמאים, וכלכלנים, ובלבד שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי.

יש לציין, שלא מדובר בהכרח במקצוע מוסדר או בצורת התעסקות מסוימת. כמו כן אדם יחשב בעל משלח יד מיוחד בין אם השכלתו פורמלית ובין אם לאו, בין אם עסק בכך בעבר ובין אם לאו. חברה תחשב לחברת משלח יד זרה אף אם פעילותה במשלח היד מגיעה כדי "עסק".

## החיוב במס

הוראות סעיף 5(5) לפקודה חלות רק על הכנסת החברה הנובעת מפעילותה במשלח יד מיוחד. מתוך הכנסות החברה כאמור, חל החיוב במס רק על חלק מההכנסה החייבת לפי שיעור זכותם (במישרין ו/או בעקיפין) של בעלי המניות תושבי ישראל ברווחי החברה. נציין כי במסגרת **תיקון 168 לפקודה** נקבע כי לשם קביעת גובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור. עוד על תיקון 168 ראה סעיף 17.14 להלן.

לגבי שאר ההכנסות של חברת משלח היד הזרה אין קביעה כי תחשבה כהכנסות שהופקו בישראל ומקור אותן הכנסות יקבע בהתאם להוראות סעיף 4 לפקודה.

## זיכוי בגין מס זר

הוראת סעיף 5(5)(ד) לפקודה נועדה לאפשר קבלת זיכוי בגין מס זר ששולם על הכנסת חברת משלח היד הזרה. הסעיף קובע כי מסים ששולמו בחו"ל על ההכנסה שרואים אותה לפי סעיף זה כאילו הופקה בישראל בעוד שלפי סעיף 4 לפקודה היא מופקת בחו"ל, יהיו ברי זיכוי. כללי חישוב הזיכוי יהיו בהתאם להוראות פרק שלישי חלק י' - הקלה ממיסי כפל.

יש לשים לב שלצורך הזיכוי לפי סעיף 5(5)(ד) לפקודה, יש להתחשב רק בחלק היחסי מהמס הזר ששילמה חברת משלח היד הזרה בגין הכנסותיה החייבות במס בישראל הנחשבות מכוח סעיף זה כהכנסות שהופקו בישראל.

יצוין כי במידה וחברת משלח יד זרה חילקה דיבידנד לחבר בני אדם תושב ישראל, שמקורו בהכנסות שנחשבות כמופקות בישראל, ניכתה מס במקור מהדיבידנד במדינת החוץ, יחולו הוראות סעיף 207א לפקודה. משמעות הדבר היא כי הסכום שנוכה במקור מהדיבידנד יתווסף לסך הזיכוי המגיע כנגד מס החברות שיוטל על הכנסות חברת משלח היד הזרה.

## הכנסות הנחשבות כמופקות בישראל

לגבי חלק מההכנסה שרואים אותו כמופק בישראל, רואים את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. כלומר, רואים את החברה כאילו היא תושבת ישראל, רק לגבי הכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל ולגבי דיבידנד המחולק מהכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל.

המשמעות היא שהכנסות כאמור ימוסו כהכנסות חברה תושבת ישראל החייבות במס חברות בשיעור של 25% בשנת 2010.

כל דיבידנד המחולק מהכנסות אלה לחבר בני אדם תושב ישראל ייחשב כדיבידנד שחילקה חברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסות שהופקו בישראל, קרי לא ייכלל בהכנסתה החייבת (לפי סעיף 126(ב) לפקודה). כל דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל ליחיד תושב ישראל יחויב במס בשיעור של 20% לפי סעיף 125ב(1) לפקודה (25% במידה וחולק לבעל מניות מהותי, לפי סעיף 125ב(2)).

יחד עם זאת, ובהתאם להנחיות מס הכנסה כפי שפורסמו בחוזר מס הכנסה מס' 9/2003, דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל לחברה תושבת חוץ, לא יחשב כדיבידנד המחולק מהכנסה המופקת בישראל, עד למועד חלוקתו לבעלי מניות תושבי ישראל (למרות שבחישוב "הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל" הכנסה כאמור תיכלל). בעת חלוקתו של הדיבידנד לתושבי ישראל יחולו ההוראות כאמור לעיל.

בחוזר מס הכנסה מס' 9/2003 ניתן למצוא פירוט נוסף לגבי אופן קביעת ההכנסה החייבת, קביעת שנת המס לעניין חישוב מרבית ההכנסה וכן חובות הדיווח. בנוסף, ישנן בחוזר דוגמאות ליישום הוראות סעיף 5(5) לפקודה.

### 17.10 מחירי העברה בעסקה בינלאומית

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) נקבע בסעיף 85א לפקודה כי בעסקה בינלאומית, בה מתקיימים בין צדדים **יחסים מיוחדים**, שבשלהם נקבע מחיר שונה או תנאים אחרים שונים מאלו שהיו נקבעים אלמלא היחסים המיוחדים, באופן שהופקו מהעסקה פחות רווחים, **יש לדווח על העסקה לצרכי מס**, כאילו נעשתה לפי **תנאי שוק**.

קביעה זו נועדה בכדי **למנוע** הסטת רווחים בין צדדים קשורים למדינה בה שיעור המס נמוך יותר.

ביום 29 בנובמבר 2006 פורסמו תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 ביחס לחובת ביצוע חקר תנאי שוק וחובת דיווח על עסקאות בינלאומיות (כהגדרתן בסעיף) בהתאם לתנאי שוק. התקנות חלות על עסקה בינלאומית אשר נעשתה מיום פרסום התקנות ואילך.

באוקטובר 2007 פורסם **טופס 1385 "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה"**. הטופס מהווה נספח לדוח השנתי המוגש לרשות המיסים החל משנת מס 2007 ואילך. החל מהשנה האמורה חובה לפרט בדוח השנתי על ביצוע עסקאות בינלאומיות בהתאם לתנאי השוק וכן לצרף את הנספח האמור בו יצהיר הנישום כי עסקאות עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכו בתנאי שוק כפי שאלה נקבעו והוגדרו בפקודה ובתקנות.

בהקשר זה ראה גם פרק 22 למדריך המס.

### 17.11 סיכול תכנוני מס המבוססים על אמונת למניעת כפל מס

חוזר מס הכנסה 3/2001

בעידן הסחר הבינלאומי, עידן של ניידות אנשים, סחורות, הון ושירותים, מתעורר הצורך למנוע מיסוי יתר של הכנסות הניתנות למיסוי על פי דיני המס של יותר ממדינה אחת.

אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בין מדינות בהם נקבעים כללים למיסוי הכנסות שיש להן זיקה ליותר ממדינה אחת (להלן: "**אמנות מס**"). מטרת אמנות המס היא בראש ובראשונה למנוע חיוב כפול במס ולמנוע התחמקות מחיוב במס. לשם כך קובעות אמנות המס כללים והסדרים לחלוקת הזכות להטיל מסים על הכנסות מסוגים שונים בין המדינות המתקשרות.

הבסיס לתחולת אמנות מס וקבלת הטבות לפיהן הוא תושבות הצדדים באחת מן המדינות שהן צד לאמנה (להלן: "**מדינה מתקשרת**"). סוג ההטבה או ההקלה נקבע בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום.

עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 48 מדינות שונות. לאחר חתימתן עוברות אמנות המס הליך אשרור בכל אחת מן המדינות המתקשרות, על פי דיניה. בישראל נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר הניתן מכוח סעיף 196 לפקודה.

במרוצת השנים ועם התגברות החשיפה לשוק העולמי נוצרו תכנוני מס בינלאומיים, בין היתר, תוך שימוש בהוראות הקבועות באמנות מס. הצבת הגבול בין תכנון מס שהוא לגיטימי לבין תכנון המהווה ניצול פסול של אמנות היא משימה סבוכה ומורכבת. גישת רשויות המס הנה כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות במס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה מהווה

ניצול פסול של אמנות ("treaty abuse"). ביצוע פעולה או פעילות מסוימת ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנות מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס.

בחוזר זה ניתן למצוא מספר דוגמאות לתכנוני מס בתחום המיסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות מס.

מטרת החוזר הנה להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים.

### תכנוני מס המבוססים על אמנות מס

רבים מתכנוני המס במישור הבינלאומי מבוססים על רשת אמנות המס בה קשורות מדינות, לעיתים תוך היזקקות להוראה מקלה בדין המס הפנימי במדינה. במסגרת זו ינקוט תושב של מדינה מסוימת באמצעים ובפעולות על מנת להקנות לעצמו או לפעילותו זיקה למדינה אחרת במטרה לזכות בהטבות או בהקלות על פי דיניה, ובין היתר, על בסיס אמנות מס שאותה מדינה אחרת צד להן. באמצעות פעולה זו, המוכרת בשם "treaty shopping", מבקש האדם לזכות בהקלה או בהטבה שלא היה זכאי לקבלה בעצמו.

### דרכים לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

ההתמודדות עם תכנוני מס על בסיס אמנות מס נעשית בדרכים שונות ובבסיסה השאיפה למנוע התחמקות מתשלום מס והפרת איזון המיסוי שבין המדינות. להלן נפרט בתמצית מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, כפי שעולה מהחוזר:

**בחירת התושבות** - אמנות מס מעניקות הטבות בהתאם למדינת התושבות של אדם. כאשר מועלית הטענה כי אדם הוא תושב מדינה מתקשרת לצורך החלת הוראות אמנות מס, יש לבחון את התושבות מבחינה עובדתית ומשפטית.

**סעיפי הגבלת הטבות** - ישנן אמנות מס הכוללות סעיפים הדנים בהגבלת הטבות "Limitation of Benefits" (LOB). באופן כללי, נועדו סעיפים אלו להוות "שומרי סף" ולמנוע קבלת הטבות על ידי מי שאינם ראויים לכך. תוכנם של סעיפי LOB והתנאים המפורטים בהם משתנים מאמנה לאמנה, בהתאם להסכמת המדינות המתקשרות.

**איתור "בעל הזכות שביושר"** ("Beneficial Owner") - ישנן אמנות מס בהן מותנית הזכאות לקבלת הטבות מכוח האמנה בכך שתושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה, דהיינו: הוא בעל הזכות הכלכלית המהותית להנות ממנה.

לעיתים נכללות תניות אלו במסגרת סעיף "הגבלת ההטבות" הכללי, אשר קובע כי ההטבות מכוח האמנה תישללנה מתושב מדינה המפיק הכנסה ממקורות שבמדינה המתקשרת האחרת אם שיעור מסוים מהזכויות שביושר בו הנם, במישרין או בעקיפין, בידי מי שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות (דוגמא: סעיף 25(א)(1) לאמנה בין ישראל וארה"ב), או כאשר שיעור מסוים מההכנסה המתקבלת משמש בעיקרו, במישרין או בעקיפין, למילוי התחייבויות כלפי מי שהנם תושבי מדינה שאינה מדינה מתקשרת (דוגמא: סעיף 25(1)(ב) לאמנה בין ישראל ומקסיקו).

לעיתים נקבעות הוראות מיוחדות לגבי פריטי הכנסה כלשהם, בדרך כלל דיבידנד, ריבית או תמלוגים. הטבה לגבי פריט הכנסה זה תינתן רק אם מקבל ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה (לדוגמא: סעיפים 10, 11 ו-12 לאמנה בין ישראל וצרפת).

בנסיבות מתאימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שביושר לקבלו גם בהעדר הוראה באמנה, ולשלול עקב כך הטבות והקלות מכוח האמנה.

**פרשנות אמנות מס** - באמנות המס שמדינת ישראל צד להן נקבע על פי רוב כלל פרשנות הקובע כי, לצורך יישום הוראות האמנה בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה המשמעות שיש לו לפי דיניה הפנימיים של המדינה המתקשרת, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר. בנוסף על כללי פרשנות שנקבעו באמנות, ניתן להסתמך במלאכת הפרשנות על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי ובדין המדינתי.

כאשר מתעורר ספק באשר לפרשנות הוראה באמנה יש לבחנה בהתאם לכללי הפרשנות שנקבעו באמנה ובהתאם לכללים המקובלים לפירוש אמנת מס. קו מנחה בפירוש הוראות אמנה הוא כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתיה של אמנות רבות.

**החלת נורמות אנטי תכנוניות** - הגישה המקובלת במדינות רבות היא כי ניתן להחיל נורמות אנטי תכנוניות שמקורן בדין הפנימי לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס. זהו המצב למשל בקנדה, באוסטריה ובשווייץ.

במקרים מתאימים, ניתן לשלול הטבות והקלות הניתנות מכח הסכם (אמנות מס) בהסתמך על נורמות אנטי תכנוניות שמקורן בדין הישראלי.

מספר הוראות אנטי תכנוניות שולבו בחקיקה הפיסקלית הישראלית, כגון: סעיף 86 לפקודה, המקנה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות או סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, הקובע הוראה דומה.

בפ"ד **ינקו-וייס**<sup>5</sup> אשר ניתן ביום 30.12.07, עסקו בשאלה האם ניתן להשתמש בהוראות האנטי תכנוניות, כדוגמת סעיף 86 לפקודה, כאשר נעשה שימוש לרעה בהוראות האמנה למניעת כפל מס. חברת ינקו-וייס החליטה בשנת 1999 להגר את תושבותה מישראל לבלגיה וזאת באמצעות העברת רישומה, פעילותה וניהולה. הגירת החברה מישראל לבלגיה יצרה לחברה יתרונות מיסוי. רשות המיסים החליטה להתעלם מהחלטתה זו של החברה וטענה כי יש לראות בחברה כתושבת ישראל. רשות המיסים תמכה את טענתה בכך שאין טעם כלכלי של ממש במעבר וכי מטרתה העיקרית של החברה היתה הפחתת מס בלתי נאותה.

השופט אלטוביה קיבל את עמדת רשות המיסים וקבע כי לרשות המיסים האפשרות להחליט כי עסקה שעשה נישום ישראלי הינה "מלאכותית" וככזו יש למסות את הנישום בהתעלם מהעסקה. זאת, גם כאשר מדובר בפעולה שאינה קשורה רק לישראל אלא גם למדינה נוספת עימה יש לישראל אמנה, ובפרט כאשר באמנה אין הוראה אנטי תכנונית דומה.

## 17.12 בעל זכות שביושר

עיקרי חוזר מס הכנסה 22/2004

### 1. כללי

חוזר מ"ה 22/2004 עוסק באחת מדרכי ההתמודדות עם תכנוני מס הנעדרים היגיון כלכלי מהותי ואשר נועדו לנצל לרעה את ההקלות הקבועות באמנות למניעת כפל מס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה.

שלוש אמנות המודל המוכרות (או"ם, ארה"ב, OECD) עושות שימוש בעקרון של "בעל הזכות שביושר" (Beneficial Owner) כאחת מדרכי ההתמודדות עם תופעה זו, על ידי הקביעה כי רק "בעל הזכות שביושר" זכאי להנות מהטבות מסוימות של האמנה, או מהטבות האמנה כולן. עמדת רשויות המס היא, כפי שעולה מן החוזר, כי ניתן להשתמש בעקרון זה גם כאשר הדבר אינו מצויין במפורש במסגרת האמנה הנדונה.

כאמור, הגבלת ההטבות ל-"בעל הזכות שביושר" יכולה להיכלל בהוראות האמנה לגבי תשלומי הכנסות פאסיביות (תמלוגים ריבית ודיבידנד), לגבי רווחי הון הדומים במהותם להכנסות פסיביות, או כחלק מסעיפי הגבלת ההטבות הכלליים המופיעים באמנה. סעיף דומה יכול להיכלל גם במסמכים הנלווים לאמנה, כגון פרוטוקולים או דברי הסבר.

המונח "בעל זכות שביושר" אינו מוגדר ברוב אמנות המס בעולם ולכן, בהתאם לסעיף 3(2) לאמנת המודל של ה-OECD יש לפנות לדין הפנימי של המדינה המעורבת. עם זאת, גם הדין הפנימי ברוב המדינות אינו כולל הגדרה מדויקת לביטוי, וכך המצב גם בישראל. עמדת רשויות המס הינה כי יש

<sup>5</sup> בש"א 5663/07 ינקו-וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פקיד שומה חולון מיסים כב/1 (פברואר 2008) ה-23, עמ' 23.

להקנות למונח משמעות עצמאית לעניין אמנות מס, בהקשר של עקרונות מיסוי בינלאומי ובהתאם למטרות אמנות המס והמטרה של מניעת ניצול לרעה של אמנות מס בפרט.

## **2. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" באמנות**

הגישה הרווחת היא כי אין לייחס למונח זה משמעות טכנית צרה, אלא שיש לפרשו בהקשרו לאור מטרות האמנה, ובכלל זה מניעת כפל מס מצד אחד, ומניעת התחמקות ממס מצד שני.

כאשר המקבל המידי מקבל את התשלום באופן זמני בלבד ובמטרה להעבירו לאחר, במקרים כגון סוכן או מיופה כח, אין חשיפה לכפל מס ולכן אין הצדקה להקלות האמנה. באופן דומה, חברת צינור המשמשת להעברת כספים לנהנה האמיתי שהינו תושב מדינה אחרת אינה זכאית להקלות האמנה.

לגבי חברות צינור קובע דוח ה-OECD בנושא זה משנת 1986 כי חברת צינור לא תיחשב כבעלת הזכות שביושר אם מלבד הבעלות הפורמלית בנכס סמכויותיה לגביו מוגבלות באופן שניתן לראות בה נאמן או מי שפועל עבור אחר.

עמדת משרד האוצר של הולנד בנושא היא כי השימוש במונח בעל הזכות שביושר באמנת מס נועד לבטא את כוונת המדינות המתקשרות כי החלת סעיפים באמנה לא תיעשה על בסיס הצורה, אלא שהטבות תינתנה רק אם הנישום הוא הנהנה הסופי והאמיתי מהתקבול. כך למשל מבני Back to Back אינם מזכים בהטבות האמנה, ובאופן דומה גם מקרים בהם מקבל התשלום מחויב מתוקף חוזה להעבירו לאחר לא יזכו בהטבות.

## **3. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" סקירת פסיקה בעולם**

בחוזר מס הכנסה ניתנת גם סקירת פסיקה בעולם אשר ממנה ניתן ללמוד כי "בעל הזכות שביושר" בתקבול או בנכס נקבע בהתאם לסממנים כלכליים ולא בהתאם לסממנים פורמליים כדוגמת רישום משפטי. בעל הזכות שביושר הוא זה אשר נהנה, מכל הזכויות הכרוכות בשליטה או בבעלות על נכס מסוים והוא זה אשר נהנה מהשבחת הנכס מצד אחד, ונושא בסיכון של אובדנו או שחיקתו מצד שני. כך גם בעל הזכות שביושר הוא זה אשר קובע את אופן ומידת השימוש בזכות או בנכס, לרבות בפירות או בתשואה המתקבלים עליהם.

לגבי חברות ביניים המקבלות תשלומים ומעבירות אותם לחברות אחרות, ניתן לומר כי בנסיבות בהן לחברה המקבלת אין פעילות עסקית, אין נכסים משמעותיים מלבד הנכס המניב את התשלום המועבר, וכאשר היא מוגבלת בשליטה בכספים ובנתיבי ההשקעה שלהם אין לראות בחברת הביניים כ"בעל הזכות שביושר" וניתן בהתאם לשלול מחברה זו את הטבות האמנה.

## **4. "בעל זכות שביושר" בתשלום**

לגבי סעיפים 10, 11 ו-12 לאמנת המודל של ה-OECD הדנים בתשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים, יש לבחון את הבעלות שביושר בתשלום עצמו של ההכנסה במנותק מבחינת הבעלות והשליטה בנכס הבסיס שבזיקה אליו נעשה התשלום. כך למשל אין הכרח כי בעל הזכות שביושר בתמלוגים מכח זיכיון או זיכיון משנה יהיה בעל הזכות שביושר בקניין הרוחני. עם זאת, במרבית המקרים קשה יהיה לנתק את זכות הבעלות שביושר בתשלום מזכות הבעלות שביושר בנכס הבסיס ועל כך ייבחן גם גורם זה.

## **5. נושאים אחרים**

### **מקרים בהם לא כלולה באמנה הוראה מפורשת בנושא**

כפי שכבר ציינו, עמדת רשויות המס כפי שעולה מחוזר זה היא, כי מכיוון שהקריטריון של בעל הזכות שביושר נתפס כחלק מהעקרון הבסיסי הרחב בדבר מניעת ניצול לרעה של אמנות מס, ניתן לבדוק מכוחו מיהו הבעלים שביושר אף אם לא מצויינת באמנה דרישה מפורשת לכך.

## נורמות אנטי תכנוניות אחרות

דרישת "בעל הזכות שביושר" הנה רק אחד מהאמצעים למניעת ניצול לרעה של אמנות המס. קריטריון זה אינו ממצה את העקרון הרחב ואינו שולל הפעלת כלים אנטי תכנוניים אחרים, השאובים מהדין הפנימי או מדין המיסוי הבינלאומי ובהם מבחן המטרה הכלכלית, עדיפות המהות על פני הצורה, גישת פיצול/איחוד עסקאות וכו'.

### נטל ההוכחה

בפסקי דין שונים נקבע כי סרוב לספק מידע ונתונים אודות מקבל התקבול ואודות השימוש שנעשה בתקבול, יכול להצדיק סרוב של רשויות המס לראות בנישום המקבל "בעל הזכות שביושר" לצורך מתן הקלות האמנה.

### 6. הנחיות לפעולה

גורמים רבים יכולים ללמד על כך שישות מסוימת אינה בעלת הזכות שביושר או שהיא מהווה צינור להעברת תשלומים לאחר.

כאמור, רק הנהנה הסופי והאמיתי זכאי להטבות האמנה, ולכן יש לוודא שמקבל התשלום הוא אכן הנהנה האמיתי ולא "ישות צינור". בין יתר הגורמים ניתן למנות:

- (1) פעילות עסקית מינימלית.
- (2) קיום נכסים מינמליים.
- (3) נושא משרה עם תפקיד מוגבל ולא מהותי.
- (4) בעלות חולפת/זמנית בתקבולים.
- (5) העדר הצדקה לקיום מבנה חברות מסוים מלבד המטרה של חיסכון במס.
- (6) מתן הלוואות Back to Back בשיעורי ריבית זהים והסדרי פרעון מקבילים.
- (7) שעבוד נכסים על ידי אחר כנגד הלוואות או מתן ערבויות של אחר בדרך אחרת.
- (8) ישות אחרת נוטלת את הסיכונים הכלכליים.
- (9) לישות אחרת השליטה על הסכומים המועברים והיכולת להחליט על גורלם ועל השימוש בהם.
- (10) התקבולים אינם נחשבים כהכנסה חייבת במס אצל ישות הביניים במדינת תושבותה.
- (11) קיום התחייבות חוזית או אחרת להעברת תקבולים לגורם אחר.
- (12) העברה שיטתית ונמשכת של תקבולים לגורם אחר אף ללא התחייבות פורמלית.

### 17.13 אדם שחדל להיות תושב ישראל

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) הוטל חיוב במס על נכסים של אדם שחדל להיות תושב ישראל.

ראה בהרחבה לעניין זה סעיף 11.10 למדריך המס "מכירה רעיונית" בנוגע לנכסיו של אדם שחדל להיות תושב ישראל.

## 17.14 פטור לעולים חדשים ותושבים חוזרים

ביום ה- 9 לספטמבר 2008 התקבל בכנסת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 168 והוראות שעה), התשס"ח 2008 (לעיל ולהלן: "התיקון" או "תיקון 168"). במסגרת התיקון גובשה רפורמה אשר מרחיבה את ההטבות וההקלות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים.

תחולת התיקון (למעט אם נאמר במפורש אחרת בסעיף) על מי שהיה לעולה חדש או תושב חוזר ותיק ביום 1.1.07 ואילך. להלן נפרט את עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002) ולאחר התיקון.

### 17.14.1 עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002):

#### פטור על הכנסות פאסיביות

יחיד שנעשה תושב ישראל לראשונה (לרבות תושב חוזר), יהא זכאי לפטור ממס על הכנסות מריבית, קיצבה, דיבידנד, דמי שכירות ותמלוגים שאינם הכנסה מעסק ומקורן בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני שהיה לתושב ישראל ושנותרו בידי לאחרי שהיה לתושב ישראל. זאת, למשך 5 שנים מהיום שבו נעשה תושב ישראל.

כתושב חוזר לעניין זה, ייחשב מי ששהה דרך קבע בחו"ל במשך 3 שנים רצופות לפחות מהיום שבו חדל להיות תושב ישראל, והפטור יינתן לגבי נכסים מחוץ לישראל שרכש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

יצוין שמועד שינוי התושבות (מתושב חוץ לתושב ישראל או להיפך) ייקבע לפי מבחן מרכז החיים.

מדובר בהקלה שעומדת לרשותו של העולה החדש והתושב החוזר, אלא אם כן הנ"ל יבקשו אחרת לעניין ההכנסה כולה או מקצתה.

הספירה היא של שנים קלנדריות ולא של שנות מס. פטור שיש לתת לחלק משנת מס יחושב באופן יחסי עפ"י חלק השנה בה היה זכאי התושב החדש לפטור, אלא אם ניתן לזהות בוודאות את מועד הפקת ההכנסה.

#### הקלות על הכנסות מניירות ערך זרים

בתיקון לתיקון מס' 132, נוסף סעיף 14(ב) הקובע כי יחולו שיעורי מס מופחתים לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, שאינו זכאי לפטור ממס על הכנסה מנייר ערך זר, ואשר נכלל באחת הקבוצות המפורטות בסעיף.

בתיקון 147 בוטלו הוראות סעיף 14(ב) לפקודה, ונקבעו הוראות מעבר לעניין מכירת נייר ערך זר שנרכש לפני ינואר 2006 על ידי יחיד מוטב וטרם נמכר עד יום 1.1.06.

#### פטור לתושב ישראל לראשונה על הכנסות מריבית על פיקדון במטבע חוץ בישראל (רלוונטי גם לאחר תיקון 168)

לפי צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ), התשס"ג-2002, יוענק פטור ליחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, על הכנסה מריבית על פיקדון במטבע חוץ למשך 20 שנה מיום שהיה לראשונה תושב ישראל. הפטור חל על הפקדות במטבע חוץ בתאגיד בנקאי בישראל ובהתקיים התנאים המנויים בצו כאמור.

ההוראות בצו חלות על הכנסה מריבית המשתלמת מתאריך 1.1.2003. הצו האמור ביטל את צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פיקדון חופשי במטבע חוץ), התש"ל-1970.

חשוב לציין שבניגוד לצו הקודם הוספה הגבלה השוללת את הפטור להכנסה מעסק או ממשלח יד.

הפטור לפי הצו החדש אינו חל על תושב חוזר. יחד עם זאת, בסוף אוקטובר 2003 פורסם צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, הפטור ממס בתנאים מסוימים "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה על ריבית המשולמת לו על פקדון במטבע חוץ (ראה להלן).

**פטור לתושב חוזר על הכנסות מריבית על פקדון במטבע חוץ בישראל (רלוונטי גם לאחר תיקון 168)**  
 חוזר מס הכנסה 2/2005

סעיף 14(ג) לפקודה מעניק לתושב חוזר, פטור ממס על ריבית שמקורה בנכסים מחוץ לישראל, שצבר בתקופה ששהה מחוץ לישראל, לאחר שחדל להיות תושב ישראל. הפטור הינו לתקופה של חמש שנים מיום שחזר להיות תושב ישראל.

על מנת שלא ייווצר מצב בו יהיה לתושב חוזר תמריץ להשאיר את כספו מחוץ לישראל, על מנת להנות מפטור ממס, הוחלט להעניק פטור, גם על ריבית שמקורה בסכומים אותם הפקיד התושב החוזר בפקדון מט"ח בישראל, בכפוף לתנאים שיפורטו בהמשך.

בהתאם לכך הותקן צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, המעניק לתושב חוזר פטור במשך חמש שנים על הכנסותיו מריבית על הפקדות במטבע חוץ בתאגיד בנקאי, בהתקיים התנאים הבאים:

1. הכספים הופקדו בפקדון במטבע חוץ בתאגיד בנקאי.
  2. בפקדון הופקדו רק סכומי כסף, שהיו לתושב החוזר מחוץ לישראל, אשר נוצרו בתקופת שהותו מחוץ לישראל ובתנאי שמקורם אינו ממכירת נכסים בישראל.
  3. לא חלפו 5 שנים מיום שהיה לתושב חוזר.
  4. הסכומים הופקדו בפקדון בתוך 90 ימים מיום העברת הכסף לישראל.
  5. ההכנסה מריבית אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידי התושב החוזר, אינה רשומה בפנקסי חשבונותיו ואינה חייבת ברישום כאמור.
  6. הפיקדון לא שימש למתן הלוואה או כבטוחה להלוואה שנתן התאגיד הבנקאי לקרובו של התושב החוזר, אם הקרוב הוא תושב ישראל. לעניין זה "קרוב" כולל חבר בני אדם כמפורט בסעיף 105יא לפקודה.
  7. הריבית משולמת עבור התקופה בה זכאי התושב החוזר לפטור על פי תקנות אלה.
  8. התושב החוזר הצהיר בפני התאגיד הבנקאי, בתוך 14 ימים ממועד הפקדת הסכומים בפקדון (בטופס 2409), על היותו תושב חוזר ועל זכאותו לפטור.
- הוראות אלו חלות על הכנסה מריבית המשתלמת מתאריך 1.1.2003 ואילך.

עפ"י צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, תושב חוזר אשר הצהיר על היותו תושב חוזר עד ליום 27.1.04 ואשר חלו עליו הוראות צו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פקדון חופשי במטבע חוץ), התש"ל-1970 לפני המועד 1.1.2003, ימשיך להיות פטור ממס על הכנסותיו מריבית מאותו פקדון עד לתום 10 שנים מיום שהיה לתושב חוזר או עד 31.12.2007 לפי המוקדם.

תושב חוזר אשר לא הצהיר במועדים כאמור בפני התאגיד הבנקאי, מסיבה מוצדקת להנחת דעתו של פקיד השומה, יוכל לתבוע את הפטור ממס במסגרת הדוח השנתי ולצרף את ההצהרה כאמור.

### **פטור על הכנסות מעסק**

יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, יהא זכאי לפטור ממס **במשך 4 שנים** מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות מעסק שהיה לו מחוץ לישראל **במשך 5 שנים** לפחות לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה.

ההטבה חלה על הכנסות מעסק שהיו לתושב חדש בין אם ממשיך לעסוק בו בפועל ובין אם הוא זכאי לקבל הכנסות מאותו עסק. בכל מקרה הפטור יינתן רק אם הפעילות העסקית נשארה בחו"ל, ולא הועברה לארץ.

### **פטור על רווחי הון**

יחיד שנעשה תושב ישראל יהיה פטור ממס על רווח ההון הנובע ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל שרכש בחו"ל בעת היותו תושב חוץ, לגבי רווח ההון שנצמח החל מיום רכישת הנכס **ועד ל- 10 שנים** מיום היותו תושב ישראל, או עד למועד מכירת נכס החוץ, לפי המוקדם.

במידה ונמכר הנכס **לאחר 10 שנים** מיום היותו תושב ישראל יהיה פטור ממס על חלק רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה מיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה. ביחס למכירות שיבוצעו החל מיום 1.1.2006 יתרת הרווח תהיה חייבת בשיעור מס של **20%** לפי סעיף 91(ב) (או 25% ביחס לבעל מניות מהותי במידה ומדובר במכירת מניות).

גם תושב חוזר יזכה לתקופת פטור כאמור על רווח הון כאמור, הנובע ממכירת נכס שרכש בחו"ל ואינו זכות **במישרין או בעקיפין** לנכס שהיה מצוי בישראל, בתקופת שהייתו בחו"ל כתושב חוץ.

### **פטור לעולה חדש שהשקיע בישראל**

עובר לתיקון מס' 134 לפקודה, הוקנתה סמכות לשר האוצר לקבוע בתקנות מעמד של "תושב חוץ" למי שמרבית פעילותו העסקית מחוץ לישראל, ולפני שהיה לתושב ישראל לראשונה ביצע השקעות שחל עליהן חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

בתיקון מס' 134 לפקודה הורחבה הסמכות האמורה, כך ששר האוצר הורשה לקבוע בתקנות פטור ממס, כולו או חלקו, מהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ליחיד שהשקיע **בישראל** (להבדיל מההוראה טרם התיקון שדרשה השקעות שחל עליהן חוק עידוד השקעות הון) בתקופה שהיה תושב חוץ או בתקופה שעד להתקנת התקנות כאמור, ובלבד שמרבית פעילותו העסקית מחוץ לישראל, והכל בתנאים ובתיאומים שיקבע שר האוצר.

### **הוראת שעה - פטור ליחיד שהיה לתושב ישראל והוא בעל שליטה ומנהל במפעל מאושר**

הוראת השעה קובעת כי יחיד שהיה לתושב ישראל ואשר הינו בעל שליטה ומנהל במפעל מאושר (כמשמעו בחוק עידוד השקעות הון), יהיה פטור ממס בשנות המס 2003 - 2006 על הכנסות ריבית, דיבידנד ודמי שכירות, שאינן הכנסות מעסק ואשר מקורן בנכסים מחוץ לישראל.

הוראת השעה נועדה לעודד תושבי חוץ בעלי מפעלים מאושרים לעלות ארצה על ידי קביעת פטור על הכנסותיהם ממקורות פסיביים בחו"ל לתקופה מוגבלת.

ההקלה חלה רק לגבי הכנסה מנכסים אשר היו ברשות היחיד בטרם היותו תושב ישראל או מנכסים אחרים הנמצאים מחוץ לישראל שבאו במקומם ושנותרו בידיו לאחר שהיה לתושב ישראל, וכן על רווח הון ממכירת אותם נכסים, אלא אם כן ביקש אחרת, לעניין ההכנסה, כולה או מקצתה.

הוראה זו תחול רק על בעל שליטה ומנהל במפעל מאושר, בתקופת ההטבות, כל עוד קיבל אישור ביצוע ממרכז ההשקעות בגין התוכנית המאושרת ועמד לאורך כל תקופת ההטבות בתנאי כתב האישור. ההוראה חלה גם על עולים שמועד עלייתם קודם לתיקון החוק.

## הנחה במס על קיצבה שמקבל מי שעלה לישראל

סעיף 99 שהוסף לפקודה בתיקון 132 קובע כי סכום המס על קיצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל מי שעלה לישראל (לרבות מי שעזב את הארץ בהיותו קטין וחזר אליה), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על הסכום שהיה משלם על אותה קיצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

הקלה זו אינה מוגבלת לתקופה מסוימת ממועד העלייה לארץ, ולכן תחול גם על עולים שמועד עלייתם קודם לתיקון 132.

הקלה זו אינה חלה על תושבים חוזרים.

## 17.14.2 עיקרי ההוראות הכלולות בתיקון 168

### הרחבת ההגדרה "תושב חוץ" לגבי יחידים שעוזבים את ישראל

עובר לתיקון 168 לפקודה, "תושב חוץ" הוגדר בהגדרה שירית, דהיינו – מי שאינו תושב ישראל נחשב לתושב חוץ. בפועל, עמדת רשויות המס היתה כי ניתוק תושבות אינו נעשה באופן מיידי עם היציאה מישראל אלא מדובר בתהליך ניתוק שהשלמתו אורכת זמן.

ההגדרה הני"ל גרמה לחיכוכים רבים בין הנישומים העוזבים את ישראל לבין רשויות המס בישראל בשאלת מועד ניתוק התושבות הישראלית (כפי שניתן לראות גם ברשימת פסקי הדין לעיל) ובמסגרת תיקון 168 לפקודה הורחבה הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד, ונקבע כי יחיד אשר שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בשתי שנות המס הראשונות לעזיבתו וכן מרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות מס נוספות לפחות, ייחשב כתושב חוץ כבר משנת המס הראשונה בה עזב. תיקון זה יסייע ביצירת וודאות לגבי מועד תחילת תושבות החוץ והוא יחול החל מיום 1.1.07 ואילך.

### שינוי הגדרת תושב חוזר

במסגרת התיקון נקבע כי בכדי להיחשב לתושב חוזר יהיה על אדם להיות תושב חוץ במשך שש שנים ברציפות לפחות טרם שובו לישראל. תחולת שינוי זה הינה רק לגבי תושבי ישראל אשר יחדלו להיות תושבי ישראל החל מיום ה-1 בינואר, 2009.

### קביעת מעמד מיסוי חדש – תושב חוזר ותיק

במסגרת התיקון נקבע כי יחיד אשר שב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות ייחשב ל"תושב חוזר ותיק". לצרכי מס, מעמד זה יהיה זהה למעמדו של יחיד אשר היה לתושב ישראל לראשונה, ובהתאמה, הטבות המס יהיו רחבות יותר לעומת ההטבות הניתנות ל"תושב חוזר" שאינו ותיק.

על אף האמור, נקבע כהוראת שעה כי מי שהיה לתושב ישראל בשנים 2007-2009 ייקרא תושב חוזר ותיק גם אם שב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ רק למשך חמש שנים רצופות לפחות.

### צמצום הגדרת חבר בני אדם כ"תושב ישראל" מכח שליטה וניהול בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

כפי המפורט בסעיף 17.2.3 לעיל, חבר בני אדם נחשב ל"תושב ישראל" כאשר השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. במסגרת התיקון מועטה ההגדרה של "תושב ישראל" לעניין חבר בני אדם ונקבע כי חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, או בידי מי מטעמו, לא יראו בו כחבר בני אדם תושב ישראל ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת.

המשמעות הינה שבמשך עשר שנות ההטבה לא יראו חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעל בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק (או מי מטעמם), כתושב ישראל. באופן זה, יוכלו העולים החדשים והתושבים החוזרים הותיקים להעתיק את השליטה והניהול על חברות בינלאומיות לישראל בלא חשש לסיווגן כחברות ישראל. כמו כן, התיקון מאפשר לעולים החדשים ולתושבים החוזרים הותיקים להנות מפטור ממס בישראל בגין הכנסות המופקות מחוץ לישראל והמתקבלות לא רק במישרין בידיהם אלא אף בחברות זרות המוחזקות על ידם ומנהלות מישראל.

#### **שנת התאקלמות לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק**

התיקון מעניק תקופת הסתגלות של שנה בה לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל, על רצונו בטופס שקבע המנהל.

אם בתום השנה יחליט היחיד כי ברצונו להיחשב לתושב ישראל, תובא שנת ההסתגלות במניין תקופת עשר שנות ההטבה.

#### **הרחבת הפטור על כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל למשך עשר שנים בידי עולה חדש ותושב חוזר ותיק**

במסגרת התיקון נקבע פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק בגין כל הכנסה מהמקורות בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל.

המשמעות היא כי כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, כגון: הכנסות מעסק ומשלח יד וכן הכנסות פאסיביות, יהיו פטורות ממס למשך עשר שנים. כמו כן, בוטל התנאי שהיה קיים עובר לתיקון לפיו נדרש היה לרכוש את הנכס טרם העליה/החזרה לישראל.

בנוסף, הורחב הפטור לרווחי הון כך שגם תושב חוזר ותיק יהיה זכאי לפטור במשך עשר שנים וזאת ללא התנאי שהיה קיים עובר לתיקון לפיו נדרש היה לרכוש את הנכס טרם העליה/החזרה לישראל.

כמו כן, במסגרת התיקון הוסף סייג לפיו אם הנכס הנמצא בחו"ל וממנו מופקת ההכנסה הועבר לעולה החדש או לתושב החוזר הותיק כמתנה פטורה ממס מתושב ישראל לאחר ה- 1 בינואר 2007 אזי ההכנסות המופקות מנכס זה, לרבות רווח ההון במכירתו, לא יזכו לפטור.

נציין לסיום כי במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט 2009, ניתנה אפשרות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים לקבל עד עשר שנים נוספות של פטור ממס על הכנסה ומדינות על הכנסותיהם בחו"ל, ובלבד שישקיעו השקעה משמעותית בישראל שיש בה בכדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיו לתושבי ישראל לראשונה או לתושבים חוזרים ותיקים או בתוך שנתיים מיום כניסתן לתוקף של התקנות בנושא.

#### **הרחבת ההנחה במס על קיצבה – גם לתושב חוזר ותיק**

טרם התיקון, ההנחה במס בגין קצבה שמקורה מחוץ לישראל בשל עבודה בחו"ל ניתנה רק לעולה חדש. לאחר התיקון הורחבה ההנחה גם לתושב חוזר ותיק.

#### **פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק מהגשת דוח אישי או הצהרת הון בגין הכנסות ונכסים בחו"ל**

במסגרת התיקון נקבע כי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק יהיה פטור מחובת הגשת דוח אישי לגבי הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך עשר שנים מן המועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

בנוסף, יחיד כאמור לא יהיה חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו שמחוץ לישראל במשך עשר שנים מן המועד בו הפך לתושב ישראל.

הפטור מדיווח לא יחול לגבי הכנסות שלגביהן ביקש העולה החדש או התושב החוזר הותיק שלא להחיל פטור ממס. כמו כן הפטור לא יחול לגבי נכס בחו"ל שהגיע אל העולה החדש או התושב החוזר הותיק במתנה פטורה ממס מאת תושב ישראל לאחר 1.1.07.

### פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק מחובות דיווח שונות בקשר עם נאמנות

נקבעו מספר הקלות בנוגע לחובות דיווח על נאמנויות:

1. כעקרון, יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס, חייב בהגשת הודעה בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או ההקניה, לפי העניין. במסגרת התיקון נקבע כי יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לא יהיה חייב בהודעה כאמור וזאת במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל ובלבד שבמשך כל התקופה הקנה רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל.
2. כמו כן, יוצר בנאמנות יוצר תושב חוץ, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ, משום שהיוצר היה לתושב ישראל, חייב בהגשת הודעה עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר השנה שבה היה היוצר לתושב ישראל (אלא אם חלה על היוצר חובת הגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה ואז המועד הינו מועד הגשת הדוח). במסגרת התיקון נקבע כי יוצר כאמור שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק לא יהיה חייב בהודעה כאמור במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל, ובמהלך עשר השנים האמורות הוקנה לנאמנות רק נכס או הכנסה כאמור.
3. יצויין כי לעניין סעיפים 1 ו-2 לעיל, נקבעו הוראות דיווח לתום תקופת ההטבה של עשר השנים וכן הוראות דיווח במהלך תקופת עשר השנים במקרים שבהם הוקנו לנאמנות נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל.
4. גם על נאמן חלה חובת דיווח, למשל כאשר ישנו שינוי סוג של נאמנות קיימת. במסגרת התיקון נקבע כי אין חובת מתן הודעה לגבי שינוי סוג של נאמנות קיימת אם שינוי הסוג נבע רק משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל.

### אי תחולת הוראות חנ"ז וחמ"ז לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

ראה בהרחבה סעיפים 17.8 וכן 17.9 לעיל.

### הרחבת ההקלות לתושב חוזר – רק בגין הכנסות מניירות ערך נסחרים בחו"ל

באשר לתושב חוזר שאינו תושב חוזר ותיק, נותר על כנו הפטור ממס למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות בחו"ל שהן: קצבה, תמלוגים, שכירות, ריבית ודיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שרכש התושב החוזר בעת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, וכן הפטור ממס למשך 10 שנים על רווחי הון בגין נכסים אשר רכש בעת שהותו בחו"ל.

יחד עם זאת, תושב חוזר יוכל להנות מפטור נוסף למשך 5 שנים וזאת בגין הכנסות מריבית ומדיבידנד וכן מרווחי הון שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם "ניירות ערך מוטבים". לעניין זה נקבע כי "ניירות ערך מוטבים" הינם ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל המנוהלים מחשבון במוסד בנקאי, אותם רכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים שהופקדה באותו חשבון.

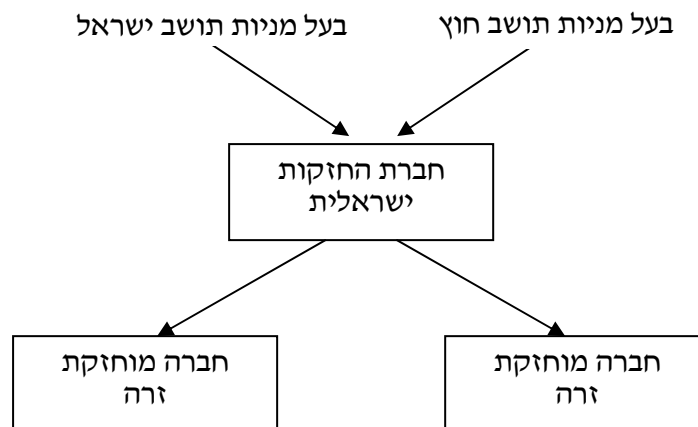
המשמעות הינה כי תושב חוזר יוכל להנות מפטור ממס בגין ריבית ודיבידנד בתיק השקעות בניירות ערך אותו רכש טרם חזרתו לישראל, וכי הפטור יחול גם לגבי ניירות ערך באותו תיק השקעות אשר נרכשו לאחר חזרתו לישראל באמצעות ריבית/דיבידנד/רווחי הון שהניב התיק, ובתנאי כי לא נעשתה בתיק הפקדת כספים חדשה לאחר חזרת התושב החוזר לישראל (פרט להפקדה של הכנסה מניירות ערך מוטבים).

הפטור לרווחים בתיק ההשקעות כאמור יחול על מי שהיה לתושב חוזר החל ביום 1.1.07.

## 17.15 פטור השתתפות (Participation Exemption) לחברת החזקות ישראלית

במסגרת תיקון 147 שתחולתו מיום 1.1.2006, הוסף פרק שלישי 2 לפקודה שעניינו משטר מס מיוחד: "פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית".

מטרת ההסדר הינה לאפשר הקמה של מרכזי ניהול בינלאומיים בישראל על ידי תושבי חוץ. יצויין כי הסדר דומה מקובל במדינות שונות בעולם, בעיקר באירופה, ומהווה הסדר חליפי לזיכוי עקיף בשל מיסוי חוץ.



### מהי חברת החזקות ישראלית

בסעיף 67 לפקודה נקבעו תנאים שבהתקיימם חברה תחשב כחברת החזקות ישראלית לעניין ההטבות מכוח פרק שלישי 2 לפקודת מס הכנסה (להלן: "התנאים המזכים"). יובהר כי, התנאים המזכים להלן צריכים להתקיים במצטבר:

- החברה התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל בלבד.
- חברת החזקות לא תהא חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 2 לחוק החברות, מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, חברה משפחתית, חברה שקופה או חברה שהתאגדה כחלק מהליך של שינוי מבנה או העברת נכס בפטור ממס.
- במשך 300 ימים לפחות בכל שנת מס, החל משנת המס שלאחר התאגדותה, מצבת ההשקעות של חברת החזקות צריכה לקיים את המגבלה לפיה לפחות 75% מההשקעותיה, לרבות בדרך של הלוואות, הן בחברות מוחזקות (המקיימות את התנאים שיפורטו בהמשך). כמו כן, סכום ההשקעה בחברות מוחזקות לרבות בדרך של הלוואות לאותן חברות, לא תפחת מ- 50 מיליון ש"ח.
- לחברת החזקות לא תהא הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה אלא אם מדובר בהכנסה שהופקה בישראל בעבור שירותים שנתנה לחברות המוחזקות.

באם לא יתקיים איזה מהתנאים המזכים שפורטו לעיל בשנת התאגדותה של חברת החזקות ובשנה שלאחריה, החברה תיחשב כאילו מעולם לא היתה חברת החזקות ישראלית. באם לא יתקיים איזה מהתנאים בשנים שלאחר מכן, תחדל חברת החזקות מלהיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס בה חדל להתקיים התנאי.

כמו כן, נקבע בהוראות התחילה כי על חברת החזקות הישראלית לבחור שהוראות פרק זה יחולו עליה בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ועליה למסור את ההודעה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום התאגדותה.

#### מהי חברה מוחזקת

נקבעו בפקודה תנאים באשר לחברות המוחזקות בהן משקיעה חברת החזקות הישראלית. ובהר כי התנאים שיפורטו להלן צריכים להתקיים במצטבר:

- החברה המוחזקת היא חברה זרה תושבת מדינת אמנה בה מדווחת החברה המוחזקת על הכנסותיה **או**, החברה המוחזקת היא חברה תושבת חוץ שמקום מושבה במדינה ששיעור המס החל בה על הכנסות מפעילות עסקית במועד רכישת המניות הוא 15% לפחות.
- לפחות 75% מהכנסתה של החברה המוחזקת בשנת המס, שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל, היא הכנסה שאילו היתה חייבת במס בישראל היתה חייבת כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1). בבחינת התקיימות תנאי זה ובחישוב הכנסת החברה המוחזקת יש להתחשב בהכנסות מחברות קשורות תושבות חוץ שלחברה המוחזקת לפחות 10% בזכות לרווחים.
- נכסיה והכנסותיה של החברה המוחזקת בישראל לא יעלו על 20% מכלל נכסיה והכנסותיה בשנת המס. לעניין "נכסים בישראל" לרבות זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל.

#### פטור להכנסתה של חברת החזקות ישראלית

חברת החזקות שמתקיימים בה "התנאים המזכים" כפי שפורטו לעיל, תהא פטורה ממס בגין ההכנסות הבאות:

- (1) **רווח הון** שנבע ממכירת מניות חברה מוחזקת, ובלבד שלחברת החזקות הישראלית היתה החזקה של לפחות 10% מהזכויות בחברה המוחזקת במהלך של 12 חודשים רצופים לפחות.
- (2) **דיבידנדים** שהתקבלו מחברות מוחזקות, שלחברת החזקות הישראלית היתה החזקה של לפחות 10% בזכויות לרווחים במהלך תקופה של 12 חודשים רצופים לפחות בהם היתה חברת החזקות הישראלית בעלת מניות מהותית בחברה המוחזקת.
- (3) **הכנסות ריבית, דיבידנד ורווח הון** מניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל.
- (4) **ריבית והפרשי הצמדה** שקיבלה ממוסד כספי.

יובהר כי הפטורים האמורים מחליפים את מנגנון הזיכוי בשל מיסי חוץ על ההכנסות הפטורות האמורות.

#### מיסוי בעלי המניות בחברת החזקות ישראלית

##### א. דיבידנד המחולק על ידי חברת החזקות

##### יחיד/חברה תושבי חוץ

שיעור המס שיחול בגין דיבידנד שקיבל בעל מניות תושב חוץ מחברת החזקות הישראלית יתחייב במס בשיעור של 5%. יובהר כי, שיעורי המס עשויים להיות נמוכים יותר בהתאם להוראות אמנה למניעת כפל מס שבין מדינת התושבות של המשקיע הזר ובין מדינת ישראל.

### **יחיד תושב ישראל**

שיעור המס שיחול בגין דיבידנד שקיבל בעל מניות יחיד תושב ישראל הוא בשיעור של 20%, או של 25% באם מדובר ב"בעל מניות מהותי".

### **חברה תושבת ישראל**

חברה תושבת ישראל תחויב במס בהתאם למקור ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

- שיעור **מס חברות** יחול על דיבידנד שמקורו בהכנסות ריבית ממוסד כספי, והכנסות ריבית ורווח הון מניירות ערך הנסחרים בישראל.
- מס בשיעור של **25%** (או שיעור מס חברות וזיכוי עקיף) יחול על דיבידנד שמקורו ברווח הון או דיבידנד מחברות מוחזקות.
- שיעור מס של **25%** (או שיעור מס חברות וזיכוי עקיף) או **0%** יחול לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסות אחרות, לפי העניין (שיעור מס של 0% יחול כשהדיבידנד מחולק מהכנסות שנצמחו או הופקו בישראל).

יובהר כי החבות במס של תושבי ישראל, הן יחידים והן חברות, תחול בין אם חולקו רווחיה של חברת החזקות הישראלית ובין אם לא. למעשה, יראו ברווחים שלא חולקו "דיבידנד רעיוני", לגבי יחולו שיעורי המס כאמור לעיל. כאשר יחולק הדיבידנד בפועל או כאשר ימכרו המניות, בעלי המניות יקבלו זיכוי מס בגין המס ששולם על הדיבידנד הרעיוני.

### **ב. רווח הון ממכירת מניות חברת החזקות**

#### **יחיד/חברה תושב חוץ**

תושב חוץ יהיה חייב/פטור במס בישראל בגין מכירת מניותיו בחברת החזקות הישראלית בהתאם להוראות האמנה (בעת קיום אמנה בין ישראל לבין מדינת תושבות המוכר) או בהתאם להוראות הדין הפנימי בישראל (בהיעדר אמנה בין ישראל לבין מדינת תושבות המוכר).

בנוסף, ייתכן ותושב החוץ יהיה פטור ממס בגין מכירת מניותיו בחברת החזקות הישראלית, וזאת במקרה בו ישנה עמידה בתנאים אשר הוגדרו במסגרת הוראות סעיף 97(ב3) לפקודה - ראה בהרחבה סעיף 17.16.5 א' להלן.

#### **יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר**

במהלך התקופה שבה זכאי להטבות, יחויב במס בשיעור של 5%.

#### **יחיד תושב ישראל**

יחויב במס בשיעור של 20%, או של 25% במקרה והוא "בעל מניות מהותי".

#### **חברה תושבת ישראל**

תחויב במס בשיעור מס החברות (25% בשנת המס 2010).

## 17.16 מיסוי בישראל של תושבי חוץ

### 17.16.1 קביעת כללי מקור

במסגרת הרפורמה שנכנסה לתוקף החל מיום 1.1.2003 (להלן: "הרפורמה") הובהר כי ימשיך לחול משטר מס טריטוריאלי על תושבי חוץ. לפיכך, תושב חוץ יהא חייב במס על כלל הכנסותיו, הפירותיות וההוניות, אשר הופקו או נצמחו בישראל.

לצורך כך נקבעו בפקודה כללים לגבי מקום הפקת ההכנסה. כללים אלה נקבעו לגבי הכנסה מהמקורות השונים, וביניהם: עסק, עבודה, ריבית, שכירות, דיבידנד וכיוצא ב.

לעניין כללים לגבי מקום הפקת ההכנסה, ראה סעיף 17.1 לעיל.

בנוסף נקבעו הוראות על פיהן ייקבע מתי יראו רווח הון ככזה שהופק או נצמח בישראל, כמפורט:

- הנכס הנמכר נמצא בישראל;
- הנכס נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, למלאי, או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (להלן: "הרכוש"), לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;
- מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;
- זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לעניין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

### 17.16.2 שלילת הטבת מס לתושב חוץ אשר בעל שליטה בו הוא תושב ישראל

במסגרת הרפורמה נקבעה הוראה "אנטי תכנונית" שעניינה שלילת הטבות מס, הנחות או פטורים לחבר בני אדם **תושב חוץ**, אם תושב ישראל הוא בעל שליטה בו או שהוא הנהנה או הזכאי ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

מטרת ההוראה הינה לשלול זכאות של חבר בני אדם תושב חוץ להנות מהנחה או פטור לפי הפקודה, אשר מוענקת לו בשל היותו תושב חוץ, וזאת מאחר ותושב ישראל הוא בעל שליטה בו (בתושב החוץ).

לעניין זה "בעל שליטה" - בעל מניות המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחדיו עם אחר, באחד או יותר מאמצעי שליטה בשיעור העולה על 25%.

### 17.16.3 שלילת פטור ממס במתנה לתושב חוץ

במסגרת הרפורמה נקבע כי הפטור ממס שניתן על מתנה לקרוב או מתנה ליחיד אחר ובתנאי כי הוכח שהמתנה ניתנה בתום לב, יחול רק כל עוד מקבל המתנה אינו תושב חוץ.

### 17.16.4 חובת מינוי נציג לתושב חוץ

במסגרת הרפורמה נקבע כי תושב חוץ הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף") ימנה נציג גם לעניין הפקודה.

הנציג יכול להיות יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם תושב ישראל שיש לו עסק בישראל.

הנציג יהיה מיופה כוח לדווח לרשויות המס, לקבל בעבור תושב החוץ הכנסות ורווחים וכן לשלם את המס שבו חייב תושב החוץ בישראל מתוך נכסי תושב החוץ.

תושב חוץ אשר לא ימנה נציג כאמור, נציגו יהיה מי שמונה על פי חוק מס ערך מוסף.

לעניין הגשת דוחות בהם חייב הנציג וכיוצ"ב, צפויה להיחקק חקיקת משנה.

### 17.16.5 פטורים לתושב חוץ על רווחי הון וריביות

#### א. רווח הון במכירת ניירות ערך של חברות ישראליות פרטיות שנרכשו בתקופה שבין ה- 1 ביולי 2005 לבין ה-31 בדצמבר 2008 - הוראת שעה

בתיקון 147 הוספה הוראת סעיף 97(ב3) לפקודה. על פי הוראת הסעיף, תושב חוץ שהוא תושב מדינה אשר חתומה על אמנה עם ישראל יהא פטור ממס על רווח הון שיהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל ובתנאי שנייר הערך נרכש בתמורה, בתקופה שבין 1 ביולי 2005 לבין 31 בדצמבר 2008.

על-מנת לעודד תושבי חוץ להשקיע בישראל תוקנה הוראת סעיף 97(ב3) לפקודה במסגרת תיקון 169 ונקבע כי הפטור ממס אשר ניתן במסגרת הוראות הסעיף יחול דרך קבע על כל תושב חוץ, בהתקיים התנאים המופרטים להלן:

- (א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל;
  - (ב) הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה-2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;
  - (ג) נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה (לגבי ניירות ערך הנסחרים בבורסה יחולו הוראות סעיף 97(ב2)).
- בהתאם לסעיף 97(ב3)(3) לפקודה, הפטור הנ"ל יחול גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה תושב חוזר וותיק, ובלבד שבמועד רכישת נייר הערך היה תושב חוץ.

#### ב. רווחים בשוק ההון

##### 1. ריבית על פיקדון במטבע חוץ

תושב חוץ יהא פטור ממס, בהתקיים תנאים מסויימים, על ריבית המשתלמת מיום 1 בינואר 2003 בגין פיקדון במטבע חוץ בתאגיד בנקאי או אצל החשב הכללי, וזאת בין אם תושב החוץ הינו יחיד או חבר בני אדם.

הפטור האמור נקבע בצו מס הכנסה (פטור ממס על פיקדון של תושב חוץ), התשס"ג-2002 (להלן: "צו הפטור מריבית"). בצו הנ"ל נקבעו גם התנאים להחלת הפטור.

נדגיש לסיום, כי על פי חוזר מס הכנסה 20/2002, הפטור האמור חל על פיקדון במטבע חוץ שמקורו בכספים שהובאו מחוץ לישראל.

##### 2. רווח הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בישראל

במסגרת הרפורמה, נקבע בסעיף 97(ב2) לפקודה כי תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, במידה ורווח ההון אינו במפעל קבע של תושב החוץ בישראל.

בתיקון 147 הוספה לסעיף הוראה לפיה במכירת נייר ערך שנרכש על ידי תושב החוץ לפני יום רישומו למסחר בבורסה, יחול חיוב במס רווח הון בגין חלק רווח ההון שהיה נצמח אילו נמכר נייר הערך לפני יום רישומו למסחר בבורסה. בתיקון 167 הוסף כי הרווח שיחויב לא יהיה יותר מסכום רווח ההון במועד מכירת נייר הערך וכן בתנאי שהשווי ביום הרישום גבוה מהשווי ביום הרכישה, וכי התמורה במועד המכירה גבוהה מהשווי ביום הרכישה. בתיקון 169 הובהר כי החיוב על חלק רווח ההון של נייר ערך שנמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה יחול רק ככל שעל אותו רווח הון לא היה ניתן לקבל פטור לפי הוראות סעיף 97(ב3) אילולא נרשם למסחר כאמור.

יובהר כי הוראת הסעיף לא חלה מקום בו מדובר במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין.

### 3. רווח הון במכירת ניירות ערך ישראלים הנסחרים מחוץ לישראל

תושב חוץ יזכה לפטור בגין רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל הנסחר בבורסה מחוץ לישראל, אם התקיימו התנאים האמורים בתקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון במכירת נייר ערך), התשס"ג-2003.

תקנות פטור אלה הותקנו מכח סעיף 105יד לפקודה אשר בוטל במסגרת תיקון 147. יחד עם זאת, בהוראות התחולה לעניין ביטול הסעיף נאמר כי יראו את התקנות כאילו הותקנו מכח סעיף 101א לפקודה.

### 4. רווח הון בעסקאות עתידיות הנסחרות בבורסה

תושב חוץ יזכה לפטור בגין רווח הון בעסקה עתידית הנסחרת בבורסה, אם התקיימו התנאים בתקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון מעסקה עתידית), התשס"ג-2002. לצורך תקנות אלה, תושב חוץ הינו רק מי שהיה תושב חוץ ביום ההתקשרות **וביום המכירה של העסקה העתידית**. כמו כן, הפטור ממס מותנה בכך שתושב החוץ הגיש הצהרה לתאגיד הבנקאי **בטופס 2402** על היותו תושב חוץ ועל זכאותו לפטור ממס ביום ההתקשרות בעסקה העתידית (תחילתה של חובת מתן הצהרה זו מיום 1 באפריל 2003).

תקנות פטור אלה הותקנו מכח סעיף 105יד לפקודה אשר בוטל במסגרת תיקון 147. יחד עם זאת, בהוראות התחולה לעניין ביטול הסעיף נאמר כי יראו את התקנות כאילו הותקנו מכח סעיף 101א לפקודה.

## 17.17 הסדרי הדדיות בינלאומיים בעניין החזרי מס ערך מוסף

במטרה להגביר את התחרותיות של עסקים ישראלים הפועלים בחו"ל, רשות המסים בישראל פועלת להשגת הסדרי הדדיות שעניינם החזרי מס ערך מוסף לתושבי מדינת ישראל, הנושאים בתשלום מס ערך מוסף במדינה אחרת. הסדרים שכאלה קיימים בין רשות המסים בישראל לבין רשויות מס במדינות שונות, בעיקר באירופה כגון, אוסטרליה, אירלנד, בלגיה, בריטניה, גרמניה, הולנד, פינלנד, מקדוניה, צרפת, שוודיה ושוויץ.

ההסדר מאפשר לאנשי עסקים הפועלים במדינות שהן צד להסדר, להנות מהחזר של תשלומי מס ערך מוסף ששילמו בגין שירותים עסקיים שונים באותה המדינה, בתחומים כגון השתתפות בתערוכות, הוצאות פרסום, טלקומוניקציה ועוד.

## 17.18 ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ואמנות למניעת כפל מס

### 1. כללי

סעיף 170(א) לפקודה מטיל חובה על המשלם **הכנסה חייבת** לתושב חוץ לנכות מס במקור מתשלום זה. חובה זו חלה בהתקיים תנאים כמפורט להלן.

במקביל, בסעיף 196 לפקודה נקבע: משהודיע שר האוצר בצו, כי נחתם הסכם עם מדינה פלונית (להלן: "אמנה למניעת כפל מס"), הרי שאמנה זו מקבלת תוקף של "חוק מועדף", הגובר על החוק הקיים, משמע הוראות האמנה למניעת כפל מס תגברנה (בסייגים שיפורטו להלן), על חובת ניכוי המס במקור שנקבעה בסעיף 170 לפקודה כאמור.

להלן נסקור את קשרי הגומלין בין שני סעיפי הפקודה הנזכרים לעיל, וכן נפרט את שיעורי ניכוי המס במקור מהכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד ותמלוגים) ומרווח הון המשולמים מישראל לתושבי מדינות אמנה, כפי שנקבעו באמנות למניעת כפל מס אשר ישראל צד להן.

## 2. חובת ניכוי מס במקור מתשלום לתושב חוץ - סעיף 170 לפקודה

סעיף 170(א) לפקודה קובע כי:

"כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אגורות לכל שקל אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת. לענין זה, "משלם" - לרבות מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן בידי המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוטר אותו מחובת ניכוי במקור". (ההדגשות אינן במקור).

יודגש כי חובת הניכוי במקור כאמור, חלה גם על בנקים (מוסדות כספיים) אשר באמצעותם משתלמת ההכנסה.

בתיקון 147, שתחולתו הינה מיום 1 בינואר 2006, נוסף לפקודה סעיף 170(ג) הקובע כי על אף האמור בסעיף 170(א) לעיל, קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה המעבירה לאדם שאינו תושב ישראל הכנסה חייבת של בעלי מניות כמשמעותה בסעיף 4א64, תנכה ממנה מס בשיעור המס שבו היא מחויבת לפי הסעיף האמור.

לאור האמור לעיל, הרי שעל מנת שתחול חובת ניכוי מס במקור מתשלום לתושב חוץ, מכוח סעיף 170(א) לפקודה, צריכים להתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- (1) מבוצע תשלום בפועל (בין אם התשלום הוא בכסף ובין אם התשלום הוא בשווה כסף);
- (2) התשלום המבוצע הוא הכנסה חייבת בישראל;
- (3) התשלום משולם לתושב חוץ;
- (4) מההכנסה המשולמת לא נוכה מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה;
- (5) לא הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת.

### 2.1 תשלום לתושב חוץ

סעיף 170 לפקודה קובע כי "כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל...". מנוסח זה עולה כי התשלום לעניין זה הוא "תושב חוץ" המוגדר בסעיף 1 לפקודה.

לענין שינוי הגדרת המונחים "תושב חוץ" ו-"תושב ישראל" ראה בהרחבה סעיף 17.2 לעיל.

### 2.2 ניכוי מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה

כעקרון, סעיף 164 לפקודה מטיל על כל המשלם או האחראי לשלם סוגי תשלומים מסויימים, חובת ניכוי מס במקור בעת התשלום, במסגרת התשלומים כאמור נכללים בין השאר: הכנסת עבודה; תמורה כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה (תמורה במכירת "נכס"); ריבית או דיבידנד (הוסף בתיקון 147); דמי ניהול ותשלומים אחרים שמשלמת חברת-מעטים לבעלי-שליטה, כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה והמהווים הכנסה בידי מקבלם.

כמו כן, מכוח סעיף 164 לפקודה, הוציא שר האוצר צווים הקובעים הכנסות נוספות אשר תהווה "הכנסות" לענין סעיף 164 לפקודה, מהן יש לנכות מס במקור בעת התשלום, כדוגמת: שכר סופרים, עמלת ביטוח, שכר דירקטורים, שכר אמנים, שכר מרצים, דמי שכירות ועוד.

ביום 29 בדצמבר 2005, פורסמו תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסויימים), התשס"ו-2005. תקנות אלו באו להחליף את הוראות סעיף 161 לפקודה שבוטל במסגרת תיקון 147 לפקודה.

במסגרת תקנות אלה נקבע, בין היתר:

1. בתשלום דיבידנד לתושב חוץ או לזכותו יחול חיוב בניכוי מס במקור על פי השיעורים המפורטים להלן:

1.1 לגבי תושב חוץ שהיה בעל מניות מהותי בחבר בני-אדם (משלם הדיבידנד) במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לתשלום, למעט חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה (בישראל או מחוץ לישראל) - 25%.

1.2 לתושב חוץ אחר, או לתושב חוץ שהיה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה - 20%.

2. בתשלום ריבית לתושב חוץ יחול חיוב בניכוי מס במקור ככלל, בשיעור הזהה לשיעור המס שיחול על תושבי ישראל, קרי מיחיד תושב חוץ ומיחיד תושב חוץ שהינו בעל מניות מהותי בחבר בני-אדם משלם הריבית ינוכה מס בשיעור של 20% (או 15% במידה והריבית הינה בגין נכס שאינו צמוד) ומס בשיעור המירבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, בהתאמה.

לא נקבע מפורשות שיעור ניכוי המס במקור מריבית מחבר בני-אדם תושב חוץ, אך על פי עמדה בלתי רשמית של רשות המסים יש לנכות מס בשיעור המירבי הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

2.3 שיעורי ניכוי המס במקור - לפי סעיף 170 לפקודה, ולפי הוראת נציב מס הכנסה

2.3.1 שיעורי ניכוי המס במקור - סעיף 170 לפקודה

כאמור לעיל, בתשלום לתושב חוץ של הכנסה חייבת במס בישראל, יש לנכות מס בישראל בכפוף להוראות הדין והאמנות, לפי העניין.

שיעור ניכוי המס במקור על פי סעיף 170 לפקודה הוא כדלקמן:

א. כאשר מקבל התשלום הוא יחיד - 25%;

ב. כאשר מקבל התשלום הוא חבר בני-אדם - 25% בשנת 2010 (בהוראת ביצוע 34/93, ראה סעיף 2.3.2 להלן, נקבע כי הבנק ינכה מס במקור בשיעור של 25%, אלא אם כן מדובר בסוגי תשלומים אותם רשאי הבנק להעביר לחו"ל בלא ניכוי מס במקור או שיש בידי הבנק אישור מקורי בכתב המורה על פטור מניכוי מס במקור או שיעור ניכוי מופחת. כתוצאה מכך, בפועל שיעור ניכוי המס במקור המנוכה על ידי הבנקים הוא 25%, או שיעור נמוך יותר בכפוף לאמור לעיל ולהלן).

יצויין, כי בסעיף 170 לפקודה נאמר כי פקיד השומה רשאי לקבוע בהודעה בכתב שיעורי ניכוי מס אחרים, ואף רשאי הוא להתיר את תשלום ההכנסה ללא כל ניכוי מס (כמפורט להלן).

יודגש כי כאשר שיעור המס החל על הכנסה מסוימת נמוך משיעור ניכוי המס במקור המפורט לעיל, הרי ששיעור ניכוי המס במקור שיחול יהיה הנמוך מביניהם (במקרה זה יש לפנות בבקשה לנכות מס בשיעור מופחת, כמפורט בסעיף 2.3.2 להלן).

2.3.2 ניכוי מס במקור בשיעור מופחת מהקבוע בסעיף 170 לפקודה

בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992 (להלן: "התקנות"), נקבע בין השאר, כי ינוכה מס במקור מתשלום לתושב חוץ בשיעורים המפורטים בסעיף 170 לפקודה, אלא אם כן התקיים אחד מאלה:

- א. המס שולם ובידי המשלם אישור על-כך בכתב מפקיד השומה ;
- ב. בידי המשלם אישור בכתב הקובע שיעור ניכוי מס במקור אחר או פטור מניכוי לגבי אותו תשלום ;
- ג. הנציב הורה לגבי אותו סוג תשלום ניכוי מס במקור בשיעור אחר או פטור מניכוי מס במקור.
- יצויין, כי "אישור בכתב" מוגדר בתקנה 1 לתקנות כ: "אישור מקורי בכתב מאת נציב מס הכנסה, פקיד שומה או רואה חשבון מורשה".

בהתאם לאמור לעיל, פורסמה ב- 30 במאי 1993 הוראת ביצוע מ"ה - מספר 34/93 בה פורטו בהרחבה הכללים בדבר ניכוי מס במקור. הוראה זו מפרטת כדלקמן :

- (1) המקרים בהם ניתן להעביר תשלומים לתושב חוץ בלא צורך בקבלת אישור כלשהו ;
- (2) הגורמים אליהם יש לפנות לצורך קבלת אישור להפחתת שיעור ניכוי המס במקור או לפטור ממנו - עבור המקרים בהם נדרש אישור כזה (הגורמים אליהם ניתן לפנות : משרדי פקיד השומה, נציבות מס הכנסה ו"רואה החשבון המורשה", כהגדרתו לעניין זה - זאת בהתאם למהות התשלום וסכום התשלום, לפי העניין).

לאור מדיניות הליברליזציה שהונהגה בסוף שנות התשעים על ידי בנק ישראל, פורסמה ב- 26 בינואר 1998 **תוספת מספר 1 להוראות ביצוע 34/93** (ראה סעיף 17.20 להלן). בתוספת זו צומצמה, במידה מסוימת, מעורבות אגף מס הכנסה בשלב העברת תשלומים לחו"ל, בין השאר, על ידי מתן סמכויות שונות ל"**חברות מיוחדות**" (כהגדרתן בתוספת זו) בהליך העברת התשלומים לחו"ל.

יצויין כי בתקנות המוזכרות לעיל נקבעו כללים בדבר שמירת מסמכים, מתן אישורים על מס שנוכה במקור ודוחות שיערכו ויוגשו לפקיד השומה.

### 3. אמנות למניעת כפל מס

#### 3.1 סעיף 196 לפקודה - תוקף האמנה בישראל

אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בינלאומיים, בהן קובעות המדינות שהן צד להסכם את כללי המיסוי החלים על הכנסות ונכסים שיש להם זיקה ליותר ממדינה אחת. כללים אלה מתווספים לכללי המיסוי הקבועים בדין הפנימי של כל אחת מהמדינות, במטרה למנוע מיסוי כפול של ההכנסה בשתי המדינות.

הקלה לפי אמנה תינתן אם כך בהתאם לתנאי ההסכם שנכרת בין שתי מדינות. הסכם זה, בדרך כלל, ידון בשתי הסוגיות העיקריות הבאות :

- (1) קביעת "זכויות המיסוי" וחלוקתן בין המדינות החתומות על האמנה ;

- (2) מניעת כפל מס בדרך של הענקת פטור או זיכוי במדינת המושב של בעל ההכנסה.

בהתאם לסעיף 196 לפקודה, על מנת שאמנה למניעת כפל מס תקבל תוקף לעניין פקודת מס הכנסה, על שר האוצר להודיע על כך בצו מיוחד. משפורסם צו כאמור, מקבל ההסכם תוקף של חוק מועדף, מכאן שהוראות אמנה יחולו על אף הוראות החוק. יודגש שהאמנה תגבר על החוק הקיים רק במקרה שהיא מעניקה הקלה לעומת החוק הקיים, כלומר אין בכוח האמנה כדי להחמיר על חוקי המיסוי הקיימים במדינה, ולכן כאשר הוראות האמנה מכבידות יקבע הדין הפנימי של אותה מדינה.

יצויין כי סעיף 196(ג) מגדיר כ"מדינה", גם שטח מחוץ לישראל שאינו מדינה המנוי בתוספת ראשונה א' שם מדובר על טריטוריית מכס נפרדת של טייוואן, פנגו, קינמן ומטסו.

### 3.2 שיעורי ניכוי המס במקור על פי האמנות למניעת כפל מס

להלן טבלה המפרטת את שיעורי ניכוי המס במקור החלים בעת תשלום **תמלוגים**, **ריבית**, **דיבידנד** ו**תמורה בגין מכירת נכס (רווח הון)** לתושב חוץ, על פי האמנות למניעת כפל מס הקיימות נכון למועד כתיבת רשימה זו.

יודגש כי **המידע המפורט בטבלה שלהלן הוא כללי, ואין להסתמך עליו בלא שנבחן כל מקרה לגופו, בהתאם להוראות הדין הפנימי בכלל והוראות האמנה בפרט.**

כמו כן, בבחינת הוראות האמנה החלה:

(1) יש לשים דגש לעניין זה על **הגדרת המונחים**: "ריבית", "דיבידנד", "תמלוגים" ו"רווח הון" באותה האמנה. כמו כן, יש לבחון האם יש הגדרות ספציפיות אחרות באותה אמנה, הרלוונטיות לאותו מקרה.

(2) יש לבדוק את **הסייגים והתנאים** המפורטים באותה אמנה לעניין תחולת שיעורי ניכוי המס במקור המפורטים להלן.

לעניין זה, יצויין כי **ברוב האמנות** יחולו הסייגים כמפורט להלן:

#### (א) הכנסות פסיביות

כאשר מדובר בהכנסה מריבית, דיבידנד ותמלוגים, **לא יחולו** שיעורי ניכוי המס במקור המפורטים להלן **אם** מדובר בהכנסה כאמור אשר ניתן לייחסה ל"מוסד קבע" או ל"בסיס קבוע" בישראל.

לעניין "תמלוגים", יצויין כי באמנות מסוימות כוללת הגדרת "תמלוגים" גם דמי שימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, וכן יצויין כי בחלק מהאמנות נקבע שיעור ניכוי מס במקור **מופחת** לתמלוגים הקשורים לשימוש בזכויות יוצרים של יצירה ספרותית, סרטי קולנוע ווידאו וכדומה.

לעניין "ריבית" יצויין כי באמנות מסוימות נקבע פטור או שיעור מופחת מניכוי מס במקור לריבית המשתלמת לממשלה או לרשות מקומית או לבנק מרכזי וכדומה וכן ביחס להלוואה בערבות של מוסד לביטוח או למימון של עסקאות סחר בינלאומיות בבעלות המדינה.

#### (ב) רווחי הון

כאשר מדובר ב**רווח הון הנובע ממכירת מקרקעין בישראל (ובכלל זה גם כאשר מדובר בזכויות באיגוד מקרקעין)**, תמוסה המכירה בישראל **ולא יחול הפטור** המפורט להלן;

כאשר רווח ההון נובע ממכירת/העברת נכסי "מוסד קבע" או "בסיס קבע" בישראל, ימוסה רווח ההון בישראל, ולא יחול הפטור המפורט להלן;

בחלק מהאמנות שמורה לישראל הזכות למסות רווחי ההון ממכירת מניות של חברות ישראליות, בהתקיים שיעורי החזקה מסוימים או תנאים אחרים המנויים באותן אמנות.

נקבע טיפול מיוחד בנוגע לכלי שייט וכלי טייס.

(3) יש לבחון את תושבותו של מקבל התשלום על פי הוראות האמנה החלה. כאשר על פי הוראות האמנה נחשב מקבל התשלום לתושב ישראל, הרי שלא יחולו שיעורי ניכוי המס במקור המפורטים להלן.

להלן שיעורי ניכוי המס במקור מהכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד ותמלוגים) ומתשלום תמורה בגין מימוש נכסים המשולמות מישראל לתושבי מדינות אמנה:

רווח הון	תמלוגים	שיעורי ניכוי המס במקור - %		מדינת התושבות של מקבל התשלום
		דיבידנד (A)	ריבית	
(1) C) 0	(B) 10	10	10	1. אוזבקיסטן
(2) C) 0	(B) 10	25	15	2. אוסטרליה
(3) C) 0	10	(B) 15	(B) 10	3. אוקראינה
(4) C) 0	(B) 10	(B) 15	10	4. איטליה
(5) C) 0	10	10	(B) 10	5. אירלנד
0	0	(B) 5	(B) 5	6. אסטוניה (G)
(6) C) 0	(B) 15	(B) 25	(B) 17.5	7. ארה"ב
(7) C) 0	5	(B) 15	(B) 10	8. אתיופיה
0	(B) 10	15	15	9. בלגיה
(8) C) 0	(B) 12.5	(B) 12.5	(B) 10	10. בולגריה
(9) C) 0	(B) 10	10	10	11. ברוס
(10) C) 0	(B) 15	(B) 15	(B) 15	12. ברזיל
0	(B) 15	15	15	13. בריטניה (H)
0	10	(B) 22.5	(B) 15	14. גימאייקה
0	(B) 5	25	(B) 15	15. גרמניה (I)
0	10	(מחוי"ל לישראל 15 (B))	25	16. דנמרק (K)
0	(B) 15	25	25	17. דרום אפריקה
(11) C) 0	(B) 5	(B) 15	(B) 10	18. דרום קוריאה
(12) C) 0	10	10	(B) 10	19. הודו
(13) C) 0	(B) 10	(B) 15	(B) 15	20. הולנד
0	0	(B) 15	0	21. הונגריה
0	10	10	(B) 10	22. טורקיה
(14) C) 0	10	Domestic	10	23. יוון
חייב במס בישראל	10	(B) 15	(B) 10	24. יפן
0	(B) 5	(B) 15	(B) 10	25. לטביה
0	(B) 10	(B) 15	(B) 10	26. ליטא
(15) C) 0	5	(B) 15	(B) 10	27. לוקסמבורג (E)
0	5	(B) 10	5	28. מולדובה
(16) C) 0	10	(B) 10	(B) 10	29. מכסיקו
0	10	(מחוי"ל לישראל 15 (B))	25	30. נורווגיה
0	10	10	(B) 10	31. סין
(17) C) 0	5	(B) 10	7	32. סינגפור
0	5	(B) 15	5	33. סלובניה
(18) C) 0	5	(B) 10	(B) 10	34. סלובקיה
(19) C) 0	(B) 7	10	(B) 10	35. ספרד
0	(B) 10	(B) 10	5	36. פולין
0	(10)	(B) 15	10	37. פורטוגל
0	(B) 15	(B) 15	(B) 10	38. פיליפינים
(20) C) 0	10	(B) 15	(B) 10	39. פינלנד
(21) C) 0	5	(B) 15	(B) 10	40. צ'כיה
(22) C) 0	(B) 10	(B) 15	(B) 10	41. צרפת
(23) C) 0	5	(B) 15	(B) 10	42. קרואטיה
(24) C) 0	(B) 15	15	(B) 15	43. קנדה
0	10	15	(B) 10	44. רומניה
(25) C) 0	10	10	(B) 10	45. רוסיה
0	0	(D) (מחוי"ל לישראל 15 (B))	0	46. שוודיה
(26) C) 0	5	(B) 15	(B) 10	47. שוויץ
0	(B) 15	(B) (מחוי"ל לישראל 10)	15	48. תאילנד

**הערות:**

(A) אם הדיבידנד משולם מתוך רווחי מפעל מאושר לפי החוק לעידוד השקעות הון, הרי ששיעור ניכוי המס במקור יהיה 15% או שיעור המפורט בטבלה, כנמוך.

(B) המדובר בשיעור ניכוי מקסימלי, יודגש כי שיעור זה אינו חל בכל מקרה, ובנסיבות מסוימות, שיעור הניכוי עשוי להיות נמוך יותר - לאור זאת, יש לבדוק את גובה הניכוי בגין כל מקרה, לגופו, בהתאם להוראות האמנה.

(C) כסייג נוסף על המפורט בסעיפים 3.2 (1) עד (3) לעיל - ראה גם:

- (1) סעיפים 13(4) ו-13(5) לאמנה בין ישראל לאוזבקיסטן;
- (2) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לאוסטריה;
- (3) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לאוקראינה;
- (4) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לאיטליה;
- (5) סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל לאירלנד;
- (6) סעיפים 15(1) ו-15(2) לאמנה בין ישראל לארה"ב;
- (7) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לאתיופיה;
- (8) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לבולגריה;
- (9) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לבלרוס;
- (10) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לברזיל;
- (11) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לדרום קוריאה;
- (12) סעיף 14(5) לאמנה בין ישראל להודו;
- (13) סעיף 15(5) לאמנה בין ישראל להולנד;
- (14) סעיפים 13(4) ו-13(5) לאמנה בין ישראל ליוון;
- (15) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל ללוקסמבורג;
- (16) סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל למכסיקו;
- (17) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לסינגפור;
- (18) סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל לסלובקיה;
- (19) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לספרד;
- (20) סעיפים 13(3) ו-13(6) לאמנה בין ישראל לפינלנד;
- (21) סעיף 13(4) באמנה בין ישראל לצי'כה;
- (22) סעיף 13(2) לאמנה בין ישראל לצרפת;
- (23) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לקרואטיה;
- (24) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לקנדה;
- (25) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לרוסיה;
- (26) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לשוויץ.

(D) על פי האמנה בין ישראל לשוודיה, דיבידנד המשולם על ידי חברה ישראלית לתושב שוודיה יהיה פטור ממס בישראל, בתנאי שהוא משולם מתוך הכנסה חייבת בישראל; אחרת - הדיבידנד יתחייב במס בשיעור המוטל בדרך כלל על הכנסת חברה ישראלית.

(E) האמנה בין ישראל ללוקסמבורג אושררה ביום 23 ביולי 2006. עם זאת, תוקפה של האמנה נקבע החל מיום 1 בינואר 2004 ואילך.

(F) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגאורגיה נחתמה בראשי תיבות.

(G) האמנה החדשה למניעת כפל מס בין ישראל לאסטוניה (נחתמה ב- 6/2009) צפויה להיכנס לתוקף במהלך שנת 2010.

(H) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לבריטניה נחתמה בראשי תיבות.

(I) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגרמניה נחתמה בראשי תיבות.

(J) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לוייטנאם נחתמה.

(K) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לדנמרק נחתמה בראשי תיבות.

### 3.3 פסק דין בנושא כניסה לנוהל של הסכמה הדדית בין מדינות

ביום 7.4.2005, ניתן בבית המשפט המחוזי בתל אביב פסק דין בנושא מיצוי מוקדם של הליך הסכמה הדדית הקבוע באמנה למניעת כפל מס (גיטק טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא<sup>6</sup>).

בפסק הדין דובר בחברה ישראלית אשר חתמה על הסכם למתן זכות שימוש במוצריה, ביחד עם שירותי תמיכה. החברה הישראלית דרשה מפקיד השומה בישראל לקבל זיכוי בגין מלוא המס שנוכה לה במקור על ידי החברה היפנית. רשויות המס בישראל ניאותו להעניק זיכוי רק בגין חלק התמורה המיוחס לתמלוגים, וטענו כי יש לייחס חלק מהתמורה להכנסות מעסק (שירותי תמיכה) אשר אינן חייבות בניכוי מס במקור בהתאם לאמנה בין ישראל ליפן, ועל כן אינן ברות זיכוי בישראל.

החברה הישראלית פנתה ליחידה למיסוי בינלאומי בבקשה לפתיחה בהליך של הסכמה הדדית עם רשויות המס ביפן.

כעקרון, סעיף ההסכמה ההדדית באמנות מטרתו הכרעה במקרים קונקרטיים וכן מתן פתרון למצבי כפל מס אשר לא טופלו באמנה.

בית המשפט קבע כי עומדת לנישום הזכות לדרוש מפקיד השומה להפעיל שיקול דעת סביר בדבר כניסה לנוהל הסכמה הדדית, וכי יש לראות בנוהל ההסכמה ההדדית כחלק מהליך השומה, ויש למצות את ההליך קודם למיצוי הליך הערעור על השומה.

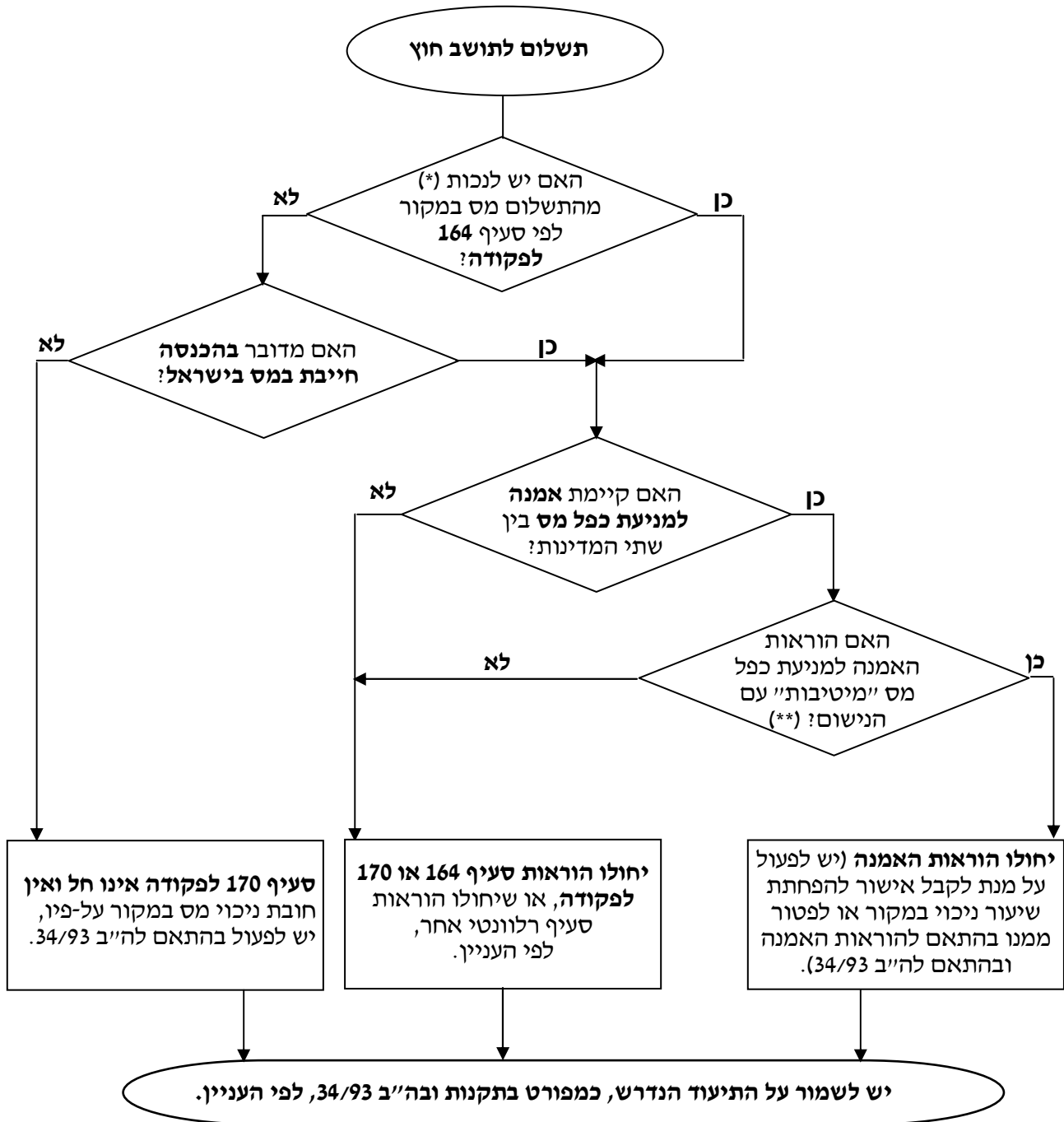
בפסק דין שניתן ביום 17.05.2006 נדונה אפשרות הכניסה לנוהל הסכמה הדדית הקבוע באמנה למניעת כפל מס (קולטין יגאל ושרה נגד פקיד שומה כפר סבא<sup>7</sup>). בפסק דין זה ביקשו בני הזוג קולטין לפתוח בנוהל הסכמה הדדית על פי האמנה בין ארה"ב לישראל. בית המשפט דחה את בקשתם וזאת כי בני הזוג לא עמדו באמות מידה מקצועיות ומקובלות הנדרשות בהגשת הבקשה. לעניין זה, נציין את הוראת ביצוע מ"ה 23/01 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה.

<sup>6</sup> עמ"ה (תי"א) 1255/02.

<sup>7</sup> עמ"ה (תי"א) 1192/04.

4. סיכום

להלן תרשים זרימה המסכם את האמור ברשימה זו:



(\*) יצויין כי סעיף 170 לפקודה מטיל חובת ניכוי מס במקור מתשלום הכנסה חייבת לתושב חוץ, כשמדובר בהכנסה אשר ממנה לא נוכה מס לפי סעיף 164 לפקודה.

(\*\*) ההוראות "מיטיבות" עם הנישום ביחס לשיעורי ניכוי המס במקור על פי סעיפים 170 או 164 לפקודה, או ביחס לשיעור ניכוי מס במקור אחר, שנקבע לעניין זה בחוק המקומי.