
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 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 לגבי 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 שההטבות 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 שצוין, עמדת רשויות המס כפי שעולה מחוזר זה היא כי מכיוון שהקריטריון של בעל הזכות שביושר נתפס כחלק מהעיקרון 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 ("מכירה רעיונית").

להרחבה בעניין זה ראה סעיף 11.8 למדריך המס.

17.14 פטור לתושבים חדשים ותושבים חוזרים

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

תחולת התיקון (למעט במקרה בו נאמר במפורש אחרת בסעיף) הנה 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 בידיו לאחר 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.

יצויין 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(ב1) 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(ב1) 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 פיקדון במטבע חוץ), התשס"ד-2003, הפטור ממס בתנאים מסוימים "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה על ריבית המשולמת לו על פיקדון במטבע חוץ (ראה להלן).

פטור לתושב חוזר על הכנסות מריבית על פיקדון 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 יוצר 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 בפיקדון מט"ח בישראל, בכפוף לתנאים שיפורטו בהמשך.

בהתאם לכך הותקן צו מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוזר על הכנסה מריבית על פיקדון 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 בפיקדון במטבע חוץ בתאגיד בנקאי.
2. בפיקדון 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 בפיקדון 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 105א 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 בפיקדון (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 פיקדון 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 פיקדון חופשי במטבע חוץ), התש"ל-1970 לפני המועד 1.1.2003, ימשיך להיות פטור ממס על הכנסותיו מריבית מאותו פיקדון 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 ריווח 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 שבוצעו החל מיום 1.1.2006 ועד ל-31.12.2011 יתרת הרווח תהיה חייבת בשיעור מס של 20% או 25% ביחס לבעל מניות מהותי במידה ומדובר במכירת מניות. מכירות שבוצעו החל מיום 1.1.2012 יתרת הרווח תהיה חייבת בשיעור מס של 25% לפי סעיף 91(ב) (או 30% 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 זכאי **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.

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 שיווית, 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. כמו כן לגישתנו, בהתאם להוראות התחולה של תיקון 168, התיקון יחול גם לגבי מי שחדל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה ושב והפך להיות **תושב חוזר ותיק** לאחר יום התחילה (ר' סעיף 151(א) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008).

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

כמפורט בסעיף 17.2.8 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 מטעמו), 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 ומנוהלות 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.

לעניין זה, ברשימת העמדות החייבות בדיווח בנושא מיסוי בינלאומי נכללת **עמדה מס' 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק (להרחבה ר' סעיף 9.27.1 בפרק 9).** **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 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 ומדיווח 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.

מיסוי בישראל של קצבה המשולמת לעולה חדש מבריטניה

מבלי לפגוע באמור לעיל, להלן תובא תמצית מהנחיות עבודה שפרסמה רשות המסים ביום 10 באוגוסט 2010 לעניין מיסוי בישראל של קצבה המשולמת לעולה חדש מבריטניה.

1. כללי

1.1 סעיף 14(א) לפקודה קובע כי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה פטור ממס במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל. הפטור ניתן על הכנסותיו מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א, 3-ו לפקודה, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל. בהתאם לאמור לעיל, עולה חדש המקבל קצבה מחוץ לישראל בגין עבודתו במדינת חוץ החייבת במס בישראל מכוח סעיף 5(2) לפקודה, פטור ממס על הכנסה זו במשך עשר שנים ממועד היותו תושב ישראל.

1.2 סעיף 11(2) לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת הממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית למניעת מסי כפל ולמניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה ("האמנה"), קובע כי כל קצבה (שאינה קצבה מן הסוג הנדון בסעיף קטן (1) או (3) לסעיף 10 לאמנה) וכל אנונה, המתקבלות ממקורות שבתחומי הממלכה המאוחדת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל והוא חייב עליהן במס הישראלי, יהיו פטורות ממס בממלכה המאוחדת.

2. השאלות לדיון

2.1 ליחידה למיסוי בינלאומי הגיעו בקשות של עולים חדשים מבריטניה הרוצים לשלם ביזמתם 10% מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה הפטורות מכוח סעיף 14(א) לפקודה, וזאת לצורך קבלת אישור לרשויות המס בבריטניה כי ההכנסה חייבת במס בישראל, ועל ידי כך לקבל פטור מתשלום מס בבריטניה בהתאם לסעיף 11(2) לאמנה.

2.2 רשות המסים דנה בשאלה האם ניתן לאפשר לעולים החדשים לשלם "בהתנדבות" מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה הפטורות ממס על פי סעיף 14(א) לפקודה מס הכנסה.

2.3 כמו כן, במידה וניתן לאפשר לעולים לשלם מס בישראל על הכנסותיהם מקצבה, עולה השאלה האם יחול שיעור מס שרירותי, כגון 10%, או שמא יש להחיל עליהם את שיעור המס החל על יחיד לפי הפקודה בכפוף להקלות שבסעיפים 9א או 9ב ו-9ב, לפי העניין.

3. דיון ומסקנות

3.1 בבואה לבחון את העניין דנה רשות המסים, בין היתר, בסוגיית אי תחולת האמנה במקרה של ניצול לרעה כמשמעו באמנת המודל של ה-OECD. לדידה, תשלום "בהתנדבות" של מס נמוך בישראל על ההכנסה מקצבה הינו ניצול לא נאות של האמנה ועשוי להיחשב כחוסר תום לב על פי אמנת וינה.

3.2 עולה חדש המקבל קצבה מחוץ לישראל בגין עבודתו במדינת חוץ פטור עליה ממס בהתאם לסעיף 14(א) לפקודה במשך עשר שנים ממועד היותו תושב ישראל. יחד עם זאת, העולה החדש יכול לבחור להתחייב במס בישראל על הכנסתו מהקצבה, כולה או חלקה, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה. במידה והעולה בחר להתחייב במס בגין הכנסתו מקצבה זו בישראל, הוא יחויב במס על פי פקודת מס הכנסה, על פי הנמוך מבין החלופות הבאות:

3.2.1 חישוב המס על פי סעיף 9א לפקודת מס הכנסה.

3.2.2 חישוב המס על פי סעיפים 9א ו-9ב לפקודת מס הכנסה, לפי העניין.

3.3 אם העולה בחר להתחייב במס בישראל רק על חלק מסכום ההכנסה מקצבה שקיבל מחוץ לישראל, הוא יקבל, על פי בקשתו, אישור כי אותו חלק מהקצבה שדווח כהכנסה בישראל חויב במס בישראל.

להרחבה בנושא ראה הנחיות עבודה של רשות המסים מיום 10 באוגוסט 2010.

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 ("הצהרת הון") 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- סעיף 75טז לפקודה

- א. נקבעו מספר הקלות בנוגע לחובת דיווח על נאמנויות: 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 ההקנה, לפי העניין. במסגרת תיקון 168 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, במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן: "**חוק ההסדרים 2013**") נקבע שההקלה תינתן רק אם כל הנהנים גם הם תושבי ישראל לראשונה/חוזרים/חוזרים ותיקים או תושבי חוץ.
- ב. כמו כן, יוצר בנאמנות 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. במסגרת חוק ההסדרים 2013 נקבע שההקלה תינתן רק אם כל הנהנים גם הם תושבי ישראל לראשונה / חוזרים / חוזרים ותיקים או תושבי חוץ.
- ג. 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.
- ד. כמו כן במסגרת חוק ההסדרים 2013 הוסף שככל שנהנה קיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל, יהיה חייב בדיווח לרשויות המס.
- ה. גם על נאמן חלה חובת דיווח, למשל כאשר ישנו שינוי סוג של נאמנות קיימת. במסגרת תיקון 168 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.
- ו. בהוראת ביצוע מס' 1/2010 – דיווחים בנושא נאמנויות, קליטה וטיפול במשרדי השומה, הבהירה רשות המסים כי על אף שהעניין לא נאמר מפורשות בתיקון 168, הרי שישנו פטור נוסף למי שהיה לתושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק:
- (1) הנאמן אינו חייב בהגשת דוחות שנתיים על הכנסות הנאמנות לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל;
 - (2) הנהנה אינו חייב בהגשת דיווח לעניין קבלת נכס שאינו כסף (בהתאם לסעיף 75טז-3 עד לביטול הסעיף ביום 31.12.13)
- 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 בהאתם לסעיף 14(ג)(2) לפקודה, תושב חוזר יוכל ליהנות 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 בינואר 2007.

17.14.3 הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה - חוזרי מס הכנסה מס' 1/2011, 9/2011 ו- 2/2013

ביום 18 לינואר 2011 פרסם מס הכנסה את חלקו הראשון של החוזר בעניין הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה (חוזר מ"ה 1/2011). ביום 26 ליוני 2011 נתפרסם חלקו השני של החוזר (חוזר מ"ה 9/2011). החוזרים כוללים התייחסות מקיפה לדין שקדם לתיקון 168 ביחס לעולים חדשים ותושבים חוזרים, לשינויים שחלו בעקבות התיקון, פירוט אודות עמדת רשות המסים ודוגמאות בנושא. להלן יובאו חלקים מרכזיים מהחוזרים. יודגש כי המובא בחוזרים הינו פרשנות של רשות המסים, ומשכך ייתכנו פרשנויות חלופיות ואחרות לחקיקה. נבקש להסב את תשומת ליבכם להוראת השעה ביחס לנקודות זיכוי לתושב חוזר אשר זכתה להתייחסות בסעיף 4.6 לחוזר מ"ה 9/2011.

להלן עיקרי חוזר מ"ה 1/2011:

1. מבוא

בבסיסו של התיקון תכנית רחבת היקף שמטרתה העיקרית הינה קליטת עליה, החזרת הון אנושי איכותי לישראל ועידוד משקיעים בעלי פוטנציאל פיננסי להפוך את מדינת ישראל למרכז חייהם, מתוך מטרה שיעלו לישראל וישקיעו בפיתוח חוסנה הכלכלי. מטרה נוספת הינה יצירת ודאות בקרב העולים והתושבים החוזרים ופשטות תפעולית אשר תקטין חיכוך אפשרי של אוכלוסיה זו מול רשויות המס. מטרתו של תיקון 168 הינה, בין היתר, לנטרל את החששות שבלבם ולעודד את חזרתם או עלייתם ארצה מחד, ומאידך, להקטין בהקשר לשאלות העולות מחוסר הוודאות כאמור.

2. הוראות תחילה

- 2.1 ככלל, יחולו הוראות התיקון החל מיום 1 בינואר, 2007 (להלן: "יום התחילה") על הכנסותיו של יחיד ששב לישראל במעמד של תושב חוזר וותיק או עלה לישראל כעולה חדש החל מיום התחילה אילך.
- 2.2 הוראות סעיפים 14(ג) ו-97(ב) (2) כנוסחם לאחר התיקון יחולו, החל מיום 1.1.2009, על הכנסותיו של תושב חוזר רגיל מריבית, מדיבידנד ומרווח הון שמקורם ב"ניירות ערך מוטבים", ובלבד ששב לישראל לאחר יום התחילה.
- 2.3 ההגדרה החדשה של "תושב חוץ" תחול על:
 - א. מי שחזל להיות תושב ישראל ביום התחילה ואילך.
 - ב. מי שחזל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה ושב והפך להיות תושב חוזר ותיק לאחר יום התחילה.
- ההגדרה החדשה האמורה לא תחול על מי שחזל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה, גם אם שב והפך להיות תושב ישראל ביום התחילה ואילך, למעט במקרה המפורט בסעיף 2.3(ב) לעיל.
- 2.4 עולים חדשים ותושבים חוזרים שהפכו תושבי ישראל לפני יום התחילה, ימשיכו ליהנות מההקלות כפי שפורטו בסעיפי ההקלה כנוסחם לפני יום התחילה והמפורטות בחוזר מס הכנסה 17/2002.

3. הגדרות

- 3.1 המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל
 - מתוך מטרה להגשים את תכלית החוק ועל מנת ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל. לפיכך, נקבע לעניין זה, כי היום שבו יחיד, שהיה עד לאותו יום תושב חוץ, ייחשב כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל, יהיה המועד המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:
 - 3.1.1 לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה" - בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.
 - לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) מ-183 ימים בשנת מס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.
 - (הערת פ.ק: ראוי לציין כי תשאלנה שאלה לגבי "הרציפות" ומה קוטע את הרצף. האם יחיד שמגיע להתארגנות בישראל ובתוך כך מתגורר מספר שבועות בבית שישמש בעתיד למגוריו, ולאחר מכן שב לחו"ל על מנת לסיים את ההתארגנות, למעשה הפך לתושב ישראל עוד בטרם השלים את העתקת מרכז חייו לישראל?).

3.1.2 לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.

(הערת פ.ק.: החוזר אינו מתייחס כלל לפסיקות בתי המשפט אשר נגעו לפיצול התא המשפחתי, וכן לפסיקות ששללו, בפסקי הדין גונן וסולר (ר' לעיל בסעיף 17.2.1) זיקות מסוימות שהותירו הנישומים בישראל כאשר בני משפחתם השתמשו בבית המגורים בישראל).

3.1.3 יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה.

3.2 תושב ישראל לגבי חבר בני אדם

במסגרת התיקון נקבע כי אם השליטה על עסקיו של החבר הזר וניהולו מופעלים בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק או בידי מי מטעמו, וטרם חלפו 10 שנים מהמועד שהעולה החדש או התושב החוזר הוותיק היה לתושב ישראל, לא יראו אותו חבר בני-אדם כתושב ישראל במשך 10 שנים מיום שהיחיד היה לתושב ישראל, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה מסווג כתושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בישראל בידי אותו יחיד או בידי מי מטעמו. יחד עם זאת, עומדת בפני חבר בני אדם כאמור אפשרות לבקש להיחשב כתושב ישראל.

הבהרות לעניין ההגדרה

א. ההקלה המצוינת לעיל זו הינה בגדר רשות בלבד, כלומר: התיקון מאפשר לחבר בני-אדם הנשלט ומנוהל כאמור ע"י עולה חדש או תושב חוזר ותיק לבקש להיחשב לחבר בני-אדם תושב ישראל.

ב. ההקלה האמורה נוגעת לשאלת תושבות החברה בלבד ולא לשאלת מקום הפקת ההכנסה המופקת או נצמחת על ידה.

דוגמא

מישל, תושב ישראל לשעבר, עזב את ישראל בשנת 1993 והשתקע בצרפת. מישל, הינו הבעלים והמנכ"ל של חברת נסיעות אותה הקים בצרפת (ושם נתאגדה) בשנת 1994 ומנוהלת מפריז (להלן - "החברה"). ביום 1 בינואר 2008 חזר מישל לישראל והיה לתושב חוזר ותיק. ביום חזרתו, העביר את פעילותה של החברה לישראל, מינה הנהלה ודירקטוריון תושבי ישראל וקבע את משרדה בישראל.

בהתאם לתיקון, למרות שהשליטה על עסקיו של החבר הזר וניהולו מופעלים בישראל בידי "מי מטעמו" של מישל, החברה לא תחשב כחברה תושבת ישראל בין השנים 2008 ועד 2017 כולל.

3.3 הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד

3.3.1 במקרה שבו יחיד שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה, בשנת מס ובשנת המס שלאחריה (להלן: "המבחן הכמותי"), ובשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חייו אינו עוד בישראל (להלן: "המבחן המהותי"), הרי שאותו יחיד ייחשב כתושב חוץ החל מהיום בו עזב את ישראל (או המשיך לשהות מחוץ לה) בשנת המס הראשונה בה שהה מחוץ לישראל יותר מ-183 ימים כאמור.

3.3.2 הבהרות לעניין ההגדרה

א. חישוב מספר הימים מחוץ לישראל:

לשם מניין ימי השהייה מחוץ לישראל, לעניין המבחן הכמותי, יש לחסר את מספר ימי השהייה בישראל ממספר הימים בשנה.

לעניין זה, "מספר ימי השהייה בישראל" - יראו יום לרבות חלק מיום, כאמור בהגדרת תושב ישראל שבסעיף 1 לפקודה. כך, יש להביא בחשבון את ימי היציאה מישראל ואת ימי החזרה לישראל כימים בהם שהה בישראל. יודגש כי לגישה זו אין עיגון בחוק, וניתן לטעון שימי הכניסה והיציאה יחשבו שהייה מחוץ לישראל או לגישה מאוונת יותר של ספירת הימים.

ב. יובהר כי במקרים בהם היחיד עזב את ישראל במהלך שנת המס, יש לבחון את התקיימות המבחן הכמותי בשנות מס קלנדאריות.

לפיכך אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל פחות מ-183 ימים הרי שמניין ארבע השנים (המתחיל בשנה הראשונה למבחן הכמותי) יחל לפחות מהשנה העוקבת וכך גם יום ניתוק התושבות.

לעומת זאת, אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים הרי שמניין ארבע השנים יחל כאמור לעיל בשנת העזיבה, ואולם יום ניתוק התושבות ייקבע ליום בו עזב את ישראל ולא לתחילת שנת המס בה שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים.

ג. יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה.

4. הטבות המס שינתנו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

4.1

פטור על הכנסות פירותיות - סעיף 14(א) לפקודה בהתאם לדין שחל עובר תיקון 168, עולה חדש או תושב חוזר היה זכאי לפטור ממס למשך 5 שנים על הכנסות פאסיביות (ריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות) מנכסים שרכש בחו"ל בתקופת היותו תושב חוץ. תיקון 168 מעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק, פטור ממס **במשך עשר שנים**, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן.

הערות והבהרות

א.

פעילות מעורבת - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ לישראל (להלן: "**פעילות מעורבת**"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל.

לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה.

בבחירת ימי העסקים, לגבי כל השנה, על היחיד לקבוע האם ייכללו אחד הימים א' או ו' בשבוע וקביעה זו תחול לגבי כל שנת המס ושנת המס העוקבת. יודגש כי במניין ימי עסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות.

דוגמא: גיל נחשב לעולה חדש החל מיום 1 בינואר 2008. גיל עוסק ביעוץ ותווך בסיוע אתר אינטרנט שהקים. בשנת 2008 נמנו 280 ימי עסקים, מתוכם שהה בחוץ לארץ, למטרות עבודתו במשך 80 ימים ו-40 ימים נוספים שהה בחוץ לארץ בחופשה משפחתית. מספר ימי העסקים שילקחו בחשבון הינו 240 (280 - 40 ימי חופשה). שליש (80/240) מההכנסה שהופקה ממשלח יד בשנת 2008 תיחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל ותהא פטורה ממס מכוח סעיף 14 לפקודה.

מאחר שעולה חדש או תושב חוזר ותיק פטור בישראל מהגשת דוח לגבי הכנסותיו מחוץ לישראל עליהן הוא לא חייב במס בישראל (זאת בהתאם להוראות ס' 134 לפקודה), ונוכח העובדה שהוא חייב במס ובדיווח בגין הכנסה מעורבת, יהא עליו לדווח כי חלוקת ההכנסה המעורבת ותוצאותיה בוצעו בהתאם לאמור בהנחיה זו וכן להגיש את פירוט החישוב, אם יידרש לכך.

יצוין כי החלופה המתוארת לעיל בדבר חלוקת ההכנסה בשל הפעילות המעורבת הינה בגדר אפשרות המקובלת על רשות המסים. ליחיד שמורה האפשרות שלא לפצל את ההכנסה באופן זה ולהוכיח לפקיד השומה תוצאה אחרת, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות המעורבת יחול על היחיד במקרה זה.

היה והיחיד ביקש לחשב אחרת את חלק הכנסתו המעורבת החייבת במס בישראל, ועל מנת לאפשר לפקיד השומה לשום את הכנסתו החייבת במס בישראל, יהא רשאי פקיד השומה לבקש כל דו"ח, ידיעה או פנקסים גם אם הם כוללים הכנסות פטורות ממס בשל הוראות התיקון.

יודגש לעניין זיכוי ממסי חוץ, כי במקרה בו חלק ההכנסה המעורבת שהופקה מחוץ לישראל פטור ממס בהתאם להוראת סעיף 14 לפקודה, הרי שלא יינתן זיכוי מסי חוץ ששולמו על חלק ההכנסה הפטור ממס כנגד המס המחושב בישראל על חלק ההכנסה החייב במס.

סייג לאמור - היה והכנסתו המעורבת של היחיד הופקה מחוץ לישראל במשך תקופה קצרה היוצרת מצב שטיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל, יש לראות את הכנסתו של היחיד ככזו שהופקה במלואה בישראל, בבחינת "הולך הטפל אחר העיקר".

(הערת פ.ק.: לסייג הנ"ל לא ניתנו תימוכין וספק אם זו הפרשנות הראויה לאור תכלית התיקון להעניק פטור לתושבים חוזרים על הכנסותיהם בחו"ל).

דוגמא: מאיה נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. מאיה הינה דוגמנית במקצועה הפועלת בישראל וכן נוהגת לשהות מחוץ לישראל תקופה שאינה עולה על 40 ימי עסקים בשנה במסגרת תפקידה.

לגישת מס הכנסה, בהתאם לסייג, יש לראות בהכנסתה של מאיה אשר הופקה מחוץ לישראל כחייבת במס בישראל לפי הכלל של "טפל ההולך אחר העיקר".

עבודה עבור מעביד ישראלי בחו"ל - עולה או תושב חוזר ותיק, אשר נשלח ע"י מעביד תושב ישראל, למדינת חוץ, לשם ביצוע עבודות משימה לתקופות קצרות, יראו את הכנסתו בשל

עבודה זו כהכנסה אינטגרלית להכנסתו מעבודה בישראל ולפיכך יש לראותה כהכנסה שהופקה בישראל ואשר אינה זכאית לפטור מכוח סעיף 14(א) לפקודה.
דוגמא: אייל נחשב לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. אייל, מהנדס תוכנה במקצועו החל לעבוד, ביום 1 לינואר 2013 בחברת תוכנה ישראלית. בשנת 2013 נשלח אייל ע"י החברה להודו למשך חודש ימים לשם פיקוח על פרויקט שמבצעת החברה. הכנסתו של אייל מהעבודה בהודו משולמת ע"י החברה.

יש לראות בהכנסתו של אייל אשר הופקה בהודו כחייבת במס בישראל.

ג. **השפעה על חברת משקיעי חוץ** - סעיף 47 (1א)(ב) לחוק עידוד השקעות הון בנוגע לחברת משקיעי חוץ, קובע כי חברה שהייתה חברת משקיעי חוץ במועד שבו אושרה התוכנית כמפעל מאושר או בשנת הבחירה של מפעל מוטב, תמשיך להיחשב כחברת משקיעי חוץ גם אם בעלי מניותיה שהיו תושבי חוץ במועד האמור, כולם או חלקם, היו לתושבי ישראל לראשונה, בתנאים שנקבעו בסעיף (המשמעות היא לעניין תקופת ההטבות ושיעורי מס החברות - לגביהם נקבעו תנאים מועדפים לחברת משקיעי חוץ).

יודגש כי, הוראות אלו יחולו על תושב ישראל לראשונה בלבד.

ד. **נכס מחוץ לישראל** - סעיפים 14(א), 14(ג) ו-97(ב) קובעים כי הכנסתו של יחיד כאמור, שמקורה ב"נכס מחוץ לישראל", תהא פטורה ממס. יובהר, כי נכס מחוץ לישראל לעניין זה כולל בין היתר, נייר ערך שהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, של חבר בני אדם תושב חוץ או אגרת חוב שהונפקה על ידי מדינה תושבת חוץ בין אם נסחר בבורסה בישראל או מחוץ לישראל ובין אם מוחזק בישראל או מחוץ לישראל. ויודגש, נייר ערך של חבר בני אדם תושב ישראל או אגרת חוב שהונפקה על ידי מדינת ישראל, ייחשב כנכס בישראל ללא קשר למקום בו הוא נסחר או מוחזק.

ה. **הכנסות מדיבידנד המשולמות על ידי חברה זרה** - סעיף 14(א) לפקודה קובע, בין היתר, כי הכנסתו של יחיד כאמור, שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תהא פטורה ממס. לצורך עניין זה, יצוין כי, דיבידנד המשולם על ידי חברה זרה וההכנסה שממנה מחולק הדיבידנד הופקה בישראל אין לראותה כהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ואין להחיל עליה את הוראות סעיף 14(א) לפקודה.

מקרים מיוחדים, כמו למשל בהם אין ליחיד החזקה מהותית בחברה הזרה או שאין מדובר בהכנסה מהותית בישראל, ייבחנו על פי נסיבותיהם.

יובהר, כי יישום האמור בפסקה זו הינו רק לעניין זכאותו של יחיד שהיה עולה חדש או תושב חוזר ותיק לפטור ממס על הדיבידנד המחולק על ידי החברה הזרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל. אין לראות באמור לעיל כעמדה כללית של רשות המסים ביחס לקביעת מקום צמיחת ההכנסה מדיבידנד המחולק על ידי חברה זרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל.

דוגמא: ליהי נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. ליהי, יועצת ארגונית במקצועה, החלה לעבוד ביום 1 לינואר 2010 עבור חברת "MP", העוסקת בהדרכות של חברות ישראליות בתחום כוח אדם. העבודה בפועל מבוצעת על ידי ליהי בישראל בלבד. ההכנסות מחברת "MP", עבורה עובדת ליהי, מתקבלות על ידי חברה זרה בבעלותה המלאה של ליהי. ליהי מושכת מדי שנה את כל רווחי החברה הזרה שבבעלותה כדיבידנד.

יש לראות בהכנסתה של ליהי מדיבידנד המתקבל מאת החברה הזרה שבבעלותה, כהכנסה שהופקה בישראל ובשל כך כחייבת במס בישראל (זאת מעבר לחיובה של החברה הזרה מההכנסות המתקבלות בידה). (סיום ציטוט מחוזר מ"ה 1/2011. פ.ק.)

בהקשר זה יצויין כי במסגרת **החלטת מיסוי 3563/12** נקבע שדיבידנד שיחולק מחברה משפחתית, אשר מוחזקת בהחזקה מלאה ע"י עולה חדש, ומקורו מההכנסות שנצמחו והופקו בשנים שחל עליהם הפטור ממס הקבוע בסייעים 14 ו 97 לפקודת מס הכנסה, לא יראוהו כחלוקת דיבידנד והוא לא יחוייב במס וזאת גם אם הדיבידנד חולק לאחר תום תקופת הפטור לפי סעיף 14 לפקודה. **הוראת ביצוע מס 2/2013 – הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק (להלן: "הוראת ביצוע").**

תיקון 168 לפקודת מס הכנסה הרחיב את ההקלות הניתנות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים, בעקבות זאת עלו מספר הפניות של היחידים לרשות המיסים על מנת להסדיר את מעמדם ביחס לתושבתם.

קביעת מעמדם של המבקשים כעולה חדש או כתושב חוזר הוא עניין מורכב, אשר דורש בחינה עמוקה בקשר לשנים שקדמו לשנת החזרה/עליה לארץ (להלן: "**שנת הגעה**"). עיקר הבחינה מתייחסת למרכז חייו של המבקש בעשר השנים שקדמו לשנת ההגעה.

הוראת הביצוע נועדה עבור יחידים המעוניינים לקבל וודאות לגבי מעמדם כעולים חדשים או כתושבים חוזרים וותיקים.

הוראת ביצוע מסווגת את המבקשים לשתי קבוצות, האחת בעלי רמת זיקה של מרכז חיים נמוכה לישראל (להלן: "קבוצה ראשונה"). השנייה בעלי רמת זיקה של מרכז חיים גבוה לישראל (להלן: "קבוצה שנייה").

קבוצה ראשונה

יחידים המשתייכים לקבוצה זו יהיו רשאים להגיש טופס בקשה להחלטת מיסוי ב"מסלול ירוק" בנושא: עמידה בתנאים לקבלת מעמד "כתושב ישראל לראשונה" ו"כתושב חוזר ותיק" (להלן: "טופס 913"). להלן עיקרי הקריטריונים על מנת להשתייך לקבוצה הראשונה:

1. היחיד ובני משפחתו שהו זמן מועט בישראל כל שנה.
 2. היחיד ובן זוגו לא קיבלו קצבה מביטוח לאומי (כגון: קצבת ילדים, נכים וכדו') או טיפול רופאי הממומן במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.
 3. לא מתנהל נגד היחיד ברשות המסים כל הליך פלילי או הליך שומתי.
 4. לא נקבע בשומה סופית, תושבות היחיד כתושב ישראל.
- לאחר מסירת טופס 913 למס הכנסה, פקיד השומה או סגנו יבדקו את האסמכתאות שצרף המבקש, ואשר עליהן ביסס המבקש את הצהרותיו. במידה שתנחו דעתם יתנו אישור על גבי טופס 913 (סעיף 4), אחרת ישלח מכתב המציין את הסיבה שבגינה לא אושרה הבקשה. יש לציין שתשובה שלילית בנוגע לטופס 913 אינה פוסלת את האפשרות לבקשה פרטנית, כפי שיפורט בהמשך.

קבוצה שנייה

יחידים המשתייכים לקבוצה זו יגישו בקשות פרטניות, בקשות אלו יבחנו ובמידה שהיחיד עומד בתנאים המוזכרים אותו למעמד של עולה חדש או למעמד של תושב חוזר ותיק, יקבל אישור, בעל נוסח קבוע. האישור ינוסח כהחלטת מיסוי ויודגש שהוא כפוף להעתקת מרכז חייו לישראל. בהתאם להוראות הביצוע יראו את יום ההגעה כמוקדם מבין המועדים הבאים:

1. לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה" - בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.
2. לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.

3. יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה.
- יש לציין שהגדרות אלו נקבעו בחוזר מס הכנסה 1/2011 בקשר להקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה.

יצוין שקביעת יום ההגעה אינה מתייחסת כלל לפסיקות בתי המשפט אשר נגעו לפיצול התא המשפחתי, וכן לפסיקות ששללו זיקות מסוימות שהותירו הנישומים בישראל כאשר בני משפחתם השתמשו בבית המגורים בישראל.

החלטת מיסוי 1303/15 – מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק ויחוס רווחים למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו – החלטת מיסוי בהסכם

יחיד שהינו תושב חוזר ותיק, הקים מספר שנים לפני חזרתו לישראל תאגיד שממוקם במדינה זרה שאינה מדינה גומלת, לצורך השקעה ומסחר בניירות ערך זרים (להלן: "התאגיד הזר"). התאגיד הזר משמש לגיוס כספי משקיעים תושבי חוץ וניהול כספיהם. בנוסף, בכוונת היחיד לנהל באמצעות התאגיד הזר את כספיו וכספי משפחתו. התאגיד הזר משקיע בנכסים אשר מכירתם אינה מצמצמה רווח הון שמקום הפקתו הינו בישראל.

התאגיד הזר מנוהל באמצעות חברת ניהול שבבעלותו המלאה של היחיד והוא בעל המניות היחיד בה (להלן: "חברת הניהול"). חברת הניהול הוקמה על ידי היחיד במדינה הזרה בטרם שב לישראל. משרדיה העיקריים של חברת הניהול ממוקמים במדינה הזרה. כמו כן, חברת הניהול או היחיד עתידים להקים חברה תושבת ישראל לצורך מתן שירותים לחברת הניהול אשר יבוצעו ממשרדי חברת השירותים מישראל.

מעבר להיותו של היחיד בעלים של חברת הניהול וחברת השירותים, הוא משמש כמנהל תיק וכמנהל השקעות ראשי בחברת הניהול. במסגרת זו קובע ומאשר את הקווים המנחים לביצוע השקעות ולניהול סיכונים.

הוחלט כי היחיד יהיה זכאי להטבות המס מתוקף מעמדו כ"תושב חוזר ותיק". יחד עם זאת, נקבע כי פעילותו של היחיד מישראל תיצור לחברת הניהול מוסד קבע בישראל, כשגובה הרווחים אשר ייוחסו למוסד הקבע של חברת הניהול יקבע בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחן

(להלן: "כללי מחירי העברה"). באשר להכנסות מדיבידנד שינבעו ליחיד מחברת הניהול ושמקורן בהכנסות מוסד הקבע של חברת הניהול, אלו ייחשבו כהכנסות שמקורן בישראל ועל כן לא יחול עליהן הפטור החל על תושב חוזר ותיק. כמו כן, הוחלט כי פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירות וחברת הניהול ייצרו לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל, כשהרווחים שייחוסו למוסד הקבע יהיו לפי בהתאם לכללי מחירי העברה.

לעניין זה, ברשימת העמדות החייבות בדיווח בנושא מיסוי בינלאומי נכללת עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש (להרחבה ר' סעיף 9.27.1 בפרק 9).

החלטת מיסוי 4528/15 - ייחוס הכנסות של חברה משפחתית המוחזקת בידי עולה חדש ומנגנון להכנסה מעורבת

בני זוג תושבי מדינת אמנה ולהם שלושה ילדים. בן הזוג קיבל מעמד של עולה חדש ביום 31.12.2013 ובת הזוג וילדיהם כעבור כחצי שנה. בן הזוג מחזיק בחלק ממניות חברה זרה, אשר לה אין כל פעילות בישראל. כמו כן, בן הזוג הקים בשנת 2014 חברה משפחתית (כהגדרתה בסעיף 64א לפקודה) תושבת ישראל, כשהוא הנישום המייצג בה, ומלבדו לא מועסקים עובדים נוספים בחברה. לטענתו, כל הכנסותיה של החברה המשפחתית מקורן בפעילות מחוץ לישראל, ובכללן עמלות המתקבלות מהחברה הזרה.

הוחלט כי בני הזוג ייחשבו לישראל לראשונה" מהמועד המאוחר מבין השניים, בו קיבלו בת הזוג והילדים מעמד של עולה חדש, ומיום זה תחל תקופת ההטבות, בתנאי שמיום זה יהיה מרכז חייהם בישראל. עוד נקבע, כי הכנסותיה של החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסותיו של בן הזוג ויחול עליהן הפטור בתקופת ההטבות. ואולם, נקבע כי יש לפצל לשניים את ההכנסה המתקבלת בחברה המשפחתית שמקורה בחברה הזרה, כמפורט להלן:

(1) חלק ראשון - מכפלת ההכנסה ביחס שבין סך ימי העבודה בחו"ל לבין סך ימי העבודה, תיחשב להכנסה של תושב ישראל לראשונה ולהן תהא פטורה ממס בישראל. לעניין זה "סך ימי העבודה בחו"ל" הינו הימים בהם שהה בן הזוג בחו"ל במהלך שנת המס, בניכוי ימי שבת, ראשון (או שישי), חגים, חופשות ונסיעות פרטיות. "סך ימי העבודה" הינו סך הימים בשנת המס, בניכוי ימי שבת, ראשון, חגים, חופשות ונסיעות פרטיות.

כאשר ביחס לשתי ההגדרות שלעיל נקבע כי "יום" ייחשב גם חלק מיום. (2) חלק שני - יתרת ההכנסה תיחשב להכנסה שהופקה בישראל על ידי תושב ישראל, ולפיכך תהא חייבת במס בישראל.

במסגרת ההחלטה נקבעו מגבלות ותנאים נוספים. כך, למשל הפטור בגין חלק ההכנסה הראשון, מותנה בכך שסך ימי העבודה בחו"ל אינו טפל ביחס לתקופת העבודה הכוללת באותה שנה, כאשר תקופה טפלה תיחשב לפחות מ- 60 ימי עבודה בשנה.

להלן עיקרי חוזר מ"ה 9/2011

1. פטור ממס על הכנסות הוניות - סעיף 97(ב) לפקודה

סעיף 97 (ב) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו לאחר תיקון 168, קובע כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, פטורים ממס על רווח הון ממכירת נכסים שהיו להם מחוץ לישראל, אם נמכרו עשר שנים מהיום שהיו לתושבי ישראל, וללא קשר למועד רכישתם.

הבהרות

א. נכס המתקבל כמתנה - יודגש כי בתיקון נקבע סייג לאמור לעיל, לפיו, אם נכס (מחוץ לישראל) הועבר לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה, וזאת לאחר יום התחילה, הרי שרווח ההון ממכירת נכס זה לא יזכה לפטור ממס שנקבע במסגרת סעיף 97(ב)(1) לפקודה.

- ב. נכס המתקבל בירושה - להבדיל מהאמור לגבי נכס שהתקבל במתנה, הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה יחול על ההכנסות ממכירת נכס שנתקבל בירושה בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, גם לאחר מועד עלייתו ארצה.
- ג. נכס מחוץ לישראל - יובהר כי היה והנכס שבידי העולה החדש או התושב החוזר הוותיק הינו בעיקרו זכות במישרין או בעקיפין לנכס שהיה מצוי בישראל, לא יחשב נכס זה, כ"נכס מחוץ לישראל" לעניין הזכאות לפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה. זאת, לאור הרציונאל שבהוראות סעיף 89(ב3) או (ד) לפקודה (הקובעות כי רווח ההון ממכירתו ייחשב כרווח הון שהופק בישראל לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל ויחויב במס בהתאם).
- ד. להבדיל מהאמור לעיל ולשם ההשוואה, כאשר מדובר בתושב חוזר, שאינו תושב חוזר ותיק (להלן: "תושב חוזר רגיל"), לא יינתן פטור ממס ממכירת נכס שרכש מחוץ לישראל, בהיותו תושב חוץ, אם הוא זכות במישרין או בעקיפין לנכס בישראל ולעניין זה לא נדרש כי הנכס בישראל יהיה עיקר שוויו של הנכס (שמחוץ לישראל) הנמכר כאמור יחד עם זאת ועל אף האמור בפסקה זו, במקרים בהם הנכס הישראלי שולי ביחס לשאר נכסי החברה הזרה או שליחיד יש החזקה שולית בחברה זרה כאמור, ניתן לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית לבירור היבטי המס הכרוכים בהחזקה כאמור. יובהר כי הפטור האמור בסעיף 97(ב1) לפקודה לא יחול על רווחים ממימוש מניות וזכויות שהוענקו, כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה, על ידי מעביד בשל עבודה שבוצעה בישראל.
- דוגמא: נילי נחשבת לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2008. במהלך שנת 2008 החלה נילי לעבוד בחברה תושבת ישראל ("החברה"). החברה מוחזקת ע"י חברת תושבת ארה"ב ("חברת האם"). ביום ה-1 בינואר 2009 הקצתה החברה לנילי אופציות למניות של חברת האם לפי סעיף 102 לפקודה. ביום 1 בינואר 2013 מימשה נילי את האופציות ומכרה את מניות חברת האם.
- נילי לא תהיה זכאית לפטור על הרווח שנוצר ממכירת מניות חברת האם.
- ה. הפסד הון - בהתאם לאמור בסעיף 92 לפקודה, עולה חדש או תושב חוזר ותיק שיש לו הפסד ממימוש נכס בחו"ל שאילו היה רווח היה פטור עליו ממס מכוח סעיף 97(ב1) לפקודה, לא יוכל לדרוש לקזז את ההפסד מרווח אחר החייב במס בישראל וכן לא להעבירו לצורך קיזוז בשנים הבאות.
2. **נקודות זיכוי לעולה חדש**
- כאמור לעיל, יצוין כי ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (2) ניתנה גם עובר לתיקון 168, ואולם מובאות במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.
- במסגרת הוראות ס' 35 לפקודה, נקבעו נקודות זיכוי נוספות לעולה חדש, למשך תקופה של 3.5 שנים מיום עלייתו לארץ, כדלקמן:
- א. 1/4 נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החודשים הראשונים לעלייתו לישראל.
 - ב. 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים שלאחריהם.
 - ג. 1/12 נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים שלאחריהם.
- יובהר כי לצורך מניין 42 החודשים מיום העלייה, בהם זכאי העולה לנקודות זיכוי כאמור, לא יבואו בחשבון, עפ"י בקשת העולה, תקופת שירות סדיר בצבא ותקופת לימודים במוסד לימוד על תיכוני, זאת בהתאם לכללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התשל"ח-1977.
3. **נקודות זיכוי לתושב חוזר - הוראת שעה**
- ההטבה המפורטת להלן בסעיף זה (3) נקבעה לאחרונה בדרך של הוראת שעה (ולא במסגרת תיקון 168), ואולם מובאת במסגרת חוזר זה, לשם השלמת הסקירה המקיפה של הטבות המס החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים.
- במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 181), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון 181"), נקבע כי בהגדרת "עולה" שבסעיף 35 לפקודה יכלול גם "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 35 לפקודה, כנוסחו לאחר התיקון האמור.
- "תושב חוזר" הוגדר אם כן לעניין זה, כיחיד ששב והיה לתושב ישראל מיום 16 במאי 2010 ועד ליום 30 בספטמבר 2012 (להלן בסעיף זה: "התקופה הקובעת"), לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות (להלן בסעיף זה: "תושב חוזר מוטב").
- כמו כן, בהגדרה האמורה נקבע גם כי לעניין זה, יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כתושב חוזר מוטב וכפועל יוצא מכך - כ"עולה" לעניין סעיף 35. יובהר, כי תעודת תושב חוזר המונפקת על ידי המשרד לקליטת עלייה

מזכה אמנם את היחיד בנקודות הזיכוי האמורות אך אינה קובעת את מעמד התושבות שלו לצורכי מס, לרבות את מעמדו כתושב חוזר או כתושב חוזר ותיק.

בעקבות התיקון האמור, יהיה זכאי תושב חוזר מוטב (בדומה לעולה חדש), לנקודות זיכוי הניתנות באופן מדורג במשך 3.5 שנים מיום ההגעה לישראל או מיום 1 בינואר 2011, לפי המאוחר (הזכאות לנקודות זיכוי על פני 3.5 השנים הינה באותו האופן בהן ניתנות נקודות הזיכוי לעולה חדש - ראו פירוט בסעיף 2 לעיל).

להרחבה בנושא זה, לרבות האופן שבו ניתן לקבל את נקודות הזיכוי, ראו הנחיה בנושא "תיקון סעיף 35 לפקודה - נקודות זיכוי לתושב חוזר" באתר רשות המסים בכתובת www.mof.gov.il/taxes, בתפריט "אודות" < "רפורמות" < "הקלות לעולים ותושבים חוזרים 2008".

4. פטור מדיווח על הכנסות ומדיווח על הון

4.1 פטור מהגשת דין וחשבון בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק
 בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 אשר הותקנו מכוח סעיף 134א לפקודה (להלן: "**תקנות הפטור**"), נקבע פטור מהגשת דין וחשבון לגבי יחידים תושבי ישראל שכל הכנסותיהם נובעות, בין היתר, ממשכורת, מקצבאות, מריבית, משכ"ד, מניירות ערך ומהכנסת חוץ, כל זאת בתנאים המסוימים שנקבעו בתקנה זו.

בהמשך לאמור בתקנה 2 האמורה, נקבע במסגרת תקנה 3 לתקנות הפטור, כי הפטור האמור בתקנה 2 לא יחול על בעל שליטה כאמור בסעיף 32(9) לפקודה. משמע, תקנה 3 קובעת חובת הגשת דוחות ליחידים תושבי ישראל, שהם בעלי שליטה בחבר בני אדם, ללא כל התייחסות לסכום הכנסתם או למקום הפקת הכנסתם. לגבי עולה חדש ותושב חוזר ותיק, משמעות הדברים, העולה מן הכתוב, היא, שכל ומדובר בבעל שליטה בחבר בני אדם תושב ישראל או תושב חוץ, עשויה לקום חובת הגשת דין וחשבון לפקיד השומה, בשל אותה סיבה.

משמעות זו, ככל שהיא נוגעת לבעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, אינה מתיישבת עם הכוונה הנובעת מסעיפים 134ב ו-135(1)(ב) לפקודה, לפיה, עולה חדש או תושב חוזר ותיק יהיו פטורים מדיווח על הכנסותיהם מחוץ לישראל ועל נכסיהם שמחוץ לישראל (ראו הרחבה בסעיף 4.2 ו-4.3 להלן).

עד לתיקון חקיקה בנושא זה ושינוי תקנות הפטור, הוחלט, כי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, יהיה פטור מהגשת דין וחשבון כאמור, במשך 10 שנים מיום עלייתו או חזרתו לישראל, גם אם הוא בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, במקרה בו החובה להגשת דוח נובעת רק בשל היותו בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ **ובתנאי שיעקר** שוויים של נכסי החבר אינו נובע מרכוש בישראל (כהגדרתו בסעיף 89(ב) לפקודה) **ושלא יותר מ-25% מהכנסותיו** של אותו חבר בני האדם הופקו בישראל (אף אם הפך לבעל שליטה לאחר מועד עלייתו לישראל). תוקף החלטה זו ותנאיה יחולו עד למועד תיקון סעיף חוק או תקנות בנושא כאמור.

(הערת פ.ק.: יצוין כי גישת רשות המיסים, עד תיקון החקיקה, אינו עולה בקנה אחד עם האמור בפקודת מס הכנסה לאחר תיקון 168 לפקודה).

יצוין כי החלטה זו אינה גורעת מהאמור בתקנה 3(ג) (1) לתקנות הפטור, אשר מקנה הקלה לעולה חדש ופוטרת אותו מהגשת דין וחשבון בשנה הראשונה והשנייה לעלייתו לישראל, במקרה בו החובה להגשת הדו"ח נובעת רק בשל היותו בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, בתנאים המחייבים שנקבעו בתקנה זו.

4.2 פטור מהכללת הכנסות שמקורן בחו"ל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

לגבי יחידים שאינם באים בתחולת הפטור מהגשת דוח כאמור בסעיף 4.1 לעיל, התווסף, במסגרת תיקון 168, סעיף 134ב לפקודה, הקובע כי עולה חדש ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים מהכללת הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, וזאת במשך 10 שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור.

הסעיף מוסיף וקובע, כי הפטור מדיווח על אותן הכנסות, לא יחול במידה וביקש היחיד שההכנסות האמורות לא יהיו פטורות ממס בהתאם להוראות סעיף 14(א) לפקודה, וכן לגבי הכנסות שמקורן בנכס שניתן ליחיד במתנה הפטורה ממס על פי הוראות סעיף 97(א) (5) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2007 ואילך. יובהר, כי הסעיף אינו פוטר את העולה החדש או התושב החוזר הוותיק מהגשת דו"ח, לגבי הכנסות שאינן פטורות כאמור בהוראות הפטור כגון, הכנסות מעסק בישראל.

יחיד אשר ביקש לקבוע את חלק הכנסתו החייבת בישראל כאמור בהבהרה ד' בסעיף 4.1 בחלק א' של החוזר (פעילות מעורבת) יהא חייב בדיווח לגבי הכנסה שהופקה בישראל בלבד.

יובהר, כי לאור האמור בסעיף 134ב לפקודה, עולה חדש ותושב חוזר וותיק אינם חייבים לדווח במסגרת טופס 150 (המצורף כנספח לדוח על ההכנסות השנתית) על נכסים מחוץ לישראל שבבעלותם, גם אם חייבים בהגשת דוח שנתי (למעט במקרה בו ביקשו שלא להיות פטורים ממס מהכנסות הנובעות מאותם נכסים מחוץ לישראל או במקרה בו אותם נכסים ניתנו ליחיד, במתנה הפטורה ממס על פי הוראות סעיף 97(א) (5) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2007 ואילך).

4.3 פטור מהכללת נכסים מחוץ לישראל בהצהרת הון
ראו התייחסותנו לעיל במסגרת פרק זה. " (סיום ציטוט מחוזר 9/2011.פ.ק).
17.14.4 פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי תושב מוטב או תושב חוזר - הוראות שעה
במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו- 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, נקבעו
הוראות שעה ביחס לעידוד תעשייה עתירת ידע. במסגרת הוראות השעה הוענקה הטבה ל-"תושב
מוטב" או ל-"תושב חוזר" כהגדרתם בהוראות השעה, כמפורט להלן:

ההטבה

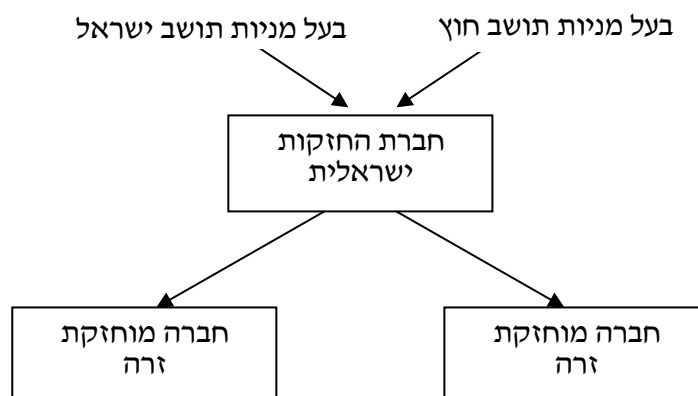
"תושב מוטב" או "תושב חוזר", בהיותו תושב חוץ, שהוזמן לעבוד במוסד אקדמאי או בבית חולים
(להלן: "המוסד"), יהא זכאי לפטור ממס על הכנסות מתמלוגים המשלמת "חברת יישום שבבעלות
המוסד", במשך 5 שנות מס החל מהשנה הראשונה שבה החל לקבל את ההכנסות האמורות.
יושם אל לב, כי הכנסות התמלוגים הפטורות ממס הינן הכנסות תמלוגים אשר מקורן בהכנסות
אשר שולמו בעד מתן זכות שימוש "במוצר" לתושבי חוץ, אשר פותח או התגלה במסגרת ההסכם
אשר נחתם עם חברת היישום (להלן: "ההסכם").

עיקרי התנאים

1. התושב המוטב התקשר עם חברת היישום בהסכם תוך שנתיים מתום שנת המס בה עלה
לישראל או חזר לישראל, לפי העניין.
2. הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן בין המטרות העיקריות של ההסכם, וניתן
אישור המנהל לכך.
3. נקבע כי "תושב חוזר" ו"תושב מוטב" הינו יחיד שעלה לישראל לראשונה או שב לישראל
לאחר שהיה מחוץ לישראל במשך 6 שנים רצופות לפחות, לפי העניין, החל מיום 1 בינואר
2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2015.
4. נקבע כי "חברת יישום" הינה תאגיד בת של מוסד, העוסק בפיתוח מוצרים שפותחו או התגלו
במסגרת פעילות של מחקר ופיתוח של המוסד. "מוסד" הוגדר ככל אחד מאלה:
- מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958.
- בית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם, 1940.
5. "מוצר" מוגדר כנכס מוחשי או ידע, לרבות תהליך ייצור ותוכנת מחשבים, הנובע ממחקר
ופיתוח, על פי תוכנית שהמדען הראשי אישר לפי הוראות חוק לעידוד מו"פ.

17.15 פטור השתתפות (Participation Exemption) לחברת החזקות ישראלית

במסגרת תיקון 147 שתחולתו מיום 1 בינואר 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 חלופי לזיכוי עקיף
בשל מיסוי חוץ.



מהי חברת החזקות ישראלית

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

- החברה התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל בלבד;

- חברת ההחזקות 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 ההחזקות 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 ההחזקות לא תהא הכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה אלא אם מדובר בהכנסה שהופקה בישראל בעבור שירותים שנתנה לחברות המוחזקות.
- באם לא יתקיים אחד מהתנאים המזכירים שפורטו לעיל בשנת התאגדותה של חברת ההחזקות ובשנה שלאחריה, החברה תיחשב כאילו מעולם לא היתה חברת החזקות ישראלית. באם לא יתקיים איזה מהתנאים בשנים שלאחר מכן, תחדל חברת ההחזקות מלהיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס בה חדל להתקיים התנאי.
- כמו כן, נקבע בהוראות התחילה כי על חברת ההחזקות 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 ההחזקות הישראלית. יובהר 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 המזכירים" כפי שפורטו לעיל, תהא פטורה ממס בגין ההכנסות הבאות:

- (1) **רווח הון** שנבע ממכירת מניות חברה מוחזקת, ובלבד שלחברת ההחזקות הישראלית היתה החזקה של לפחות 10% מהזכויות בחברה המוחזקת במהלך של 12 חודשים רצופים לפחות.
- (2) **דיבידנדים** שהתקבלו מחברות מוחזקות, שלחברת ההחזקות הישראלית היתה החזקה של לפחות 10% בזכויות לרווחים במהלך תקופה של 12 חודשים רצופים לפחות בהם היתה חברת ההחזקות 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 ישראלית 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 שהיה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר

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

יחיד תושב ישראל

שיעור המס שיחול בגין דיבידנד שקיבל בעל מניות יחיד תושב ישראל הוא בשיעור של 25%, או של 30% 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 תושב ישראל

יחויב במס בשיעור של 25%, או של 30% במקרה והוא "בעל מניות מהותי".

חברה תושבת ישראל

תחויב במס בשיעור מס החברות החל משנת 2014 (26.5%).

17.16 מיסוי בישראל של תושבי חוץ

17.16.1 קביעת כללי מקור

במסגרת הרפורמה שנכנסה לתוקף החל מיום 1.1.2003 ("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 ("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.

לעניין זה, יש לציין כי במסגרת רשימת העמדות החייבות בדיווח בנושא מיסוי בינלאומי נכללת **עמדה מס' 26/2016** בדבר חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל (להרחבה ר' סעיף 9.27.1 בפרק 9).

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

במסגרת הרפורמה בסעיף 68א לפקודה 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, או יחד עם תושב ישראל אחר, באחד או יותר מאמצעי שליטה בשיעור העולה על 25%. עם זאת, בהקשר זה תצוין **החלטת מיסוי 2545/11** במסגרתה ניתנה הקלה לחברת חוץ, חרף העובדה שתושב ישראל החזיק בלמעלה מ-25% מאמצעי השליטה, וזאת משום שאותו יחיד היה "תושב ישראל לראשונה" (עולה חדש) אשר היה זכאי לפטור ממס. רשות המסים הכירה בהקלה זו, אף על פי שסעיף 68א לפקודה לא תוקן במסגרת תיקון 168, וזאת לאור תכלית החוק.

החזקה עקיפה של עולה חדש בחברה ישראלית - החלטת מיסוי בהסכם מס' 2545/11

חברת החזקות זרה מחזיקה במניות של מספר חברות ברחבי העולם. אחד מבעלי המניות בחברה המחזיק ב-37% ממניותיה הינו יחיד אשר הפך לתושב ישראל לראשונה בשנת 2010. את כל מניותיו בחברה הזרה רכש היחיד בהיותו תושב חוץ. שאר בעלי המניות בחברה הזרה הינם תושבי חוץ. בהיות היחיד תושב חוץ, רכשה החברה הזרה 17% ממניותיהן של שתי חברות תושבות ישראל. בכוונת החברה הזרה לרכוש בעתיד מניות נוספות של החברות הישראליות ושל חברות ישראליות נוספות, וזאת לאחר המועד שבו הפך היחיד לתושב ישראל.

החברה הזרה פנתה למס הכנסה בבקשה לאשר את זכאותה לפטור מס רווח הון הנובע ממכירת מניות של חברות ישראליות בהתאם לסעיף 97(ב3) לפקודה.

בהחלטת המיסוי נקבע:

לעניין רווחי החברה הזרה ממימוש מניות חברות ישראליות, שנרכשו במועד שהיה היחיד תושב חוץ:

1. האמור בסעיף 68א' לפקודה (לפיו, בין היתר, חבר בני אדם תושב חוץ לא יהא זכאי להטבת מס, הנחה או פטור בשל היותו תושב חוץ אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו) לא ישלול מהחברה הזרה את הזכאות לפטור האמור מכוח סעיף 97(ב3) לפקודה, רק בשל הפיכתו של היחיד לתושב ישראל. זאת, מהטעם הסביר כי אין למנוע מהחברה הזרה פטור רק בשל עלייתו לארץ של בעל מניותיה כאשר הוא עצמו זכאי לפטור גם לאחר עלייתו מכוח סעיף 97(ב3), במקרה בו היה מחזיק החזקה ישירה במניות הנמכרות.
2. בהתקיים תנאי סעיף 97(ב3), החברה הזרה תהיה פטורה ממס רווח הון במשך 10 שנים ממועד הפיכתו של היחיד לתושב ישראל, בגין מכירת החזקותיה במניות החברות הישראליות, ובלבד שרכשה החזקות אלה בעת שהיחיד היה תושב חוץ.
3. לגבי מקרים בהם החברה מוכרת את מניות החברות הישראליות לאחר שחלפו 10 שנים מיום עלייתו של היחיד לישראל, נקבע מנגנון חלוקה לינארי בין רווח הון ריאלי פטור לחייב, בדומה למנגנון הקבוע בסעיף 97(ב3).

לעניין רווחים של החברה הזרה ממימוש מניות חברות ישראליות, שנרכשו לאחר שהיה היחיד תושב ישראל:

החברה הזרה לא תהיה זכאית לפטור ממס מכוח הדין הפנימי בישראל על רווחים ממימוש מניות ישראליות שנרכשו לאחר מועד תחילת התושבות וזאת בשל האמור בסעיף 68א' לפקודה.

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 ("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, ונמסרה על כך הודעה לפקיד השומה 30 יום לאחר הרכישה.

ב. רווח הון במכירת ניירות ערך של חברות ישראליות פרטיות שנרכשו החל מיום ה-1 לינואר 2009

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, בגין מכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או שמכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות בנכסים הנמצאים בישראל, 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. יצוין כי במסגרת החלטת מיסוי 8549/17 נקבע כי סעיף 97(ב3)(3) לפקודה אינו חל במכירת מניות של חברה תושבת ישראל שהתקבלו במתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(א5) לפקודה. יובהר כי בהתאם לתיקון מספר 197 לפקודה שתחולתו היא החל מיום 1 באוגוסט 2013, הוראת הסעיף לא חלה על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שוויים של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מקורו באחד או יותר מאלה:

1. זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין;
2. זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל;
3. זכות לניצול משאבי טבע בישראל;
4. זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

ביום 20 ביולי 2014 פורסם ע"י רשות המסים חוזר מס הכנסה מס' 3/2014 – **פטור לתושב חוץ ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל לפי סעיף 97(ב3) - החרגת זכויות במקרקעין וזכות לניצול משאבי טבע בישראל בעקבות תיקון 197 לפקודה** (להלן: "חוזר 3/2014").

במסגרת חוזר 3/2014 ניתנו דגשים באשר להוראות הסעיף בחלקו המתוקן וניתנה הבהרה בנוגע להוראות התחולה והתחילה השונות בו. אנו נסקור בפניכם את הנקודות החשובות שהובאו בחוזר 3/2014.

"**זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין**", כוללת למעשה, בין היתר: בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה, זכות קדימה, בעלות בדירה בבית משותף. לעניין חוק המקרקעין, אורך תקופת הזכויות אינו חייב לעלות על 25 שנים. "מקרקעין" מוגדרים בחוק המקרקעין כקרקע, כל הבנוי והנטוי עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, למעט מחוברים הניתנים להפרדה. להלן דוגמאות ל"זכות במקרקעין" מכוח חוק המקרקעין: מניות באיגוד שבבעלותו זכות חכירה לתקופה הקצרה מ-25 שנים; זיקת הנאה כגון מעבר במקרקעין, הזכות לעשות שימוש במקרקעין כגון צייד, דיג או מרעה וגם הזכות למנוע מבעל המקרקעין לעשות בקרקע שימוש כזה או אחר;

זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל
 כוונת המחוקק בעניין זה היא לזכות שימוש במקרקעין, לרבות נכסים הנלווים אל המקרקעין (כגון, משק חי וציוד המשמשים בחקלאות וייעור). דוגמאות:

- זיכיון להפעלת נתיב תחבורה.
- זכויות ישירות או עקיפות בעסקאות של הסדרי זיכיון למתן שירות (Public - PPP - Private Partnership). למשל: הזכות להקים ולעשות שימוש במבנים כגון מפעל תעשיה או דירת מגורים.

זכות לניצול משאבי טבע בישראל

הסייג לפטור ממס רווח ההון לתושב חוץ לפי סעיף 97(ב3) יכול גם זכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול או הזכות לנצל, מרבצי מחצבים, מקורות ואוצרות טבע אחרים. הסייג לפטור יחול על זכויות לניצול משאבי טבע בישראל, לרבות במים הכלכליים או בשטח המדף היבשתי.

לשונו של סעיף 97(ב3) רחבה וכוללת במסגרתה "זכות לניצול משאבי טבע בישראל" ובתוך כך, גם כל זכות אחרת המאפשרת את "ניצול משאבי הטבע" כגון זכות לחיפוש או איתור משאבי טבע על מנת לנצלם. זאת ועוד, זכות זו כוללת גם את הנגזרות הנובעות מעיבוד וניצול משאבי הטבע לתוצרי לוואי גם אם הם נמכרים במצבם המעובד.

זכות להפיק פירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

הכוונה לכל ניצול של המקרקעין אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין ישיר ובין עקיף. להלן דוגמאות:

- הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית, טורבינות רוח וכיו"ב.
 - תחנות כוח להתפלת מים.
 - זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
 - כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין.
- כמו-כן, מצויין בחוזר כי התיקון לסעיף יחול על רווח הון שנוצר לתושב חוץ ממכירה שהתבצעה החל מיום 1.8.2013, והוא יחול על כל סכום רווח ההון.
- ברשימת העמדות החייבות בדיווח בנושא מיסוי בינלאומי נכללת **עמדה מס' 20/2016** - הוראות סעיף 97(ב3) – זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל (להרחבה ר' סעיף 9.27.1 בפרק 9).

ג. 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 ("צו הפטור מריבית"). בצו הנ"ל נקבעו גם התנאים להחלת הפטור.

נדגיש 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) אילו לא נרשם למסחר כאמור.

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

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 186), התשע"א-2011 - תיקון סעיף 97(ב2) לפקודה

ביום 16 בנובמבר 2011 פורסם ברשומות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 186), התשע"א-2011, אשר עיקרו תיקון הוראות 97(ב2) לפקודה. בהתאם לתיקון, לא יחול פטור בידי תושב חוץ במכירת אגרות חוב או מלווה של מדינת ישראל או בערבותה, הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם (להלן: "מלווה מדינה קצר מועד") ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מלווה מדינה קצר מועד.

במסגרת הוראות התחילה והתחולה של תיקון 186 כאמור, יום התחילה הינו מיום 16 בדצמבר 2011 (להלן: "יום התחילה") והוא יחול על רווח הון ממכירת מלווה מדינה קצר מועד ועל רווח הון מעסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מלווה מדינה קצר מועד, שיימכרו החל מיום התחילה ואשר נרכשו לפני יום התחילה או בשנתיים שמיום התחילה. במסגרת סעיף 49 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ד-2013 הוראות התחולה שונן והוחלט למחוק את הסיפא הקובעת כדלקמן: "ואשר נרכשו לפני יום התחילה או בשנתיים שמיום התחילה".

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 105ד 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 105ד 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.

ביום 15 ביוני 2011 הותקנו תקנות שעניינן ביטול פטורים מסוימים שהוענקו לתושבי חוץ בגין רווחי הון שנצמחים מסוגים מסוימים של ניירות ערך, כפי שיפורט להלן.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון מעסקה עתידית) (תיקון), התשע"א-2011

ביום 15 ביוני 2011 נכנס לתוקף תיקון לתקנות (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון מעסקה עתידית), התשס"ג-2002. בהתאם לתיקון בוטל הפטור שהוענק לתושבי חוץ ממס על רווחי הון הנובעים מעסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין אגרת חוב או מלווה שהוצאו על-ידי המדינה או בערבותה הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם. ביטול הפטור הינו מיום 7 ביולי 2011.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מלווה מדינה) (תיקון), התשע"א-2011
 בהתאם לתיקון לתקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מלווה מדינה), התשס"ה-2004, אשר נכנס לתוקף ביום 15 ליוני 2011, בוטל הפטור על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה המשולמים לתושב חוץ על מלווה מדינה (אגרת חוב או מלווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה ביום 8 במאי 2000 ואילך, הרשומים למסחר בבורסה, ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם). התיקון קובע הוראות מעבר ביחס לניירות ערך כאמור שנרכשו ערב כניסת התיקון לתוקף. ביטול הפטור הינו מיום 7 ביולי 2011.

בהתאם להודעת רשות המסים מיום 15 ביוני 2011, וועדת הכספים של הכנסת קיבלה את ההצעה לבטל לתושבי חוץ את הפטור מריבית בגין מילווה מדינה שהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מיום הוצאתם, לאור החשש שהוצג, לפיו הפטור מנוצל על ידי שחקנים בשוק המס"ח למטרות עשיית רווח לטווח קצר וגורם לתיסוף מטבע שעלול לפגוע בכושר התחרות ארוך הטווח של המשק, וזאת בעיקר כאשר מדובר ברכישה של מק"מ ואגרות חוב לטווח קצר. ביטול הפטור יחול, כאמור, מיום 7 ביולי 2011. משכך, בהתאם להודעת רשות המסים, תינתן אפשרות למחזיקים לשקול את צעדיהם בעקבות התקנות החדשות, שכן לאחר מועד זה תחויב הריבית במס.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ) (תיקון), התשע"א-2011

ביום 16 ביוני 2011 נכנס לתוקף תיקון לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ), התשס"ג-2003. בין היתר, במסגרת התיקון בוטל הפטור על רווח הון בידי קרן תושבי חוץ על מלווה מדינה כהגדרתו בתיקון - אגרת חוב או מלווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם.

ביטול הפטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממסי כפל

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, בוטל סעיף 9(15ב) לפקודה. במסגרת הסעיף הוענק פטור ביחס להכנסות שהפיק תושב החוץ מדיבידנד או מריבית על נייר ערך (מניה או אגרת חוב לתקופה של שנים-עשרה שנים לפחות שהוצאו על ידי חברה והנסחרות באמצעות בורסה), אשר רכש תושב החוץ במטבע חוץ, ואשר לא קיבל בגין הקלה ממסי כפל בארץ מושבו או שעל פי אמנה למניעת כפל מס רואים אותו בארץ מושבו כאילו שילם את המס שהיה משלם אילו לא הוראות הפטור שלפי הסעיף.

17.16.6 מיסוי פעילות של חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

ביום 2 באפריל 2015 פרסמה רשות המסים טיוטת חוזר מקצועי בנושא מיסוי פעילות של חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט, בצעד זה הקדימה ישראל את רוב מדינות המערב העוסקות בתחום. כשנה לאחר פרסום הטיוטה בנושא, ביום 11 באפריל 2016 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מס' 4/2016 (להלן: "חוזר מס' 4/2016"). טיוטת החוזר עוסקת בעיקר בסוגיית קיומו של "מוסד קבע" לצורכי מס הכנסה, באופן כימות ההכנסה שיש ליחס "למוסד הקבע", ובחובת הרישום במע"מ. חוזר מס' 4/2016 בהמשך לטיוטה, מסביר באילו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסות התאגיד הזר ממכירת מוצרים או מתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל, וכפועל יוצא קובע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע. החוזר מבחיר את הטיפול במקרים אלו, ועורך הבחנה בין פעילותם של תאגידים זרים אשר הינם תושבי מדינת אמנה ובין פעילותם של תאגידים זרים שאינם תושבים של מדינות אמנה.

תאגיד זר חייב במס בישראל אם הוא מקיים פעילות עסקית בישראל. מדובר בהגדרה רחבה ביותר אשר די בפעילות עסקית מינימאלית כדי להיכנס לגדרה. במידה והתאגיד הזר הינו תושב מדינה עמה לישראל יש אמנה למניעת כפל מס, הרי שעסקאותיו של התאגיד הזר בישראל לא ימוסו, אלא אם לתאגיד "מוסד קבע" בישראל. הגדרת "מוסד קבע" נמצאת אך ורק באמנות ואינה מצויה בפקודת מס הכנסה. מדובר בנוכחות פיסקאלית החוצה רף מסוים של נוכחות פיזית ופרק זמן. לרוב "מוסד קבע" נוצר אם (1) לחברה מקום עסקים קבוע העומד לרשות החברה הזרה בישראל כגון סניף, משרד, פרויקט ארוך טווח וכד' ולעיתים אף שרתי מחשבים; או (2) על ידי קיומו של "סוכן תלוי", אדם או חברה, הנוכחים בישראל, שהם בעלי סמכות לכרות חוזים והם נוהגים לעשות כן.

לגבי ההגדרה הראשונה של מקום עסקים קבוע בישראל, התאגידים הזרים לרוב נמנעים מכך על ידי הקמת מרכז פיתוח, שיווק ותמיכת מכירות, ולא כזה שמבצע מכירות בישראל. מיקומם הפיזי של השרתים יכול להיחשב כמוסד קבע כאשר פעילות השרתים היא מהותית (למשל מכירה אוטומטית של מוצרים ושירותים). אם הפעילות בשרתים היא עזר, הכנה, ופרסום ("החריגים" למוסד קבע) יתכן שמיקום השרת לא יהווה מוסד קבע.

עם זאת, נקבע כי מוסד קבע בכלכלה דיגיטלית יכול להתקיים גם במנותק ממיקום השרתים. בנוסף, נקבע כי על רקע ייחודה של הכלכלה הדיגיטלית, כאשר עיקר פעילותה של חברה זרה הוא באמצעות האינטרנט, וכאשר מתקיימים בה סממנים מסוימים, אין לראות בפעילות האינטרנט כנופלת לחריגים למוסד הקבע, אלא יש לראותה ככזו העשויה לקיים מוסד קבע. להלן הסממנים: אתר מותאם לישראלים (שפה, סגנון, מטבע); אתר המקשר בין ספק ישראלי ללקוח ישראלי; מידת פופולאריות גובהה בקרב משתמשים ישראלים; יכולת הפקת הרווחים מהאתר עולה ככל שמידת המשמשים ופעילותם באתר גדלות; נציגים של התאגיד הזר בישראל (למשל, חברת הבת) מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע המתקן (המשרדים) המצויים בישראל; ניהול קשרי לקוחות התאגיד הזר באמצעות נציגיו בישראל ובסיוע המתקן בישראל (למשל בארגון כנס לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ובשכלול השירות הניתן ללקוח הישראלי, במתן היזון חוזר לתאגיד הזר בגין פעילותו בישראל); היקף שירותי השיווק ושירותי התמיכה הניתנים בישראל באמצעות נציגים של התאגיד הזר בישראל הינם משמעותיים; לתאגיד הזר נוצרים סיכונים עסקיים בישראל;

החוזר מציין כי מתקנים בישראל, בבעלות חברת בת ישראלית, אשר עומדים לרשותה של החברה הזרה ומשמשים אותה להפקת הכנסה בישראל יכולים להיחשב כמתקניה של החברה הזרה וליצור לה מוסד קבע בישראל. כמו כן, עובד שכיר של חברת הבת בישראל, אשר פועל על פי הנחיות החברה הזרה, עלול להיחשב כעובד שלה או כמי שפועל מטעמה ועשוי ליצור לה מוסד קבע בישראל.

במסגרת טיוטת החוזר וחוזר מס' 4/2016 אף ניתנה התייחסות לטיוטה הראשונה של דוח ה-BEPS²⁵ אשר דנה, בין היתר, בהרחבת הגדרת "מוסד קבע" בנוגע לתאגידים בינלאומיים שאין להם כל נוכחות פיזית במדינות היעד, המבצעים פעילות באופן דיגיטלי לחלוטין, אשר ניתן לייחס להם "מוסד קבע" מאחר שהם מקיימים "נוכחות דיגיטלית משמעותית" במדינת היעד. במקרה כזה יינתן משקל רב יותר לנוכחות מהסוג הנדרש לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכת יחסים קרובה עם לקוחות בעידן הדיגיטלי, בהתאם נשקלת האפשרות להכיר בקיומו של מוסד קבע כאשר למשל: נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, בין התאגיד הזר לבין תושבי המדינה באמצעות האינטרנט בלבד; שירותים של התאגיד נצרכים במידה רבה באותה מדינה; התאגיד מקבל תשלומים ניכרים מתושבי המדינה בקשר להתחייבויות חוזיות למתן שירות שהוא חלק מפעילות הליבה של העסק;

²⁵ תוכנית ה-BEPS - Base Erosion and Profit Shifting Project של ארגון ה-OECD, נועדה להתמודד עם תכנוני מס בינלאומיים.

כך, גם ניתנה התייחסות לחלופה השנייה של הגדרת מוסד קבע, על ידי קיומו של "סוכן תלוי" שהינו אדם או חברה בישראל שהם בעלי סמכות לכרות חוזים והם נוהגים לעשות כן. גם כאן מבקשת רשות המיסים לאמץ פרשנות מרחיבה. כך, למשל, אדם המנהל משא ומתן על פרטי החוזה יכול שיחשב "סוכן תלוי" שיוצר מוסד קבע, גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר. החוזר מפרט שורה של סממנים שעשויים להצביע על היות נציג ישראלי, לרוב עובד בחברת הבת, "כסוכן תלוי" של התאגיד הזר: מתן היקף רחב של סמכויות לנציג הישראלי לנהל מו"מ עם לקוח ישראלי; קבלת הזמנות מלקוחות על ידי הסוכן בישראל המאושרות באופן שיגירתי על ידי התאגיד הזר; הנציג הישראלי מוסמך להבטיח מחיר או תנאים מסחריים באופן המחייב את התאגיד הזר; מעורבות משמעותית של הנציג בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח הישראלי; היות הנציג צד לחוזה שבין התאגיד הזר ללקוח; החוזר מתייחסת גם להשלכות מע"מ בגין פעילותו של התאגיד הזר.

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 ושווייץ.

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 ("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 אחוזות 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. לעניין זה, "משלם" - לרבות מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן ביד המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוסט אותו מחובת ניכוי במקור". (ההדגשות אינן במקור פ.ק).

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..." (ההדגשות אינן במקור פ.ק.). מנוסח זה עולה כי התשלום לעניין זה הוא ל"תושב חוץ" המוגדר בסעיף 1 לפקודה. לעניין 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" לעניין 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. כמו כן במסגרת תיקון 187 לפקודה החל מיום 1 בינואר 2012, הוגדלו שיעורי המס ב- 5% 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 האדם (משלם הדיבידנד) במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לתשלום, למעט חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה (בישראל או מחוץ לישראל) - 30%.
 - 1.2 לתושב חוץ אחר, או לתושב חוץ שהיה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה - 25%.
 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 25% (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** - מס חברות בשיעור 24% נכון לשנת 2017 (לפירוט נוסף ראה סעיף 17.5 לעיל). יצוין כי 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.
- לאור שינוי שיעור מס החברות בשנת 2017 (24% חלף 25% בשנת 2016) ביום 2 בפברואר 2017, פרסמה רשות המיסים הודעה לעניין תיקון סעיף 1.3 להוראות ביצוע 34/93 (הסעיף העוסק בשיעור ניכוי המס במקור מתשלומים המשולמים לתושב חוץ) לפיה נוסח הסעיף החדש הינו: "שיעור ניכוי המס במקור הינו 25% אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיף 126 לפקודה אם מקבל התשלום הוא חבר בני אדם".
- יצוין, 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.

יצוין, 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**. 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.

ביום 26 בספטמבר 2017 הודיעה רשות המיסים על "מסלול הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ". במטרה להקל על תושבי ישראל המשקיעים בנכסים בחו"ל, רשות המיסים מאפשרת את העברת התשלומים בפטור מניכוי מס במקור באמצעות טופס הצהרה (2513/2) אשר ימולא בסניף הבנק (או באופן מקוון במערכת הבנקאית) בלבד. כלומר, התאגידים הבנקאים יהיו רשאים להעביר תשלומים לתושב חוץ, על סמך הצהרת המשלם ללא צורך בקבלת אישור מצד רשות המיסים בהתקיים התנאים הבאים במצטבר:

1. העברת התשלום הינה לתושב מדינה אמנה ולחשבון בנק במדינה אמנה.
2. למקבל התשלום אין מוסד קבע בישראל.
3. סוג התשלום הוא הינו אחד מבין אלה המנויים ברשימה:
 - 1.1. השקעה במניות חבר בני אדם.
 - 1.2. השקעה בנדל"ן בחו"ל.
 - 1.3. השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד).
 - 1.4. מתן הלוואות לתושב חוץ.
 - 1.5. מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם.
2. טופס 2513/2 מולא על כל חלקיו, נשמר על ידי התאגיד הבנקאי, ויימסר לרשות המיסים על פי דרישה.
- 3.9 סעיף להוראת ביצוע 34/93 עוסק בפטור מניכוי מס במקור מתשלומים בגין שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל על ידי נותני שירותים בחו"ל בכפוף לתנאים אשר מפורטים בסעיף. בדצמבר 2013 ניתנה הקלה ונקבע כי במקום "\$60,000" יבוא "\$250,000" לכל **משלם** (לפירוט נוסף ראה פרק 16- ניכוי מס במקור).
- יצוין כי בתקנות המוזכרות לעיל נקבעו כללים בדבר שמירת מסמכים, מתן אישורים על מס שנוכה במקור ודוחות שייערכו ויוגשו לפקיד השומה.
- 2.3.3 **פסק דין אסמי עז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה**
 המערערת היא חברה הרשומה בישראל, החברה רכשה טובין מחברה תושבת חוץ מהרשות הפלסטינית שאוחסנו במחסן בישראל. התעוררה השאלה האם היה על המערערת לנכות מס במקור מתשלומים ששילמה לחברה הפלסטינית תושבת עזה. בית המשפט המחוזי מפיו של כבוד השופט רון סוקול קבע כי במצבים בהם ישנם תשלומים לתושב חוץ, שלבי הבדיקה יהיו כדלקמן:
 1. בדיקת קיום התנאים לניכוי מס במקור על פי סעיף 164 לפקודה ותקנות הניכוי. במידה ולא התקיימו התנאים ואין חובה לנכות בהתאם לסעיף, יש לבחון האם מקבל התשלומים הינו תושב ישראל או תושב חוץ.
 2. במידה והוא תושב חוץ, יש לבחון האם ישנה חובת ניכוי מס במקור לפי סעיף 170.

3. במידה וישנה חובת ניכוי מס במקור, יבחנו הוראות הפטור מניכוי מס במקור בהתאם לדיני מדינת ישראל או הסכמים בינלאומיים.

3.1 אמנות למניעת כפל מס

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 בדיון 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 הדיון הפנימי של אותה מדינה.

יצוין כי סעיף 196(ג) מגדיר כ"מדינה", גם שטח מחוץ לישראל שאינו מדינה, המנוי בתוספת ראשונה א'1 שם מדובר על טריטוריית מכס נפרדת של טייוואן, פנגו, קינמן ומטסו.

3.2 מוסד קבע - מיסוי רווחי עסקים של תושבי חוץ שמקורם בישראל
 בהתאם לרוב אמנות המס, רווחים של מיזם של אדם תושב מדינת חוץ יהיו חייבים במס רק במדינת החוץ, אלא אם כן המיזם מנהל עסקים בישראל באמצעות מוסד קבע הנמצא כאן. אם המיזם מנהל עסקים כאמור לעיל, ניתן לחייב במס בישראל את רווחי העסקים של המיזם, אולם רק אותו חלק מהם שניתן לייחסו לאותו מוסד קבע.

המונח "מוסד קבע" אינו מופיע בפקודת מס הכנסה, ולמעשה הוא מוגדר רק באמנות עליהן חתומה מדינת ישראל (לגבי בני אדם תושבי מדינות שאינן צד לאמנת מס עם ישראל, ההנחה היא שסעיף 4 לפקודה חל לגביהם, ללא דרישות סף מינימאליות). המונח "מוסד קבע" הינו למעשה נוכחות פיסקאלית מינימאלית לצורך חבות במס. ברוב האמנות עליהן חתומה ישראל פירושו: **מקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים עסקי מיזם, כולם או חלקם**. המונח "מוסד קבע" כולל במיוחד: מקום הנהלה; סניף; משרד; בית חרושת; בית מלאכה; וכן מכרה, באר נפט או באר גז, מחצבה או כל מקום אחר להפקה של משאבים טבעיים. כמו כן, לרוב יקבע באמנות כי אתר בנייה או פרויקט בנייה או התקנה מהווים מוסד קבע רק אם הם נמשכים לתקופה ממושכת, לרוב של יותר משישה חודשים. בחלק קטן מהאמנות (למשל עם ארה"ב) נקבע כי החזקת ציוד ומכונות לפרק זמן מינימאלי (בדרך כלל שישה חודשים) בשטח המדינה האחרת מהווה מוסד קבע.

מנגד, לרוב יוחרגו מהמונח "מוסד קבע": שימוש במתקנים אך ורק לצורכי אחסון, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם; החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק למטרות ביצוע, עבור המיזם, כל פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר;

על אף האמור לעיל, מקום שעובד, שאינו סוכן בעל מעמד עצמאי (ר' להלן), פועל בשם מיזם, ויש לו סמכות במדינה מתקשרת לעשות חוזים בשם המיזם והוא משתמש בה בקביעות, יראו את המיזם כאילו יש לו מוסד קבע במדינה זו ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם מקבל על עצמו מטעם המיזם, אלא אם כן פעילויות האדם האמור מוגבלות לאלה המאזכרות לעיל (אחסון, עזר, הכנה וכד') ונכנסות לגדר החרגה הנ"ל.

מיזם של מדינה מתקשרת לא ייראה כבעל מוסד קבע במדינה המתקשרת האחרת רק מפני שהוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות מתווך, נציג מוסמך או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי, ובלבד שבני אדם אלה פועלים במהלך הרגיל של עסקיהם.

בשנים האחרונות ניתנו שתי החלטות מיסוי בהסכם שראויות לציון:

החלטת מיסוי 253/12 - יחיד העובד בישראל עבור חברה זרה יוצר לה מוסד קבע - במסגרת החלטת המיסוי (בהסכם) נקבע כי עובדת ישראלית של חברה זרה אמריקאית יוצרת לחברה הזרה מוסד קבע בישראל, אף על פי שלעובדת אין סמכות לחייב את החברה הזרה, וכי היא איננה עוסקת בשיווק או מכירות, ובמסגרת עבודתה היא כפופה למרותו של ראש צוות בחו"ל. החברה הזרה תספק לעובדת את הכלים הטכנולוגיים והמידע לביצוע עבודתה מהבית (לחברה הזרה אין משרד או סניף בישראל). בהחלטה בהסכם נקבע שהעובדת יוצרת לחברה הזרה מוסד קבע בישראל, ורווחיו של מוסד הקבע (בהתאם לעובדות) יהיו 10% מחלק יחסי של השכר ברוטו (לרבות כל טובת הנאה והחזר הוצאות), לפי מספר ימי העסקים שבהם שהתה העובדת בישראל ביחס לכלל ימי העסקים

בשנה. למעשה נקבע כאן מנגנון של תוספת לעלות (net cost plus). יצוין שהחלטה זו חורגת מקביעות קודמות של רשות המסים במקרים אחרים של עובד בודד המועסק מביתו.

החלטת מיסוי 8679/13 - פעילות קידוח במים הכלכליים של ישראל (מחוץ למים הטריטוריאליים) יוצרת מוסד קבע בישראל - חברת חוף תושבת מדינת אמנה, חתמה על אספקת שירותי קידוח לחברה ישראלית אשר הינה מפעילה ובעלים של מספר רישיונות חיפוש באיזור הים התיכון מחוץ למים הטריטוריאליים של מדינת ישראל. חברת החוף תפעיל אסדת קידוח (בשכירות) והפריקט צפוי להימשך למעלה משישה חודשים. לצורך תמיכה משנית (אספקה וכד') בפעילות האסדה תפתח החברה הזרה משרד בישראל. נקבע כי לחברת החוף יקום מוסד קבע בישראל בגין פעילות הקידוח ובגין פעילות המשרד (ככל הנראה הגדרת שיטחה של מדינת ישראל באמנה הספציפית הזו כללה גם שטחים בהם לישראל זכויות כלכליות לניצול משאבי טבע).

כמו כן על החברה לנכות מס במקור בגין דמי שכירות המשולמים לבעלת האסדה, חברה אחרת תושבת חוף אשר גם לה נוצר מוסד קבע מפעילות השכרת האסדה (ככל הנראה בהתאם לסעיפים ספציפיים וייחודיים באמנה עם ארה"ב, ובכפוף להליך הסכמה הדדית). החברה תנכה מס משכר עבודה המשולם לעובדי האסדה, גם לכאלו השוהים פחות מ-183 ימים בשנה בישראל. בנוסף לחברות כוח אדם אשר יספקו עובדים לאסדה ייווצר מוסד קבע בישראל ועליהם לפתוח תיקים במס הכנסה או שתחול חובת ניכוי מס במקור בגין תשלומים לחברת כוח האדם.

החלטת מיסוי 6953/16 – מוסד קבע לחברת ביטוח זרה, ייחוס הכנסתה וחבות המס של עובדיה – חברה ציבורית תושבת מדינה זרה, העוסקת במתן שירותי ביטוחי משנה, מחזיקה במלוא הון מניותיה של חברה פרטית תושבת אותה מדינה הפועלת אף היא כמבטח-משנה ("החברה"). החברה מבטחת בביטוחי משנה חברות ביטוח ישראליות. פעילות החברה מול לקוחותיה מתבצעת בעיקרה במדינה זרה אחרת באמצעות סניף באותה מדינה, כאשר פעילויות הסניף הזר כוללות, בין היתר, מו"מ, הצעות ומכירות, שירותי תמיכה חלקיים לחיתום, שירותי אקטואריה וכיו"ב. פעילות החברה בישראל מתבצעת באמצעות סניף בישראל בו פועל עובד בכיר שהוא דירקטור בחברה ומגיע לישראל בתדירות גבוהה (כ-40 ימים בשנה) וכן על-ידי שני עובדים ישראלים. נקבע כי פעילות הסניף בישראל יוצרת לחברה מוסד קבע בישראל, כמו כן נקבע כי שיטת מחירי העברה לייחוס הרווחים לסניף הישראלי היא שיטת חלוקת הרווח, הוחלט כי פעילותו של הסניף הישראלי תורמת שיעור מהותי לכלל הכנסות החברה מישראל. בנוסף, נקבע כי קיימת חובת ניכוי מס במקור על הוצאות שהותרו בניכוי בידי מוסד הקבע בישראל, לרבות שכר עובדים ושכרו של העובד הבכיר בגין פעילותו בישראל.

פס"ד איזי פורקס²⁶

חברת איזי פורקס קפריסין הינה חברה תושבת קפריסין, אשר נוסדה בשנת 2005 ועוסקת בתחום הפורקס, ובבעלותה תוכנה לסחר מקוון במט"ח (להלן: "**החברה הקפריסאית**"). לחברה הקפריסאית חברות בנות ברחבי העולם, העוסקות בקידום עסקיה. מבין חברות אלו, לחברה הקפריסאית שתי חברות קשורות תושבות ישראל. האחת היא המערערת, שעוסקה הוא במתן שירותי מחקר ופיתוח ושירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של החברה הקפריסאית. השנייה, איזי פורקס בע"מ, אשר עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית (להלן: "**פורקס בע"מ**"). המערערת טענה כי הכנסותיה מהחברה הקפריסאית מקורן בשירות לתושב חוף, ועל כן היא זכאית למע"מ בשיעור אפס, בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. מנהל מע"מ גוש דן קבע מנגד, כי התוכן האמיתי של הקשרים בין החברה הקפריסאית לבין פורקס בע"מ מלמד כי פורקס בע"מ תפקדה כסניף של החברה הקפריסאית בישראל ולכן יש לחברה הקפריסאית פעילות ועסקים בישראל, והיא אינה עונה להגדרת "תושב חוף" (סעיף 30(ג) לחוק מע"מ) ומכאן שהמערערת אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס בגין השירותים שהעניקה לחברה הקפריסאית. בית המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי כבוד השופטת דניאל קר-מאיר דחה את הערעור בקובעו כי קיים מערך עסקי שלם המתנהל בישראל על ידי פורקס בע"מ. מערך זה מהווה חלק בלתי נפרד מאותו מסחר אינטרנטי מקוון במט"ח, המבוצע באמצעות תוכנת הפורקס השייכת לחברה הקפריסאית. לאור זאת קבע בית המשפט כי אין לבחון את שאלת קיום פעילות המסחר במט"ח רק על סמך מיקומו הפיזי של שרת המחשב (המצוי מחוץ לישראל) או על סמך התוכנה המאפשרת את רכישת המט"ח (המצויה בבעלותה של החברה הקפריסאית). אלא, יש לבחון את המהות עסקית שהיא נרחבת יותר משיווק, אשר מבוצעת מישראל. פורקס בע"מ איתרה לקוחות בישראל, חתמה על חוזים מולם בשם החברה הקפריסאית, תמכה טכנית בלקוחות בשפה העברית, ניהלה חדר עסקאות משל עצמה, אשר אויש על ידי אנשי מקצוע שביצעו פעולות ותמכה בחדר העסקאות של החברה הקפריסאית. כמו כן, פורקס בע"מ העניקה שירותי סליקה של כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים אשר מהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית של החברה הקפריסאית המתבצעת

²⁶ ע"מ 29527-05-12 איזי פורקס טכנולוגיות (2004) בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן (מרץ 2015).

בישראל. לאור האמור, קבע בית המשפט כי יש לראות בחברה הקפריסאית כמי שיש לה עסקים ופעילות בישראל, ואין היא בגדר "תושב חוץ" לצרכי הזכאות במס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

בית המשפט העליון דחה את הערעור שהוגש על פסק הדין²⁷ בקובעו, בין היתר, כי משהוכח בבית משפט קמא כי לחברה הקפריסאית פעילות בישראל המתבצעת באמצעות חברה בישראל, היא אינה בבחינת "תושב חוץ" לצורך שיעור מס אפס, לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף.

החלטת מיסוי 6631/16 – פעילות מניבת הכנסה של חברה תושבת חוץ בישראל וייחוס רווחים בגינה – חברה זרה שאינה תושבת מדינת אמנה (להלן: "החברה") והינה חלק מקבוצה עולמית אשר בראשה עומדת חברה ציבורית תושבת מדינה שאינה מדינת אמנה. עוסקת בתחום שירותי שילוח בינלאומיים, לוגיסטיקה, אחסון והעברות כספים בינלאומיות. לצורך פעילות החברה התקשרה עם חברת סליקה, תושבת מדינת אמנה (להלן: "חברת הסליקה") שאינה צד קשור לחברה. על מנת לספק את השירותים, התקשרה החברה עם קבלני משנה ישראלים, נותני שירותי מטבע שאינם צד קשור לחברה ולחברת הסליקה. בשל דרישות רגולטוריות, בהתאם לחוק הישראלי, הואיל ומהות עיסוקה של החברה הוא בביצוע העברות כספיות בינלאומיות, היתה מחויבת בהקמת חברת בת ישראלית (להלן: "החברה הישראלית"). נקבע כי לאור העובדה כי החברה מפיקה הכנסות באמצעות החברה הישראלית, עבור לקוחות ישראלים, יש לראות בחברה כמי שמפיקה הכנסות בישראל. הכנסתה החייבת של החברה שהופקה בישראל תחושב בהתאם ליחס שבין ההוצאות הקשורות לישראל, שמיוחסות לפעילות החברה בישראל בלבד, בין אם הוצאות ישראל או מחוץ לישראל. במסגרת ההחלטה נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

3.3 שיעורי ניכוי המס במקור על פי האמנות למניעת כפל מס
להלן טבלה המפרטת את שיעורי ניכוי המס במקור החלים בעת תשלום **תמלוגים, ריבית, דיבידנד ותמורה 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 ליחסה ל"מוסד קבע" או ל"בסיס קבוע" בישראל.

לעניין "תמלוגים", יצויין כי באמנות מסוימות כוללת הגדרת "תמלוגים" גם דמי שימוש בציד 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 ברווח 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;

²⁷ ע"א 4149/15 איזי פורקס טכנולוגיות 2004 בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן (פברואר 2017).

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 :

שיעורי ניכוי המס במקור - %						מדינת התושבות של מקבל התשלום
רווח הון		תמלוגים	דיבידנד (A)		ריבית	
			שיעור גבוה	שיעור נמוך בעת החזקה מינמאלית		
1.	אוזבקיסטן	10	10	-	10	(B) 0 ((1)C)
2.	אוסטריה (H)	15	25	-	15	(B) 0 ((2)C)
3.	אוקראינה	10	15	10,5 (K)	10	(B) 0 ((3)C)
4.	איטליה	10	15	10	10	(B) 0 ((4)C)
5.	אזרבייג'ן (M)	10	15	-	10	(B) 0
6.	אירלנד	10	10	-	10	(B) 0 ((5)C)
7.	אסטוניה	5	5	פטור	5	(B) 0 ((6)C)
8.	ארה"ב	17.5	25	15, 12.5 (K)	17.5	(B) 0 ((7)C)
9.	ארמניה (N)	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 5 ((8)C)
10.	אתיופיה	10	12.5 (J)	10 (K)	10	(B) 0 ((9)C)
11.	בולגריה	15	15	-	15	(B) 0
12.	בלגיה (I)	10	10	-	10	(B) 0 ((10)C)
13.	בלרוס	15	15	10	15	(B) 0 ((11)C)
14.	ברזיל	15	15	-	15	(B) 0
15.	בריטניה (F)	5	5	-	5	(B) 0 ((12)C)
16.	גאורגיה	15	22.5	15	15	(B) 10
17.	גימאייקה	5	10	5	5	(B) 0
18.	גרמניה (G)	5	10	0	5	(B) 0
19.	דנמרק	25	25	0	25	(B) 0
20.	דרום אפריקה	10	10	-	10	(B) 0 ((14)C)
21.	הודו	15	15	10, 5 (K)	15	(B) 0 ((15)C)
22.	הולנד	0	15	5	0	(B) 0
23.	הונגריה	10	10	-	10	(B) 0 ((16)C)
24.	וייטנאם	10	10	-	10	(B) 0
25.	טורקיה	10	10	-	10	(B) 0 ((17)C)
26.	טיוואן	10	10	-	10	(B) 0 ((18)C)
27.	יוון	10	15	שיעור מס מקומי (ישראל ויוון)	10	10
28.	יפן	10	15	5	10	(B) 10
29.	לוקסמבורג (E)	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 5 ((19)C)
30.	לטביה	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 5
31.	ליטא	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 10
32.	מולדובה	5	10	5	5	(B) 5
33.	מכסיקו	10	10	10, 5 (K)	10	(B) 0 ((20)C)
34.	מלטה	5	15	0	5	(B) 0 ((31)C)
35.	מקדוניה (*)	10	15	5 (K)	10	(B) 5 ((32)C)
36.	נורווגיה	25	25	-	25	(B) 10
37.	סין	10	10	-	10	(B) 10
38.	סינגפור	7	10	5 (B)	7	(B) 5 ((21)C)
39.	סלובניה	5	15	10, 5 (K)	5	(B) 5
40.	סלובקיה	10	10	10, 5 (K)	10	(B) 5 ((22)C)
41.	ספרד	10	10	-	10	(B) 7 ((23)C)
42.	פולין	5	10	5	5	(B) 10
43.	פורטוגל	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 10
44.	פיליפינים	10	15	10	10	(B) 15
45.	פינלנד	10	15	10, 5 (L), פטור (K)	10	(B) 10 ((24)C)
46.	פנמה	15	15	-	15	(B) 15
47.	צ'כיה	10	15	5	10	(B) 5 ((25)C)
48.	צרפת	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 10 ((26)C)
49.	קוריאה	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 5 ((13)C)
50.	הדרומית	10	15	10, 5 (K)	10	(B) 5 ((27)C)
51.	קנדה (**)	10	15	5	10	(B) 10 ((28)C)

מדינת התושבות של מקבל התשלום	שיעורי ניכוי המס במקור - %			
	ריבית	דיבידנד (A)	תמלוגים	רווח הון
.	.	שיעור גבוה	שיעור נמוך בעת החזקה מינמאלית	.
52. רומניה	10 (B)	15	.	10
53. רוסיה	10 (B)	10	.	10
		0 (D)		
54. שוודיה	25	15 (15)	5 (D)	0
55. שוויץ	10 (B)	15	10, 5 (K)	5
		15 (מחוי"ל)	10 (מישראל)	15 (B)
56. תאילנד	15 (B)	10 (לישראל)	10 (מחוי"ל)	15 (B)

הערות:

- (*) אמנה חדשה בין ישראל למקדוניה נחתמה ביום 9 בדצמבר 2015, אך טרם אושררה.
- (**) האמנה החדשה בין ישראל לקנדה אשר נחתמה ביום 21 בספטמבר 2016, אושררה ונכנסה לתוקף החל מיום 1.1.2017.
- (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) מדובר 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.
- (1) בהתאם לסעיף 2 לפרוטוקול לאמנה בין ישראל להודו, אם לפי אמנה כלשהי בין הודו לבין מדינה שלישית אשר תיכנס לתוקף אחרי שנת 1995, הודו תגביל את שיעור ניכוי המס במקור על תמלוגים, שירותים טכניים, ריבית או דיבידנדים לשיעור נמוך יותר מהאמנה עם ישראל, יחול שיעורי המס הנמוכים יותר.
- לעניין זה, יושם לב, כי ביום 28.12.2016 פורסם צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (הודו), תשע"ז-2016, הנותן תוקף לפרוטוקול המתקן לאמנה בין ישראל להודו החל משנת המס 2017, בגדרו תוקנו ההוראות לגבי מיסוי רווח הון וחילפוי מידע.
- (2) בהתאם לסעיף 2 לפרוטוקול לאמנה בין ישראל לסין, לגבי תמלוגים המשתלמים עבור השימוש או זכות השימוש בציד תעשייתי, מסחרי או מדעי, שיעור המס יעמוד על 70% מהסכום ברוטו של התמלוגים. קרי, שיעור ניכוי המס במקור האפקטיבי הינו 7%.

(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) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לאסטוניה ;
- (7) סעיפים 15(1) ו- 15(2) לאמנה בין ישראל לארה"ב ;
- (8) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לאתיופיה ;
- (9) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לבולגריה ;
- (10) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לבלרוס ;
- (11) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לברזיל ;
- (12) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לגאורגיה ;
- (13) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל קוריאה הדרומית ;
- (14) סעיף 14(5) לאמנה בין ישראל להודו ;
- (15) סעיף 15(5) לאמנה בין ישראל להולנד ;
- (16) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לוייטנאם ;
- (17) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לטיוואן ;
- (18) סעיפים 13(4) ו- 13(5) לאמנה בין ישראל ליוון ;
- (19) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל ללוקסמבורג ;
- (20) סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל למכסיקו ;
- (21) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לסינגפור ;
- (22) סעיף 13(4) לאמנה בין ישראל לסלובקיה ;
- (23) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לספרד ;
- (24) סעיפים 13(3) ו- 13(6) לאמנה בין ישראל לפינלנד ;
- (25) סעיף 13(4) באמנה בין ישראל לצ'כיה ;
- (26) סעיף 13(2) לאמנה בין ישראל לצרפת ;
- (27) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לקרואטיה ;
- (28) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לקנדה ;
- (29) סעיף 13(3) לאמנה בין ישראל לרוסיה ;
- (30) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל לשווייץ .
- (31) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל למלטה .
- (32) סעיף 13(5) לאמנה בין ישראל למקדוניה .

(D) על פי האמנה בין ישראל לשוודיה, דיבידנד המשולם על ידי חברה ישראלית לתושב שוודיה יהיה פטור ממס בישראל, בתנאי שהוא משולם מתוך הכנסה בישראל שחויבה ב"מס הכנסה". אחרת - הדיבידנד יתחייב במס בשיעור המוטל בדרך כלל על הכנסת חברה ישראלית. במהלך שנת 2014, החלה רשות המסים לנקוט בעמדה כי אין להחיל פטור זה וכי יש לחייב את הדיבידנד במס בשיעור של 25%. שיעור מופחת של 5% או 15% ינתן במסגרת הסדר ספציפי עם רשות המיסים, בין היתר כתלות בהחזקה מינימאלית, של 50% מזכויות ההצבעה.

(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 לבריטניה נחתמה בראשי תיבות ביום 2 באפריל 2009 וטרם נכנסה לתוקף. במסגרת האמנה החדשה נקבעו שיעורי ניכוי מס במקור חדשים והקלות נוספות, לרבות: ריבית - 5% ופטור במקרים מסוימים ; תמלוגים ורווח הון - פטור על תמלוגים ורווח הון במדינת המקור ; דיבידנדים - פטור באחזקה מהותית ו-5% במקרים אחרים.

- (G) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגרמניה נחתמה ביום 21 באוגוסט 2014, אושרה ביום 10 במאי 2016, ונכנסה לתוקף החל מיום 1 בינואר 2017.
- (H) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לאוסטריה נחתמה בראשי תיבות ביום 28 בנובמבר 2016 וטרם נכנסה לתוקף. במסגרת האמנה החדשה נקבעו שיעורי ניכוי מס במקור חדשים והקלות נוספות, לרבות: ריבית - 5%, תמלוגים - פטור, דיבידנדים - פטור באחזקה מהותית ו-10% במקרים אחרים.
- (I) אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לבלגיה נחתמה בראשי תיבות ביום 18 במרץ 2010 וטרם נכנסה לתוקף. במסגרת האמנה החדשה נקבעו שיעורי ניכוי מס במקור חדשים והקלות נוספות, לרבות: ריבית - 5%, תמלוגים - פטור רווח הון - פטור למעט סייגים. דיבידנד - פטור באחזקה מהותית ו-5% במקרים אחרים.
- (J) שיעור הריבית יהיה מחצית משיעור הריבית שהיה חל ללא הסעיף, אך לא יעלה על 12.5% ולא יפחת מ-7.5%.
- (K) מפעל מאושר.
- (L) אם ניתן זיכוי נוסף בפינלנד.
- (M) אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאזרבייג'ן נחתמה בראשי תיבות ביום 31 בדצמבר 2016 וטרם נכנסה לתוקף.
- (N) אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארמניה נחתמה בראשי תיבות ביום 13 בנובמבר 2014 וטרם נכנסה לתוקף.

3.4 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 סבא²⁸). 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.

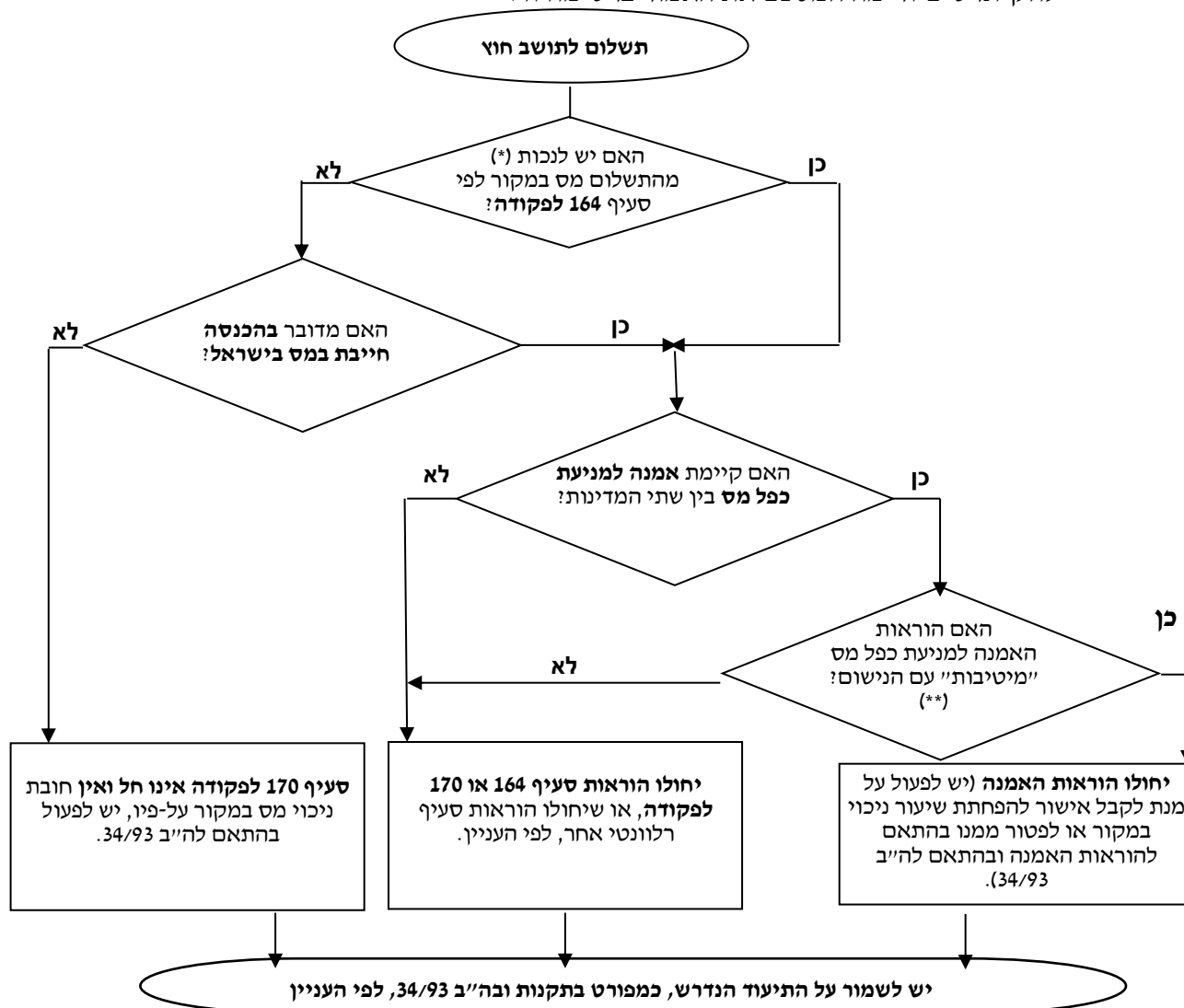
בית המשפט קבע כי עומדת לנישום הזכות לדרוש מפקיד השומה להפעיל שיקול דעת סביר בדבר כניסה לנוהל הסכמה הדדית, וכי יש לראות בנוהל ההסכמה ההדדית כחלק מהליך השומה, ויש למצות את ההליך קודם למיצוי הליך הערעור על השומה.

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 סבא²⁹). 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.

28 עמ"ה (ת"א) 1255/02.
 29 עמ"ה (ת"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.

17.19 חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי

ביום 2 בספטמבר 2015 אישרה מליאת הכנסת בקריאה ראשונה את הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ה-2015, אשר נכללים בה, בין היתר, שינויים נרחבים בכל הקשור לחילופי מידע בינלאומיים לצרכי אכיפת מס. שינוי זה הוא חלק ממגמה עולמית במסגרתה פועלים באופן נמרץ, ארגון ה-OECD, האיחוד האירופאי והגלובל פורום, לשקיפות ולחילופי מידע למטרות מס כדי לקדם וליעל את חילופי המידע בין המדינות. כך, למשל, החל משנת 2010 דורש ארגון ה-OECD ממדינות החברות בארגון וכן ממדינות נוספות, להצטרף לאמנה הרב-צדדית לסיוע מינהלי בענייני מס.

ישראל חתמה על האמנה ביום 24 בנובמבר 2015. האמנה אושררה על ידי ישראל ביום 31 באוגוסט 2016. עד כה חתמו על האמנה מעל ל-100 מדינות. במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'), התשע"ו-2015, אשר תחולתו מיום 1 בינואר 2016, נוספו סעיפים 214א עד 214ד לפקודה, תחת פרק רביעי לפקודה, באופן שמאפשר למדינת ישראל לחתום על הסכמים לחילופי מידע, וליישם בהתאם לסטנדרטים המקובלים כיום בעולם. סעיפים 231 ו-234 לפקודה קובעים חובת סודיות רחבה. העברת מידע ללא היתר של שר האוצר או שלא לצורך הפקודה מהווה עבירה

פלילית. על כן, תחת סעיפים 214א עד 214ד מצויין במפורש, כי על אף האמור בסעיפים האמורים, רשאי המנהל להעביר מידע לרשות מס במדינה אחרת בהתאם להסכם בין לאומי, בכפוף לסייגים מסוימים ובכללם לשמירת סודיות המידע אצל הגורם המקבל, ולאי העברת מידע אשר נאסר על רשות המסים בחוק לעשות בו שימוש לצורך גביית מסים. העברת המידע תותר בין על פי בקשה של רשות מס זרה ובין ביוזמת המנהל. כאשר לעניין זה, "הסכם בין לאומי" מוגדר כאמנה למניעת כפל מס או הסכם לחילופי מידע. יודגש, כי על המנהל להודיע לתושב ישראל על הכוונה להעביר מידע לגביו לפחות 14 ימים לפני העברת המידע, אלא אם כן רשות המס של המדינה הזרה ביקשה שלא להודיע כאמור. בנוסף, נקבע, כי לצורך איסוף המידע לשם העברתו למדינה אחרת לפי הסכם בין-לאומי, יהיו למנהל ולפקיד השומה הסמכויות שיש להם לפי סעיפים 135 עד 140 לפקודת מס הכנסה, הנתונות להם לצורך אכיפת דיני המס בישראל. כמו כן, נקבע כי שר האוצר יפרסם הודעה ברשומות על כל הסכם לחילופי מידע שנחתם.

בהמשך לכך, בחודש מאי 2016 חתם ראש רשות המסים המכהן, מר משה אשר על על הצטרפותה של ישראל להסכם רשויות מוסמכות ליישום האמנה המולטילטרלית לחילופי מידע אוטומטי הנוגע למידע פיננסי – ("CRS") וכן ליישום האמנה המולטילטרלית לדיווח בין מדינות ("CBC").
 ה- CRS (Common Reporting Standard) הינו הסכם ליישום חילופי מידע אוטומטיים בנוגע לחשבונות פיננסיים של תושבים זרים. ההסכם ותקנו פותחו על ידי ה-OECD - לצורך אכיפת מס. ההסכם מגדיר תקן הקובע בין היתר הוראות לגבי סוג המידע שהמדינות יעבירו, מועד העברת המידע והגופים הפיננסיים עליהם תחול החובה של העברת המידע לרשויות. אחידות התקן נועדה לצמצם את העלויות הכרוכות בריבוי תקנים לממשלות ולמוסדות הפיננסיים ועל מנת לאפשר החלפת מידע ביעילות עם מדינות רבות בו זמנית. העברת המידע בנוגע להסכם CRS תחל בספטמבר 2018.

ה-CBC (Country-by-Country Report) הינו הסכם לדיווח בין רשויות המס של המדינות על פעילותן והכנסותיהן של של קבוצות רב לאומיות. במסגרת הסכם זה קבוצה רב לאומית תידרש להגיש בין היתר דוח שנתי הכולל מידע בגין כל ישות בקבוצה הרב לאומית, מידע על פיזור ההכנסות, המס ששולם במדינות בהן פועלת הקבוצה הרב לאומית, תחום פעילותן, תושבות, מקום התאגדות, מספר עובדים ועוד. ככלל, העברת המידע בין רשויות המס במסגרת ההסכם תעשה החל מסוף שנת 2017.

המכשיר המולטילטרלי - Multilateral Instrument (MLI)

פורום G20, בשיתוף עם ארגון ה-OECD, יזם את תוכנית ה-BEPS (שחיקת בסיס המס והסטה של רווחים) שמטרתה להיאבק בתכנוני מס בינלאומיים, לרבות הימנעות של תאגידים רב לאומיים מתשלומי מס על ידי שחיקת בסיס המס או הסטת רווחים למקלטי מס.
 לאחר עבודה ממושכת בשיתוף של למעלה מ-60 מדינות, נתקבלה הסכמה על שורת צעדים ליישום בדין הפנימי ובהוראות שבאמנות המס, במטרה לטפל בתופעת ה-BEPS.
 מכיוון שתקנון אמנות מס או החלפתן כרוכה בהליך ארוך, יזם ה-OECD הליך של מכשיר מולטילטרלי (MLI) שהוראותיו יתקנו את רוב אמנות המס של המדינות החתומות עליו, בהתאם להמלצת ה-BEPS.

ה-MLI כולל נושאים כמו מניעת ניצול לרעה של הוראות אמנה, טיפול בישויות שקופות, מבחני שובר שוויון לתושבותן של ישויות, טיפול במוסדות קבע, מחירי העברה, הליכי הסכמה הדדית והליכי בוררות.

ביום 7 ביוני 2017, חתמה ישראל יחד עם 68 מדינות נוספות על אמנה מולטילטרלית להחלת ה-MLI. ישראל בחרה להחיל את ה-MLI על כל אמנות המס עליהן חתומה, וכן על שתי אמנות המס שנחתמו בראשי תיבות (ארמניה ואזרבייג'ן) – סה"כ 56 אמנות.

לאחר החתימה על האמנה החלו המדינות בהליכי אישור פנימיים.

17.20 הסכם בין ארה"ב לישראל בעניין חילופי מידע, שיפור עמידה בחביונות מס

בינלאומיות ויישום ה-FATCA

1. רקע

ביום 18 במרס 2010 נחקק בקונגרס האמריקאי חוק FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act) שמטרתו מניעת התחמקות מתשלום מס על ידי אמריקאים המנהלים חשבונות פיננסיים מחוץ לארה"ב והגברת האכיפה והציות לדיני המס בארה"ב.

החוק מחייב כל גוף פיננסי מחוץ לארה"ב להתקשר בהסכם מיוחד עם רשות המסים בארה"ב, לפיו יתחייב לבצע בדיקת נאותות לבעלי החשבונות המוחזקים אצלו לצורך זיהוי חשבונות המוחזקים על ידי נישומים אמריקאים או על ידי ישויות שבהן לנישומים אמריקאים יש החזקה מהותית, ולהעביר לרשויות המס בארה"ב, אחת לשנה, מידע אודות חשבונות כאמור. כמו-כן, הגוף הפיננסי יתחייב להעביר מידע על מספרם של חשבונות שבעליהם סירבו לשתף פעולה ועל סך ערכם.

ברקע לחקיקה כאמור עומדת חובה, מזה שנים רבות על אזרחים אמריקאים, מחזיקי גרין-קארד מסוימים ומי שנחשבים כתושבי ארה"ב (להלן: "**אמריקאים**") לדווח על החזקות או זכויות חתימה בחשבונות בנק מחוץ לארה"ב אם ביום כלשהו במהלך השנה, היתרה בחשבון הייתה \$10,000 או יותר (דיווח FBAR).

יזכר כי אמריקאים חייבים בדיווח ובמס בארה"ב בגין הכנסותיהם הכלל עולמיות גם אם הם נחשבים תושבים של מדינה אחרת.

גוף פיננסי אשר לא יציית להוראות החוק יוכרז כגוף פיננסי שאינו מציית ויהא כפוף לסנקציה של ניכוי מס במקור בשיעור של 30% מכל תשלום ממקור הכנסה אמריקאי.

כחלופה להחלת הוראות החוק, ארה"ב מוכנה להתקשר בהסכם ביטראלי עם מדינות המעוניינות לשתף פעולה ביישום FATCA.

2. ההסכם בין ישראל לארה"ב

ביום 30 ביוני 2014 חתמו ממשלות ישראל וארה"ב על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת ה-FATCA (להלן: "**ההסכם ה-FATCA**").

ההסכם ה-FATCA מסדיר העברת מידע ל-IRS (רשות המס האמריקאית), באמצעות רשות המסים בישראל אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל.

המידע שיימסר, יכלול פרטים אודות חשבונות פיננסיים המוחזקים בידי אזרחי ארה"ב, בידי בעלי "גרין קארד" או בידי תושבי ארה"ב או בידי ישות משפטית שיש בה לאמריקאים החזקה מהותית.

עוד סוכם כי ה-IRS תדווח על הכנסות בחשבונות של ישראלים בארה"ב.

המועד הראשון להעברת המידע לרשות המיסים האמריקאית בהתאם להסכם ה-FATCA, נקבע במקור ליום 30 בספטמבר 2015, כאשר העברת המידע הראשונה תכלול נתונים לגבי מחזיקי חשבונות אמריקאים והיתרות בחשבונותיהם לסוף שנת 2014.

אולם, ביום 31 באוגוסט 2015, הודיע מינהל הכנסות המדינה במשרד האוצר על דחיית מועד הדיווח הראשון לרשות המיסים האמריקאית ליום 30 בספטמבר 2016.

ההסכם ה-FATCA מכיל שני נספחים, כאשר הנספח הראשון להסכם מכיל הוראות למוסדות הפיננסיים המורות כיצד עליהם לבצע בדיקות לזיהוי החשבונות לגביהם יש להעביר מידע.

הנספח השני כולל את רשימת הגופים והחשבונות הפטורים מדיווח. כמו-כן, הנספח קובע כי גופים המנהלים את החיסכון הפנסיוני בישראל לא יהיו חייבים בדיווח על חשבונות החיסכון הפנסיוני שהם מנהלים. בנוסף, גופים פיננסיים נוספים המהווים סיכון נמוך לשימוש למטרות של העלמת מס יהיו פטורים מדיווח כמו קרנות השתלמות לשכירים, קופות גמל למטרות מיוחדות או נאמנים על תוכניות אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה.

ביום 23 במרץ 2016, חתמה מדינת ישראל עם ארה"ב הסכם Competent Authority

Agreements (להלן: "**ההסכם רשויות מוסמכות**"), סעיף 3(6) להסכם ה-FATCA, קובע כי על הרשויות המוסמכות בישראל וארה"ב לקבוע כללים ונהלים לצורך יישום הוראות מסוימות של ההסכם ה-FATCA. בהתאם לכך ההסכם הרשויות המוסמכות מסדיר את אופן יישום ההסכם ה-FATCA באמצעות קביעת נהלים להחלפת המידע, לרבות רישום המוסדות הפיננסיים, עיתוי

ודרך העברת המידע, כללי אכיפה, ושמירה על סודיות המידע ואבטחתו.

ביום 14 ביולי 2016 פורסם ברשומות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 227), התשע"ו בגדרו נקבעו מספר הוראות לצורך יישום ההסכם ה-FATCA ולצורך חתימה על הסכמים נוספים לחילופי מידע, בהתאם למקובל היום בעולם.

החוק נכנס לתוקף עם התקנת תקנות מס הכנסה (יישום ההסכם ה-FATCA), התשע"ו-2016 אשר פורסמו ביום 4 באוגוסט 2016. על פי התקנות יצטרכו הבנקים ושאר הגופים הפיננסיים בישראל לזהות את בעלי החשבונות שהינם אזרחי ארה"ב או תושבי ארה"ב לצרכי מס, ולהעביר לרשות המסים בישראל עד ה-20.9.16, מידע על בעלי החשבונות והיתרות בחשבונותיהם המתייחס לשנים 2014 ו-2015.

רשות המסים תעביר את המידע לרשות המסים בארה"ב עד ליום ה-30.9.2016.

ההוראות אינן חלות על הגופים המוסדיים המנהלים את כספי הגמל והפנסיה המיועדים לפרישה, וכן קיים פטור מדיווח גם לגבי חשבונות בקופות גמל למטרות מיוחדות ולחשבונות של קרנות השתלמות של שכירים.

קיימים פטורים נוספים, ביניהם פטורים לגופים המנהלים רק פיקדונות בעלי ערך נמוך שאינם עולים על סך של \$50,000. ובנוסף קיים פטור מדיווח לחשבונות בעלי ערך נמוך כגון ליחידים בעלי פיקדונות שערכם אינו עולה על \$50,000. יחד עם זאת, נקבע כי בנקים שהתעורר אצלם חשש ממשי כי נעשו בחשבון פעולות במטרה לעקוף את חובות הזיהוי והדיווח לא יהיו פטורים מדיווח על החשבונות האמורים.

המוסדות הפיננסיים יהיו מחויבים להודיע לבעלי החשבונות שזוהו כאמריקאים, לפחות 30 ימים לפני העברת המידע לרשות המסים, כי המידע על חשבונותיהם יועבר. התקנות קובעות גם את הדרך שבה יכול מי שסבור שזוהה בטעות, לבטל את סיווגו כ"אמריקאי".

ביום 12 בפברואר 2017 פרסמה רשות המיסים חוזר מס הכנסה 3/2017 בנושא יישום ההסכם ה-FATCA, מטרת החוזר הינה מתן הבהרות למוסדות הפיננסיים בישראל, ליחידים ולישויות אשר בבעלותם חשבונות פיננסיים בישראל לגבי יישום ההסכם ה-FATCA. רשות המיסים מדגישה כי מטרת החוזר הינה מתן הבהרות ובכל מקרה החוק והתקנות ליישום ההסכם ה-FATCA שהוצאו מכוחו גוברים על החוזר. וכן, כי אין לראות בחוזר עמדה המחייבת את רשויות המס בארה"ב.