

י'טבת/תשס"ג
15 דצמבר, 2002

אל: תפוצה: א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(2), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 21/2002 - תכנון ומדיניות / היחידה למיסוי בינלאומי / משפטית

הנדון: הרפורמה במס הכנסה - מיסוי בינלאומי

1. כללי

ביום 23 ביולי 2002 אישרה הכנסת את תיקון 132 (להלן: "התיקון") לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). התיקון התבסס על המלצותיה של הועדה לרפורמה במס. המלצות הועדה פורסמו בחודש יוני 2002.

התיקון כולל שינויים בדיני המס בעיקר בנושאי הפחתת שיעורי המס הישיר על הכנסות מיגיעה אישית ורווחי הון, מיסוי שוק ההון, מיסוי הכנסות מחוץ לישראל, ביטול פטורים ושינויים נוספים.

חוזר זה יסקור את השינויים העיקריים שבוצעו במסגרת התיקון בתחום המיסוי הבינלאומי. בקרוב יפורסמו חוזרים נוספים לגבי נושאים ספציפיים בהם יורחב הדיבור באותם נושאים. לחוזר מצורף נספח אשר מפרט, לשם נוחות, את מספרי הסעיפים שלגביהם בוצע תיקון, החלפה, הוספה או ביטול ובתמצית את מהות השינוי.

ככלל, תחילתו של התיקון הוא מיום 1 בינואר 2003 והוא יחול על הכנסות שהופקו או שנצמחו החל משנת המס 2003, אלא אם נקבע אחרת.

2. מעבר לשיטת מס פרסונלית

2.1 תיקון סעיף 2

שינוי מהותי במסגרת תיקון 132 הינו מעבר משיטת מס טריטוריאלית לשיטת מס פרסונלית. ביטוי לשיטה הטריטוריאלית נקבע בסעיף 2 לפקודה: **"מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:"**

סעיף זה שונה כך שתהא לו תחולה פרסונלית לגבי תושבי ישראל יחד עם שימור השיטה הטריטוריאלית לגבי תושבי חוץ: **"מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:"**

במקביל לשינוי שיטת המס בוטלו סעיפים 5(1) עד 5(4)(א). סעיפים אלו הרחיבו את שיטת המס הטריטוריאלית באופן שקבעו כי ההכנסות המפורטות בהם יראו כמופקות בישראל. עם המעבר לשיטת מס פרסונלית אין עוד צורך בסעיפים אלו. ניתן לראות כי לאחר שינוי שיטת המס לא תהיה עילה לחיוב במס מכח "נתקבלה" ולפיכך בוטלו סעיפים אשר קשורים לעילת חיוב זו כגון: סעיף 68 שקבע פטור ממס לתושב זמני שקיבל הכנסה בישראל וסעיף 14 שקבע הקלות להכנסה ששולם עליה מס רק משום שנתקבלה בישראל.

2.2 שינוי הגדרת "תושב ישראלי" לגבי יחיד ולגבי חבר בני אדם

במסגרת התיקון בוצעו שינויים בהגדרת "תושב ישראלי" שבסעיף 1 לפקודה לגבי יחיד ולגבי חבר בני אדם.

2.2.1 שינוי ההגדרה לגבי יחיד

בפסיקה נקבע כי המבחן המהותי לקביעת מקום המושב של יחיד הוא מבחן "מרכז החיים" (בין היתר בפס"ד אריה גונן – עמ"ה 5048/97). בתיקון 132 הוחלט לאמץ את מבחן מרכז החיים כך שיחיד ייחשב כתושב ישראל אם מרכז חייו בישראל. לשם קביעת מקום מרכז החיים קובע הסעיף כי יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים. הסעיף מפרט קריטריונים לקביעת מקום מרכז החיים: מקום ביתו הקבוע של היחיד, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו

הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.

חזקות מספריות לגבי מרכז חיים

בפסקה (א)(2) להגדרת "תושב" קיימות שתי חזקות טכניות מספריות אשר בהתקיימות אחת מהן יש כדי להצביע שמרכז חייו של היחיד בשנת המס הוא בישראל:

. אם אותו יחיד שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר.

. אם אותו יחיד שהה בישראל בשנת המס לפחות 30 ימים וסך כל תקופת שהייתו

בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

יודגש כי החזקות הינן חזקות "חיוביות" באופן שקיומן מצביע על היות מרכז חייו של היחיד בישראל. החזקות המספריות ניתנות לסתירה הן ע"י היחיד והן ע"י פקיד השומה וזאת באמצעות הוכחה של הצד המבקש לסתור אותן כי מרכז חייו של היחיד איננו בישראל.

לא מתקיימות החזקות (לדוגמה: היחיד שהה בישראל בשנת המס רק 150 ימים), אין בכך כדי ליצור חזקה שמקום המושב הוא בחו"ל. במקרה כאמור ישמש המבחן המהותי - מבחן מרכז החיים כמבחן הבלעדי לקביעת מקום המושב.

בפסקה (4) להגדרת "תושב" הוקנתה סמכות לשר האוצר לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי ההגדרה כתושב (בתנאי שהוא עובד של אחד הגופים המפורטים בסעיף) ותנאים לפיהם לא יראו יחיד כתושב ישראל אף אם הוא עונה על התנאים שבהגדרה.

2.2.2 שינוי הגדרת תושב לגבי חבר בני אדם

בהגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם שונתה החלופה הראשונה כך שהמבחן היחידי על פיה הוא מבחן ההתאגדות.

כתוצאה מכך, חבר בני אדם ייחשב כתושב ישראל אם התקיים אחד מאלה:

- 1) הוא התאגד בישראל, דהיינו התאגד עפ"י הדין הישראלי.
- 2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל (לפירוט המושג "שליטה וניהול" ראה גם חוזר מס הכנסה מספר 4/2002 - קוים מנחים לקביעת שליטה וניהול).

2.3 התאמות לסעיף 3א - הכנסה של אזרחי ישראל תושבי האזור

סעיף 3א דן בהכנסה של אזרחי ישראל שנצמחה, הופקה או נתקבלה באזור וקבע כי יראוה כהכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל. עם המעבר לשיטת מס פרסונלית בוצעו בסעיף ההתאמות הנדרשות לצורך החלת שיטת המס החדשה על אזרחי ישראל תושבי האזור. נקבע כי הכנסתו של אזרחי ישראל תושב האזור שהופקה מחוץ לישראל ומחוץ לאזור, יראוה כאילו הייתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה מחוץ לישראל.

3. כללי מקור - לקביעת מקום הפקת ההכנסה

עם המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, דרושים כללים ברורים לקביעת מקום הפקתה של הכנסה. חשיבותם של כללים אלו לגבי תושבי ישראל היא בעיקר לעניין הזיכוי ממס זר. כפי שיובהר בסעיף 10 להלן, זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל יינתן לתושב ישראל רק אם אותה הכנסה נחשבת כהכנסה שמקום הפקתה הוא מחוץ לישראל.

לגבי תושבי חוץ חשיבות הכללים היא בעיקר לעניין זכות המיסוי של ישראל. הכנסה של תושב חוץ תמוסה בישראל רק אם מקום הפקתה הוא בישראל. סעיפים 4א ו-89(ב)(3) הוספו לפקודה במסגרת התיקון. סעיפים אלו קובעים את מקום הפקתן של ההכנסות השונות.

3.1 מקום הפקת הכנסות פירותיות

סעיף 4א(א) דן בקביעת מקום הפקתן של ההכנסות הפירותיות. לגבי **הכנסה מעסק** - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה. לגבי **הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי** - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק. לגבי **הכנסה ממשלח יד** - מקום ביצוע השירות. לגבי **הכנסה מעבודה** - מקום ביצוע העבודה. לגבי **ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה** - מקום מושבו של המשלם. לגבי **דמי שכירות או דמי שימוש בנכס** - מקום השימוש בנכס. לגבי **השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי** - מקום מושבו של המשלם. לגבי **קצבה מלוג ואנונה** - מקום מושבו של המשלם. לגבי **הכנסה מחקלאות** - מקום הנכס מניב ההכנסה.

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

3.2 חריגים לקביעת מקום המקור

בסעיף 4א(ב) לתיקון נקבעו מספר חריגים לעניין מקום הפקת הכנסות כמפורט להלן:

3.2.1 הכנסת עבודה

הכלל לגבי מקום הפקת הכנסה מעבודה הוא מקום ביצוע העבודה. לפיכך, מקום הפקתה של הכנסה מעבודה שבוצעה מחוץ לישראל אינו בישראל. אולם, אם המעביד הוא אחד הגופים שיפורטו להלן ויחסי העבודה עם אותו מעביד החלו כאשר העובד היה תושב ישראל, יראו את מקום הפקת ההכנסה בישראל, למרות שהעבודה בוצעה מחוץ לישראל. הגופים שלגביהם יחול חריג זה מפורטים בפסקה (א)4 להגדרת "תושב ישראל": מדינת ישראל, רשות מקומית, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת, קרן היסוד, המגבית, חברה ממשלתית, רשות ממשלתית או תאגיד שהוקם לפי חוק.

3.2.2 הוצאה של מפעל קבע

הכלל החריג מתייחס למצב בו מדובר במפעל קבע של תושבי חוץ בישראל או של תושבי ישראל מחוץ לישראל, אשר יש לו הוצאה מסוג כזה שנקבע לגביה כלל של מקום הפקה עפ"י תושבות המשלם - ריבית, דמי נכיון והפרשי הצמדה, רווחים ותמלוגים שמקורם בנכס לא מוחשי, קיצבה מלוג ואנונה. כלל זה קובע כי הכנסה מאותם מקורות תחשב כמופקת בישראל גם כאשר המשלם הוא תושב חוץ - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל קבע של תושב החוץ בישראל, ולחלופין - הכנסה מאותם מקורות תחשב כמופקת מחוץ לישראל גם כשהמשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל קבע שלו מחוץ לישראל. במקרים אלה נבחר למעשה קריטריון המיקום של מפעל הקבע ולא מקום התושבות.

לדוגמה: תושב חוץ אשר יש לו פעילות בישראל באמצעות מפעל קבע. אותה פעילות ממומנת ע"י הון זר ולפיכך נדרשות בניכוי בישראל הוצאות ריבית. במקרה כאמור נקבע כי למרות שהמשלם הוא תושב חוץ, מקום הפקת הכנסות הריבית הוא בישראל (מקומו של מפעל הקבע).

3.3 מקום הפקת הכנסה הונית

סעיף 89(ב)(3) קובע כי מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל בכל אחד מהמקרים הבאים:

(הנכס הנמכר נמצא בישראל.

(הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש (לרבות מלאי, זכות במקרקעין ואיגוד מקרקעין) הנמצא בישראל. לגבי נכס כאמור ייחשב חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל כרווח הון שמקום הפקתו 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. גם לגבי זכות זו ייחשב חלק התמורה הנובע מרכוש הנמצא בישראל כרווח הון שמקום הפקתו בישראל.

4. שיעור המס על הכנסות שמקורן מחוץ לישראל

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

4.1 הכנסה של יחיד מדמי שכירות שמקורה מחוץ לישראל

בתיקון לפקודה, הוסף סעיף 122א אשר דן בהכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל בידי יחיד.

הסעיף מאפשר לשלם מס בשיעור 15% (במקום מס בשיעורים רגילים) בתנאים הבאים:

(ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 121).

(היחיד זכאי לדרוש בניכוי רק הוצאות פחת.

יובהר כי יחיד שבחר בשיעור המס המיוחד אינו זכאי לנכות הוצאות אחרות (לרבות הוצאות מימון), אינו זכאי לקזז כנגד ההכנסה הפסדים ואינו זכאי לדרוש זיכויים מהמס החל על אותה הכנסה.

במקרה והיחיד דורש הוצאות (שאינן הוצאות פחת) או קיזוז הפסדים או זיכויים, יחולו על ההכנסה שיעורי המס הרגילים.

4.2 הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל

4.2.1 לגבי יחיד

התיקון לא שינה את שיעור המס אשר חל על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד. בהתאם לסעיף 125ב שיעור המס הוא 25% גם על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל. אם הדיבידנד משתלם על נייר ערך זר יהיה שיעור המס - 35% עד תום שנת המס 2006 ו-25% משנת המס 2007 ואילך.

4.2.2 לגבי חבר בני אדם

סעיף 126(א) לפקודה קובע כי "על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 36%". סעיף 126(ב) לפקודה, טרם התיקון, קבע: "בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה **מדיבידנד או מחלוקת רווחים** שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות...". כלומר: דיבידנד שחילקה חברה אשר חייבת במס חברות (בד"כ חברה תושבת ישראל) הוצא מבסיס המס בידי החברה המקבלת (גם היא בד"כ חברה תושבת ישראל).

במסגרת התיקון שונה סעיף 126(ב) ונוסחו הוא: " בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה **מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל** שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות...".

ניתן לראות כי לאחר התיקון צומצם סעיף 126(ב) כך שיחול רק לגבי רווחים או דיבידנדים שמקורם בהכנסות שהופקו או נצמחו בישראל.

לדוגמה: חברה תושבת ישראל אשר מחלקת דיבידנד מרווחים שמקורם הפקתם מחוץ לישראל לחברה אחרת תושבת ישראל, סכום הדיבידנד האמור לא יזכה להקלה שניתנה בעבר (הוצאה מבסיס המס). במקביל, החברה מקבלת הדיבידנד תהא זכאית לזיכוי בגובה מס החברות שבו חויבה החברה המחלקת על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

4.2.3 שיעור המס על דיבידנד בידי חבר בני אדם

לסעיף 126 התווספו סעיפים קטנים (ג) עד (ו).
 סעיף 126(ג) קובע כי דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל (כפי שתואר בדוגמה לעיל) וכן דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל (כלומר: חולק ע"י חברה תושבת חוץ), שיעור המס עליו הוא 25%.

4.2.4 שיעור המס על "דיבידנד מגולם"

סעיף 126 (ג) מתייחס לאחד משני המצבים הבאים:

("החברה הנישומה" (חברה שקיבלה דיבידנד מחברה שבה היא מחזיקה לפחות 25% מאמצעי השליטה) ביקשה לקבל זיכוי גם בגין מס זר ששולם על הרווחים מהם מחולק הדיבידנד (להלן: "זיכוי עקיף").
 (החברה הנישומה זכאית לקבל זיכוי עקיף בהתאם לאמנה למניעת כפל מס.
 הסעיף קובע כי במקרים אלו, יוטל מס חברות בשיעור רגיל של 36% על "הדיבידנד המגולם" (הדיבידנד בתוספת המס ששולם על ההכנסה שממנה חולק).

דוגמה: חברת "ישראל", תושבת ישראל קיבלה דיבידנד מחברה תושבת חוץ שבה היא מחזיקה בשיעור של 100%.

הפעלת סעיף 126 (ג)

1000	הכנסת חברת החוץ (ממנה חולק הדיבידנד)
(200)	מסי חוץ ששילמו למדינה הזרה (20%)
<hr/> 800	דיבידנד לחלוקה
(120)	ניכוי במקור במדינה הזרה (15% עפ"י אמנה)
<hr/> 680	דיבידנד נטו שהתקבל

סכום "הדיבידנד המגולם": $200+800=1000$

סכום הדיבידנד המגולם ייחשב כהכנסה שחייבת בשיעור 36% ובכדי למנוע מצב של כפל מס יינתן זיכוי בשל המסים שנוכו במדינה הזרה (320 ש"ח).

4.3 שיעור המס על הכנסות מימון בידי יחיד שמקורן מחוץ לישראל
 במסגרת התיקון הוסף סעיף 125ג שבו נקבעו שיעורי מס מיוחדים על הכנסה מריבית, מדמי ניכיון ומרווחים (להלן: "הכנסות מימון").
 הסעיף קובע בין היתר שיעור מס של 15% על הכנסות מימון ריאליות ושיעור מס של 10% על סוגים מסוימים של הכנסות מימון נומינליות (לגבי מכשירים פיננסיים שאינם צמודים).
 בהתייחס להכנסות מימון שמקורן מחוץ לישראל, שיעור המס הרלוונטי הוא 15% מאחר ומדובר במכשירים פיננסיים בחו"ל - דהיינו מהכנסה מפעילות במטבע חוץ שנושא הפרשי שער (כלומר, מדובר במכשיר צמוד).
 יובהר כי שיעור מס מיוחד זה יחול אך ורק אם חלה לגביו ההוראה בסעיף 125ג(ב). לגבי הכנסות מימון אחרות יחולו שיעורי המס הרגילים המפורטים בסעיף 121.

5. חברת משלח יד זרה

סעיף 5(1) לפקודה, טרם תיקון 132, קבע בין היתר, כי יראו את מקום הפקת הכנסה ממשלח יד בחו"ל כהכנסה שמופקת בישראל אם מדובר באותו משלח יד בו הוא עוסק בדרך כלל בישראל. לאחר התיקון יהיה תושב ישראל חייב במס על הכנסותיו ממשלח יד בין אם הופקו בישראל ובין אם לאו וללא חשיבות לסוג משלח היד, כפי שצוין בסעיף 2 לעיל.

לאור האמור לעיל, קיים החשש לתכנון המס הבא כדי להימנע מתשלום מס על הכנסה ממשלח יד בחו"ל:

הנישום יקים חברה בחו"ל אשר באמצעותה יבצע את פעילותו ממשלח יד. החברה לא תהיה חייבת במס בישראל (אם לא יחול עליה מבחן ה"שליטה וניהול מישראל") והמס יחוייב בישראל רק אם הנישום יקבל דיבידנד מהחברה ובשיעור מס מופחת (שיעור מס של 25% על דיבידנד במקום שיעור מס שולי על הכנסתו ממשלח יד).

סעיף 5(5) הוסף לפקודה בכדי למנוע את תכנון המס הנ"ל. עפ"י הסעיף, הכנסה שהפיקה "חברת משלח יד זרה" הנובעת מפעילותו של בעל השליטה בה (או מפעילות קרובו) ב"משלח יד מיוחד", יראוה כהכנסה שהופקה בישראל ע"י חברה שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. מכאן שהכנסת החברה ממשלח היד המיוחד כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם של בעלי

המניות תושבי ישראל (או תושבי האזור) ברווחי החברה תהיה חייבת במס חברות בישראל. במקביל, יינתן זיכוי בגין מס זר ששולם למדינת מושבה של חברת משלח היד הזרה.

”חברת משלח יד זרה” הוגדרה:

- חברת מעטים לפי סעיף 76(א) לפקודה.
 - מוחזקת, במישרין או בעקיפין, בשיעור 75% או יותר על ידי יחידים תושבי ישראל (או אזרחי ישראל תושבי האזור).
 - מרבית בעלי השליטה או קרוביהם עוסקים ב”משלח יד מיוחד” עבור החברה, בעצמם או באמצעות קרוב או באמצעות חברה בשליטתם.
 - מרבית הכנסותיה או רווחיה נובעים מ”משלח יד מיוחד”.
- שר האוצר יקבע בחקיקת משנה רשימה של מקצועות שיהוו “משלח יד מיוחד” לעניין סעיף זה. רשימה זו תכלול, בין השאר, בעלי מקצוע חופשיים כמשמעותם בתוספת ה' להוראות ניהול ספרים, רופאים, מתווכים, מרצים, מורים, עורכי דין, עיתונאים, צלמים, מנהלי חברות וכו'.

6. מיסוי בעלי שליטה ישראלים ב”חברה נשלטת זרה” (הוראות CFC)

המעבר למיסוי על בסיס פרסונלי נועד לכלול בבסיס המס של תושבי ישראל גם את הכנסותיהם מנכסים בחו”ל. תושב ישראל יכול היה לכאורה להימנע מחיוב במס על ההכנסה באמצעות החזקת הנכס מניב ההכנסה בחו”ל על ידי חברה בשליטתו שהיא תושבת חוץ.

התיקון הוסיף את סעיף 75 לפקודה, הקובע כי תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברה תושבת חוץ, שמרבית הכנסותיה או רווחיה בשנת המס הם פסיביים, או שמקורם בהכנסות פסיביות, יחויב במס על חלקו היחסי מהם כאילו חולקו לו כדיבידנד.

בסעיף הוראות המיישמות כללים הידועים ככללי CFC (Controlled Foreign Corporation) הנהוגים כיום במדינות העולם המפותחות.

ראוי לציין כי בניגוד לחברת משלח יד זרה שם החברה עצמה חייבת במס על הכנסותיה ממשלח יד מיוחד, הרי שבחברה נשלטת זרה בעל השליטה הוא החייב במס על דיבידנד רעיוני “שחולק” לו מההכנסות הפסיביות.

חברה נשלטת זרה היא -

- חברה שאינה נסחרת בבורסה.
- רוב הכנסותיה או רווחיה נובעים מהכנסות פסיביות.
- שיעור המס החל על הכנסתה הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 20%.
- למעלה מ- 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, על ידי תושבי ישראל.

הכנסות פסיביות, לעניין סעיף זה, הוגדרו כהכנסות מריבית, מדיבידנד, מתמלוגים, מדמי שכירות, מרווח הון וכל הכנסה שמקורה באחד מהם. יודגש כי הכנסות פסיביות לא יכללו הכנסות מעסק או משלח יד.

הסעיף חל גם במקרה של שרשרת חברות שהינן חברות נשלטות זרות. במקרה זה, יועבר לבעל השליטה חלקו היחסי ברווחי כל אחת מהחברות בשרשרת החברות. במקרה ובשרשרת החברות נמצאת חברה עסקית, הרי שבמידה ועיקר ההכנסות או הרווחים בחלק השרשרת המתחיל מהחברה העסקית הם הכנסות או רווחים פסיביים, הם ייוחסו כדיבידנד לבעל השליטה (לפי חלקו היחסי).

מכיוון שמחייבים את בעל השליטה במס על הכנסה רעיונית מדיבידנד, יש בסעיף הוראת זיכוי בגין מס שמנוכה עפ"י דין במקור בשל דיבידנד במדינת החוץ (זיכוי רעיוני על מס זר). בעת חלוקת הדיבידנד בפועל יינתן זיכוי בגובה המס ששילם בשלב החיוב הרעיוני. בעת מכירת המניות, יינתן זיכוי מהמס החל במכירה בסכום המס על הרווחים שלא שולמו ושעד מועד המכירה טרם חולקו כדיבידנד.

בנוסף, קיימות בסעיף הוראות נוספות בעניין אחזקות קרובים, שיתוף פעולה, דיווחים ועוד.

7. קיזוז הפסדים שמקורם מחוץ לישראל

עם המעבר למיסוי פרסונלי, ימוסו תושבי ישראל על הכנסותיהם מחו"ל. במקביל נקבעו הוראות להתרת קיזוז הפסדים שנוצרו בחו"ל. בתיקון הוחלף סעיף 29 לפקודה והוסף סעיף

92(ב)(3) לפקודה. כלל בסיסי בסעיפים אלו הוא כי לא יותר הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל, אשר אם היה רווח לא היה מתחייב במס בישראל.

כמו כן נקבעו הכללים הבאים :

7.1 הפסדים הנובעים מהכנסה פסיבית - סעיף 29(1)

הפסדים הנובעים מהכנסה פסיבית מחו"ל יקוזזו רק כנגד הכנסות פסיביות מחו"ל. הפסדים כאמור שנותרו לאחר הקיזוז, יועברו לשנים הבאות ויקוזזו כנגד הכנסה פסיבית מחו"ל באותן שנים, בזו אחר זו. הכנסות פסיביות, לעניין סעיף זה, הוגדרו כהכנסות מריבית, מדיבידנד, מדמי שכירות ומתמלוגים, שאינן הכנסות מעסק או משלח יד.

7.2 הפסד מעסק או משלח יד - סעיף 29(2)

על הפסד מעסק או משלח יד שמקורו בחו"ל יחולו ההוראות הבאות :

7.2.1 נקבע בסעיף סדר קדימויות להכנסות מהן יקוזז ההפסד :

- (1) כנגד הכנסה חייבת באותה שנה מעסק או משלח יד שמקורו בחו"ל.
- (2) כנגד הכנסה פסיבית שמקורה בחו"ל שנותרה לאחר הקיזוז לפי סעיף 7.1 לעיל.
- (3) אם ההפסד הינו מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים מישראל, יכול הנישום לבקש לקזזו כנגד הכנסות שמקורן בישראל.

7.2.2 נותר הפסד שלא ניתן לקזזו באותה שנה, הוא יועבר לשנים הבאות לקיזוז כנגד

הכנסה מעסק או משלח יד שמקורם בחו"ל (לרבות רווח הון בעסק או משלח יד). כאשר ההפסד המועבר הינו מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים מישראל, יכול הנישום לבקש לקזזו כנגד הכנסות מעסק או משלח יד שמקורם בישראל (לרבות רווח הון או שבח בעסק או משלח יד).

7.2.3 קוֹזוּ הפסד מעסק או משלח יד שמקורו בחו"ל כנגד הכנסות שמקורן בישראל (כאשר מדובר בעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים מישראל) יחול "כלל תפיסת ההכנסה":

הכנסה חייבת מחו"ל שהיתה לנישום מעסק בשנתיים שקדמו לשנת הקיזוז או בחמש השנים שאחריה, עד גובה ההפסד שקוֹזוּ כאמור, תחשב כהכנסה שמקורה בישראל.

משמעות כלל זה היא: סיווג מקום ההכנסה כהכנסה שהופקה בישראל (למרות שמדובר בהכנסה שבפועל הופקה מחוץ לישראל). סיווג זה ישלול מהנישום את הזיכוי בגין המס ששילם בחו"ל וזאת מאחר וכללי הזיכויים לא יאפשרו מתן זיכוי להכנסה שמקום הפקתה בישראל [ראה סעיף 10 להלן].

7.3 קיזוז כנגד סכום אינפלציוני - סעיף 29(4)

הפסדים כאמור בסעיפים 7.1 ו- 7.2 לעיל לא יקוֹזוּ כנגד סכום אינפלציוני, אם ביקש זאת הנישום. לא חלה על הנישום חובת הקיזוז כנגד סכום אינפלציוני ולכן אין הוא מאבד את ההפסד, אלא מקוֹזוּ כנגד הכנסה אחרת ואם לא נותרה הכנסה באותה שנה, הוא רשאי להעבירו לקיזוז בשנים הבאות.

7.4 הפסד הון - סעיף 92(ב)(3)

על הפסד הון שמקורו בחו"ל יחולו ההוראות שחלו ערב התיקון, פרט לכך שיש לקוֹזוּ תחילה כנגד רווח הון שמקורו בחו"ל. יצוין כי מגבלת קיזוז של 7 שנים בוטלה לגבי הפסדי הון שנוצרו החל משנת המס 1996.

8. הקלות לעולים חדשים ותושבים חוזרים

ערב התיקון הייתה קיימת בסעיף 14(א) לפקודה הסמכה לשר האוצר לתת פטור או הנחה ממס על הכנסה שמקורה בחו"ל אשר חייבת במס רק משום שנתקבלה בישראל. בסעיף 14(ב) היתה סמכות לנציב לפטור הכנסה של עולה בתקופה של שבע השנים הראשונות להיותו תושב ישראל. עם המעבר לשיטת המיסוי הפרסונלי, הכנסתו של תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בחו"ל תהיה חייבת במס בישראל. לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ישנם לרוב נכסים והכנסות מחו"ל. כדי להקל על קליטתם בישראל, קבע המחוקק בתיקון מספר הקלות שנקבעו בסעיפים 14, 9 ו- 97(ב) לפקודה:

- 8.1 הקלות על הכנסות פסיביות של עולה חדש
 סעיף 14(א) דן בהכנסותיו של עולה חדש מריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות, שאינן הכנסות מעסק, שמקורן בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני עלייתו לישראל. הכנסות אלו תהינה פטורות ממס במשך 5 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל. העולה רשאי לבקש כי הכנסתו כאמור, או חלקה, לא תהיה פטורה. בהוראת מעבר לתיקון נאמר כי הכנסותיו של עולה חדש, מהמקורות שפורטו לעיל, אשר ביום 1.1.2003 חלפו למעלה מחמש שנים מיום שהפך לתושב ישראל, אך לא יותר מעשר שנים מאותו יום, יהיו פטורות ממס עד תום שנת המס 2003.
- 8.2 הקלות על הכנסה מעסק של עולה חדש
 סעיף 14(ב) דן בהכנסותיו מעסק של עולה חדש. עפ"י הוראות הסעיף יהיה העולה זכאי לפטור במשך 4 שנים על הכנסותיו מעסק מחוץ לישראל, בתנאי שזהו עסק שהיה לעולה מחוץ לישראל במשך 5 שנים לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה.
- 8.3 הקלות על הכנסות פסיביות של תושב חוזר
 סעיף 14(ג) מגדיר "תושב חוזר" כיחיד שהפך לתושב ישראל ואשר שהה מחוץ לישראל בקביעות 3 שנים לפחות לאחר שחדל להיות תושב ישראל. עפ"י הוראות הסעיף תושב חוזר יהיה זכאי לפטור דומה לפטור לו זכאי עולה חדש על הכנסות פסיביות לפי סעיף 14(א) (הכנסות מריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים ודמי שכירות, שאינן הכנסות מעסק), בתנאי שהן נובעות מנכסים מחוץ לישראל אותם רכש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל. תושב חוזר לא יהיה זכאי לפטור דומה לזה הניתן לעולה חדש, לפי סעיף 14(ב), על הכנסות מעסק בחו"ל.
- 8.4 הנחה לקצבה של מי שעלה לישראל
 סעיף 9 קובע כי סכום המס החל על קצבה בשל עבודה שמקורה במדינה מחוץ לישראל אותו ישלם מי שעלה לישראל, לא יעלה על הסכום אותו היה משלם לו נשאר תושב אותה מדינה. למרות נוסח הסעיף תינתן ההקלה גם כאשר מקור הקצבה הוא בהכנסות מיגיעה אישית אף אם אינה משולמת ע"י המעביד. לסעיף זה אין הגבלת זמן - ההקלה חלה כל עוד מקבל הנישום את הקצבה.

8.5 פטור על רווח הון של עולה

ערב התיקון הקנה סעיף 97(ב) פטור ליחיד על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל, אם מכר אותו תוך 7 שנים מיום שהיה לתושב ישראל. התיקון האריך את תקופת הפטור לעשר שנים והוסיף פטור חלקי גם למכירה לאחר תקופה זו, כדלהלן:

8.5.1 עולה חדש

עולה חדש יהיה פטור ממס על רווח הון בשל מכירת נכס, שהיה לו בחו"ל לפני שהפך לתושב ישראל, במשך 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל.

8.5.2 תושב חוזר

תושב חוזר (כמפורט בסעיף 14 לפקודה) יהיה פטור גם הוא ממס על רווח הון במשך 10 שנים, אך במגבלות הבאות:

(הנכס נרכש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

(הנכס אינו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל.

8.5.3 אם חלפו למעלה מעשר שנים מיום שהפך לתושב ישראל, תינתן הקלה חלקית בחישוב רווח ההון לנכס כאמור בסעיפים 8.5.1 ו- 8.5.2. ההקלה קובעת פטור חלקי שיחושב לפי יחס התקופות.

חלק רווח ההון הריאלי הפטור יהיה: רווח ההון הריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום רכישת הנכס ועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב, לבין התקופה שמיום רכישת הנכס ועד יום מכירתו.

9. קביעת מחירי העברה בעסקה בינלאומית כאשר מתקיימים יחסים מיוחדים

בעסקאות בין צדדים קשורים קיים חשש כי תנאי העסקה הנקבעים בין הצדדים אינם תנאי השוק שלה. כאשר מדובר בעסקה בינלאומית הבדלים בשיעורי המס בין המדינות עלולים להוות תמריץ לקביעת מחירי העברה שונים ממחירי השוק ובצורה זו להסיט רווחים בין הצדדים הקשורים בעסקה. מסיבה זו, כללים לעניין מחירי העברה בין צדדים קשורים מקובלים בעולם.

במסגרת התיקון הוסף סעיף 85א לפקודה. עפ"י סעיף זה, עסקה בינלאומית בה מתקיימים יחסים מיוחדים בין צדדים קשורים, אשר נקבעו בה מחיר או תנאי השונים ממה שהיה נקבע לולא היו מתקיימים היחסים המיוחדים, באופן שהופקו מהעסקה פחות רווחים, תדווה לצורכי מס בהתאם לתנאי השוק.

צד לעסקה רשאי לפנות לנציב לקבלת אישור מקדמי לגבי עסקה מסוימת או סדרת עסקאות דומות. הבקשה תכלול את כל הפרטים והמסמכים הנוגעים לעסקה, וכן מסמכים אחרים אותם ביקש הנציב. במידה והוגשו כאמור, יהיה על הנציב להשיב תוך 180 יום, לכל היותר. אם לא השיב הנציב במועד, יראו את העסקה כאילו נעשתה בתנאי שוק.

בסעיף הוענקה הסמכה לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע דרכים לייחוס ההכנסות, ההוצאות, הניכויים, הזיכויים והפטורים במקרים בהם מחירי ההעברה שונים מהנהוג בשוק, וכן לקבוע הוראות לעניין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה והוראות רישום ותיעוד. יש לציין כי תחולת סעיף 85א לפקודה ביום כניסתו לתוקף של תקנות אלו.

10. הוראות לעניין זיכוי בגין מס זר

הרחבת יריעת המס בישראל כך שתכלול גם הכנסות של תושבי ישראל המופקות מחוץ לישראל חייבה קביעת מנגנון או "דרך טיפול במסי כפל" למניעת כפל מס. השיטה המקובלת היא מתן זיכוי בשל מס זר ששולם למדינת חוץ.

קודם לתיקון ניתן לפי חלק יי פרק שלישי לפקודה זיכוי בגין מס זר רק למס ששולם למדינה גומלת (מדינה עימה יש לישראל אמנה למניעת כפל מס). השיטה כללה זיכויים וכן ניכוי עודף המס הזר במקרים מסוימים, כשלא ניתן כזיכוי. בנוסף, שני צווים שמנעו כפל מס:

1. צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד - 1963 שטיפל בנישומים שהיו חייבים במס משום שראו את הכנסתם כאילו הופקה בישראל לפי סעיף 5 לפקודה.
2. צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות חוץ של תושב ישראל), התשכ"ד - 1963 שטיפל בנישומים להם היו הכנסות שנתקבלו בישראל.

שני צווים אלו יבוטלו עם החלת התיקון.

התיקון שינה את חלק י' פרק שלישי לפקודה. להלן עקרונות מתן זיכוי בגין מס זר:

- 10.1 **תושב ישראל** ששילם מסי חוץ, על הכנסה שמקורה מחוץ לישראל החייבת במס בישראל, יהיה זכאי לקבל זיכוי בגין מסי החוץ, בין אם קיימת אמנה עם המדינה בה שולם המס ובין אם לאו.
- "מסי חוץ" - מסים המשתלמים לרשויות המס של מדינה זרה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית (כדוגמת המדינות בארה"ב), או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה מדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מיסים עירוניים.
- 10.2 לצורך חישוב הזיכוי המותר אין הפרדה בין המדינות הזרות - כל המדינות בחו"ל ייחשבו כמדינה אחת.
- 10.3 שימוש ב"שיטת הסלים" - הכנסות שמקורן בחו"ל יקובצו לפי סוג מקור ההכנסה (הכנסות מעסק, מריבית, מדיבידנד, משכר דירה וכו'), וכך גם המס החל על הכנסות אלו.
- 10.4 הזיכוי יחושב לכל סל בנפרד לפי מסי החוץ ששולמו בגין ההכנסות בסל זה.
- 10.5 תקרת הזיכוי היא - המס החל בישראל על אותו סוג הכנסה.
- 10.6 במידה ונותר עודף מס ששולם בחו"ל אשר לא הותר כזיכוי, תהיה אפשרות להעברתו מתואם קדימה חמש שנים ולקזזו כנגד מס אותו יהיה חייב הנישום בישראל בגין הכנסות מחו"ל מאותו סל (סעיף 205א לפקודה).
- 10.7 לא יינתן זיכוי בשל מס ששולם בחו"ל על הכנסות הפטורות ממס בישראל.
- 10.8 זיכוי בגין מס זר יינתן לאדם החייב בתשלום המס בחו"ל. לא יינתן זיכוי בגין מס ששולם "בהתנדבות" בחו"ל.

10.9 מס ששולם בחו"ל לא יותר בניכוי. (סעיף 206 לפקודה).

10.10 זיכוי עקיף

זיכוי עקיף הינו זיכוי שיינתן לחברה תושבת ישראל בעת קבלת דיבידנד מחברה בחו"ל, בה היא מחזיקה ב- 25% מאמצעי השליטה או יותר, בגין המס ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

הזיכוי יינתן אם החברה ביקשה לשלם מס בשיעור 36% על הדיבידנד, או שעל פי האמנה יש לתת זיכוי עקיף. (ראה דוגמה בסעיף 4.2.4 לעיל)

כאשר מחושב זיכוי עקיף, יש להחיל את המס בישראל (36%) על הדיבידנד שנתקבל בתוספת מס החברות ששולם בחו"ל והמס שנוכה במקור מאותו דיבידנד.

11. הוראות מיוחדות

במסגרת התיקון נוספו הוראות לגבי מקרים מיוחדים שיפורטו להלן:

11.1 שליטת הטבת מס לתושב חוץ אשר בעל שליטה בו הוא תושב ישראל

בתיקון הוסף לפקודה סעיף 68א אשר קובע תנאים למתן הקלות לתושב חוץ. הסעיף קובע כי חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, הנחה או פטור לפי הפקודה, אשר מוענקים בשל היותו תושב חוץ, אם תושב ישראל הוא בעל שליטה בו (בתושב החוץ), או אם הנהנה או הזכאי לפחות ל- 25% מההכנסות או מהרווחים הוא תושב ישראל.

"בעל שליטה" מוגדר כמי שמחזיק במישרין או בעקיפין ב- 25% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחברה.

לדוגמה: סעיף 97(ב2) אשר הוסף לפקודה קובע כי "תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה".

אם ידוע כי לחברה תושבת חוץ יש בעל מניות שהוא תושב ישראל ואשר מחזיק 30% מהזכויות בה, הרי שהפטור האמור לא יינתן.

11.2 "מס יציאה" לגבי רווחי הון ומכירת זכויות שהוענקו לפי סעיפים 3(ט) ו-102

סעיף 100א שהוסף לפקודה בא לתת מענה לסיטואציה הבאה :
 תושב ישראל מחזיק בנכס מחוץ לישראל. אם יימכר הנכס בעודו תושב ישראל, הרי שיתחייב לגבי מכירה זו בישראל עפ"י סעיף 89(ב)1. לעומת זאת, אם יהפוך אותו תושב ישראל לתושב חוץ ורק לאחר מכן ימכור את אותו נכס, הרי שלא תהיה חבות במס בישראל שכן המוכר הוא תושב חוץ ולנכס הנמכר אין קשר לישראל.

סעיף 100א(א) קובע: **"נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל"**.

במקרה כאמור ישולם המס כאילו נמכר הנכס - עפ"י שווי השוק שלו.
 בפני אותו אדם עומדת אפשרות נוספת: לא לשלם את המס במועד שינוי התושבות אלא במועד המימוש (מכירת הנכס בפועל).
 יובהר כי בחלופה זו **לא נדחה מועד ארוע המס**, אלא מועד התשלום. למרות שמועד ארוע המס לא השתנה, חישוב רווח ההון הריאלי הוא שונה.
 במועד המימוש ישולם המס על חלק רווח ההון הריאלי שהוא חלק יחסי לתקופת החזקת הנכס בעת היותו תושב ישראל. רווח ההון הריאלי במקרה זה יחושב מיום הרכישה המקורי ועד יום המכירה בפועל.

דוגמה:

מחירו המקורי של נכס הוא 100 ₪, הנכס הוחזק 3 שנים ונמכר תמורת 700 ₪ (הנח/י אינפלציה אפס). המוכר הפך לתושב חוץ שנתיים לפני שמכר את הנכס ולא שילם את המס באותו מועד.

בדוגמה זו, "חלק הרווח החייב" הוא 200 ₪: רווח ההון הריאלי מוכפל ב- 1/3. 1/3 היא תקופת החזקה מיום הרכישה ועד ליום ההפיכה לתושב חוץ מחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המימוש).

הסעיף רלוונטי בעיקר כאשר הנכס נמצא מחוץ לישראל וזאת מאחר ואם הנכס נמצא בישראל, גם אם מדובר בתושב חוץ המכירה חייבת בישראל, בכפוף להוראות אמנה.

סעיף 100א(ג) קובע כי במקרה שבו מכירת הנכס חייבת במס בישראל במועד המימוש, ישולם המס בשל רווח ההון עפ"י הכללים הרגילים לחישוב רווח הון.

בסעיף 100א קיימת הגדרה לנכס: "לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102" ולפיכך הסעיף יחול גם לגבי אופציות ומניות שקיבל מי שהיה תושב ישראל והפך לתושב חוץ בעודו מחזיק (במישרין או ע"י נאמן) באותן זכויות.

11.3 "קיפול מבנים" - העברת נכסים מחברה תושבת חוץ לחברה תושבת ישראל (חברות אחרות)

בכדי לעודד העברת נכסים ופעילויות מחו"ל לישראל, נקבעו שתי הוראות:

(הוראת שעה - נקבע כי בשנות המס 2003 ו-2004 ייוסף לפקודה סעיף 104ב(ז) אשר קובע כי חברה תושבת חוץ המעבירה את כל נכסיה לחברה תושבת ישראל שהיא חברה אחרת [בעלי הזכויות בחברה המעבירה ובחברה הקולטת זהים], לא תחויב במס עפ"י הפקודה, בתנאי שהתקיימו תנאים והגבלות שיקבע שר האוצר לעניין זה.

(הוסף לסעיף 104ג (אשר דן בהעברת מניות המוחזקות ע"י חברה בת לבעלי מניותיה) סעיף 104ג(ה) אשר מעניק סמכות לשר האוצר לקבוע כי סעיף זה יחול גם על חברות זרות.

11.4 הוראת שעה לעניין חוק עידוד השקעות הון

נקבע בהוראת שעה לשנים 2003 עד 2005 כי הכנסה מריבית בשנים האמורות, של חברה בעלת מפעל מאושר הנובעת מכספי הנפקה מחוץ לישראל, תחשב כהכנסתה מהמפעל המאושר.

תנאי לכך הוא שטרם נעשה שימוש באותם כספים אשר מופקדים במוסד בנקאי זר. משמעות הוראה זו היא מתן הטבה במס על הכנסות ריבית, בדומה להטבה במס הניתנת להכנסות המפעל המאושר.

12. דיווחים וסמכויות לקבוע חקיקת משנה

תיקון 132 כולל מספר הוראות כלליות לדיווחים ולסמכויות לקביעת חקיקת משנה, בנוסף לדיווחים ולסמכויות הספציפיים בסעיפים השונים, כמפורט להלן:

12.1 מינוי נציג לתושב חוץ

הוסף לפקודה סעיף 68ב הקובע כי תושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות בישראל ימנה לעצמו נציג שהוא תושב ישראל. לא מינה נציג, יהיה הנציג זה שמונה כנציג על פי חוק מע"מ.

הנציג יהיה מיופה כוח לדווח לפקיד השומה, לקבל בעבור תושב החוץ הכנסות ורווחים ולשלם את המס אותו חייב תושב החוץ בישראל (מתוך נכסי תושב החוץ).

בסעיף הסמכה לשר האוצר, באישור ועדת כספים של הכנסת, לקבוע הוראות לביצוע וכן דוחות שחייב הנציג בהגשתם.

12.2 דיווחים הקשורים בנאמנויות

בתיקון לפקודה הוסף סעיף 131(א)(5) וכן סעיף 131(ג1).

סעיף 131(א)(5) מחייב תושב ישראל בהגשת דוח אם הוא יצר בשנת המס נאמנות או שקיבל מכספי נאמנות מעל 100,000 ₪ וכן כל מי שהוא נהנה מכספי הנאמנות או המוטב בהם או הזכאי להם, במישרין או בעקיפין, גם אם אינם תושבי ישראל. **תחולת הסעיף החל משנת המס 2002.**

לפי סעיף 131(ג1) יפרט הדוח לעיל את זהות הנאמן, הנהנה והמוטב, ואם הוא תושב חוץ גם את מדינת המושב שלו.

סעיף 131א לפקודה תוקן כך שיש בו הסמכה לשר האוצר לקבוע בתקנות דוחות נוספים שעל תושב ישראל החייב בדוח לפי סעיף 131(א)(5) לצרף.

12.3 כללי המרה

התיקון הוסיף את סעיף 240א לפקודה. בסעיף סמכות לנציב לקבוע כללי המרה לתרגום ההכנסה, ההכנסה החייבת, ההפסדים, ההוצאות ותשלומי המס של הנישום מחו"ל לשקלים חדשים.

12.4 סמכות מיוחדת

סעיף 244א לפקודה, שהוסף בתיקון, נותן סמכות לשר האוצר, באישור ועדת כספים של הכנסת, לקבוע תנאים ותיאומים נדרשים לרשימת סעיפים שהוספו או תוקנו. רשימת הסעיפים: 5, 29, 1א64, 68א, 75ב, 85א, 91, 92, 100א, 102, חלק 3 וחלק יי פרק שלישי.

13. חוזרים נוספים והוראות הפעלה

חוזר זה סקר בתמצית את עיקרי השינויים בתחום המיסוי הבינלאומי בפקודת מס הכנסה בעקבות תיקון 132. בתקופה הקרובה יפורסמו חוזרים נוספים אשר יתמקדו בנושאים ספציפיים כגון: "חברה נשלטת זרה", "חברת משלח יד זרה", קיזוז הפסדים מחו"ל, זיכוי ממס זר ומחירי העברה. בכל שאלה שתתעורר בנושא התיקון לפקודה, משרדי השומה מתבקשים לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי, למחלקת תכנון ומדיניות, למחלקה המשפטית או למחלקה המקצועית, לפי העניין.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין