



ISRAEL'S LEADING INTERNATIONAL LAW FIRM

CLIENT UPDATES

## תוספת לחוזר מס הכנסה בנושא שליטה וניהול

31/08/2016

### שליטה וניהול - כללי

פקודת מס הכנסה מטילה מס על כל הכנסה של אדם שהופקה בישראל, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם הוא תושב חוץ. כמו כן, הפקודה מטילה מס על כל הכנסה של אדם תושב ישראל, אף אם הופקה או נצמחה מחוץ לישראל.

שיטת החיוב במס האמורה חלה גם על חברה. בהיות החברה אישיות משפטית שאינה בשר ודם, המבחן לקביעת תושבותה בוחן את (1) מקום התאגדותה ו - (2) מקום הפעלת "השליטה והניהול על עסקיה".

אם החברה התאגדה בישראל - היא תושבת ישראל לצורך מס. אף אם החברה התאגדה מחוץ לישראל, ככל שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל, היא תיחשב לתושבת ישראל לצורך פקודת מס הכנסה.

המונח "שליטה וניהול" אינו מוגדר בפקודה או בחיקוק אחר כלשהו. עם השנים הוא הוכר כמושג מפתח כללי אשר משמש כקריטריון לקביעת התושבות של חברות. גם מדינות רבות אחרות ואמנות למניעת מסי כפל נוקטות במבחן השליטה והניהול (או במבחנים דומים המתחקים אחרי מיקום ה"מוח" של החברה) כמפתח לקביעת תושבותה לצורך מס.

חברה אשר תיחשב כחברה תושבת ישראל מכוח חלופת השליטה והניהול תהא כפופה לדיני המס בישראל לכל דבר ועניין, לרבות דיווחים, חבות במס והחובה לנכות מס במקור מתשלומים שונים כגון ריבית, תמלוגים וכו' גם לתושבים שאינם ישראלים.

בשנת 2002 פרסמה רשות המסים חוזר מס הכנסה מס' 4/2002 בנושא קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול ("החוזר"), אשר פירט קריטריונים לקביעת מקום השליטה והניהול, לרבות התייחסות למבנה חברות וחברות החזקה, פירוט הפסיקה הרלוונטית דאז והנחיות לפעולה.

במהלך 2015 הופצה טיוטת תוספת לחוזר, וביום 29 באוגוסט 2016 פורסם נוסחה הסופי של התוספת לחוזר ("התוספת").

### עיקר הוראות התוספת

התוספת מפרטת את עיקרי פסקי הדין שניתנו בעניין ניאגו<sup>1</sup>, ינקו וייס<sup>2</sup> ושי צמרות (אורנית)<sup>3</sup> בתוספת מסקנות, דגשים והנחיות לפעולה למשרדי השומה, כדלקמן [\[ראה גם מזכרינו בעניין ניאגו ובעניין ינקו וייס\]](#) :

1. אין להסתפק בבדיקה פורמאלית-טכנית של השליטה והניהול, אלא יש לערוך בדיקה מהותית ומקיפה לשם הכרעה בשאלת קיום שליטה וניהול מישראל.

2. בעידן הטכנולוגי הנוכחי, הדגש אינו על מינויו של דירקטור זר ו/או המיקום הפיזי של כינוס מועצת המנהלים של החברה, אלא על בדיקה מהותית של זהות הגורם המקבל בפועל את ההחלטות המהותיות בענייני המדיניות העסקית של החברה, ומיקומו.
3. יש לבחון מי הם בעלי השליטה של החברה בפועל, מי הם מנהלי החברה בפועל, עד כמה הם מצויים בפועל בענייניה, בקיאים בתחומי עיסוקה וכו' ומי מקבל הלכה למעשה את ההחלטות בחברה.
4. יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויומיומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יש לשים לב כי החלטות יומיומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן המבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.
5. בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות, יש לבקש לקבל פרוטוקולים מפורטים של החברה, ולנסות להבין באיזה מסגרות נתקבלו ההחלטות, והאם יש מסגרות ששימשו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר.
6. במידת הניתן, יש לשוחח במישרין עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה. כמו כן, יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה והאם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה.
7. יש לבחון האם מנהלי החברה מקדישים חלק ניכר מזמנם לניהול החברה הספציפית או שהם פועלים במסגרת חברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול בלתי ספציפיים למגוון חברות נוספות.
8. יש לבחון מהו גובה השכר שמקבל המנהל/הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה והינו בעל המקצועיות והאחריות בגין פעילות זו, או שמא המדובר בתשלום המשקף מחויבות בעלת אופי פורמאלי מוגבל וטכני יותר.
9. האם מנהלי החברה/הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.
10. בחברה הכוללת דירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של גורם מקשר ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה.
11. יש לבחון גם מאפיינים נוספים כמו יכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות בחברה ("זכות וטו") או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו וכיוצ"ב.

בהקשר זה נציין כי בתזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 שפורסם לאחרונה, הוצע, בין היתר, לקבוע מספר חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו את השליטה והניהול על עסקיו של חבר בני אדם כמתקיימים בישראל מקום בו תושבי ישראל מחזיקים בחברה במועד כלשהו בשנת המס, ביותר מ- 50% מאמצעי השליטה וסכום המס המתחייב אינו עולה על 15% מכלל רווחי החברה, ככל והחברה (א) אינה תושבת מדינה עימה יש לישראל אמנה למניעת מסי כפל ו/או (ב) אינה חייבת במס במדינת תושבותה על הכנסות אשר הופקו מחוצה לה. עוד הוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה כך שתחול חובת דיווח על חברות הנוקטות בעמדה לפיה הן אינן תושבות ישראל למרות שהחזקות כאמור חלות עליהן. בתזכיר החוק הודגש כי התיקון המוצע אינו מייטר בחינה מהותית של ניהול ושליטה בחבר בני אדם, אשר יוסיפו להתקיים לצד החזקות המוצעות.

התוספת לחוזר ויוזמת החקיקה, משקפות מגמה גוברת והולכת של רשות המסים לבחון ולערער על תושבותן של חברות שהתאגדו בחו"ל מקום בו קיימות זיקות מסוגים שונים היכולות להצביע על ניהול המופעל מישראל. הדברים אמורים בעיקר לגבי חברות ותיקות המגיעות לרווחיות, אשר רק חלק ממנה מתחייב במס בישראל, ואשר חלק ניכר מבעלי מניותיהן הינם תושבי ישראל.

אנו ממליצים לחברות זרות בעלות זיקות לניהול מישראל, ובמיוחד לחברות אשר החזקות האמורות חלות עליהן, לבצע בחינה מעמיקה של הקריטריונים הרלבנטיים ולבסס הקריטריונים התומכים בעמדה הננקטת על ידן, או לבחון את משמעותן האפשרית של נקודות תורפה, אם יש כאלה, לעניין החבות במס של החברה בכללותה מחמת השליטה והניהול, או לחבויית חלקיות יותר לאור קיומו של מוסד קבע וכו'.

נשמח לעמוד לרשותכם לשאלות והבהרות.

<sup>1</sup>ע"א 3102/12 רחל ניאגו ועיזבון המנוח יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא, עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ואח' ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא.  
<sup>2</sup>ע"מ 1090/06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון.  
<sup>3</sup>ע"מ 32172-08-13 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה.

## אנשי קשר:

<b>קן שטרית</b> שותפה	<b>שאול גרוסמן</b> שותף	<b>מאיר אקוניס</b> שותף	<b>אלדר בן רובי</b> שותף, מוביל קבוצת המס
<b>03-6103890</b> <a href="#">E-mail</a>	<b>03-6103199</b> <a href="#">E-mail</a>	<b>03-6103186</b> <a href="#">E-mail</a>	<b>03-6103615</b> <a href="#">E-mail</a>

למידע נוסף אודות קבוצת המיסים במיתר, לחץ [כאן](#)

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי לעניין קונקרטי.



הצטרפו לעדכוני הלקוחות שלנו

LinkedIn

**אודות מיתר / מרכז מדיה / עורכי דין**

מיתר ליקוורניק גבע לשם טל ושות', עורכי-דין | אבא הילל סילבר 16 | רמת גן | 5250608 | ישראל | 03-6103100  
להסרה מרשימת התפוצה | דווח כספאם