



**כנס המסים ה-54**  
של לשכת יועצי מס בישראל

**TAX  
PRO  
2025**

## שולחנות דיון מקצועיים מהשטח אל השולחן

בהובלת:

חטיבת הקשר עם רשויות המס | פורום המסים המקצועי

אייל אלון - יועץ מס (משפטן)  
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים המקצועי  
בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זמלאי-כהן, יועצת מס  
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם רשויות המס  
בלשכת יועצי מס בישראל

## דיון מקצועי בנושא מיסוי בינלאומי

עדי וולק, רו"ח, פשמ"ג

נמרוד ירון, רו"ח (משפטן), משרד נמרוד ירון ושות'  
זאב לייבלר, יוע"מ, יו"ר סניף בית יעקב לשכת יועצי מס



# כנס המסים ה-54 של לשכת יועצי מס בישראל

TAX  
PRO  
2025

תחום המסים בישראל הוא אחד התחומים הדינמיים והמתפתחים ביותר במשק. הוא משתנה ללא הרף לצד ההתפתחויות הכלכליות, הרגולטוריות והטכנולוגיות, ומשקף את הפעילות העסקית הגלובלית והדיגיטלית של ימינו. השינויים החוזרים והמתעצמים – ברמות החקיקה, הפרשנות, והיישום – מחייבים את העוסקים בו לעמוד בחזית הידע, להיות דרוכים לעדכונים בזמן אמת, ולהבין את ההשלכות הרחבות של כל שינוי על ציבור משלמי המסים ועל קופת המדינה.

יועצות ויועצי המס ניצבים בחזית הקשר שבין משלמי המסים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי וכמייצגים, תפקידם לחזק את משולש הנאמנות הזה במימוש זכויותיו של האזרח ובהקפדה על מילוי חובותיו הבירוקרטיות והכספיות. זהו תפקיד משמעותי, הדורש ידע, אחריות, מקצועיות והבנה מעמיקה של המערכת על כל רבדיה.

יחד עם זאת, הקשר שבין יועצי המס המייצגים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי הוא לא רק חשוב – הוא חיוני והכרחי לשם מתן שירות מקצועי, אמין ויסודי למשלם המסים. שיתוף הפעולה הרציף והתקשורת הישירה עם הרשויות הם תנאי יסוד לעבודה מקצועית המבוססת על שקיפות, אמון ודיוק.

מחובתם המקצועית של יועצות ויועצי המס להתעדכן באופן שוטף בחקיקה המתחדשת, בהחלטות ובהוראות החדשות, ולהתאים את עצמם להתקדמות הטכנולוגית – הכול, במטרה לספק את המענה המקצועי והיעיל ביותר ללקוחותיהם, משלמי המסים.

חטיבת הקשר עם רשויות המס והפורום המקצועי בלשכת יועצי מס, פועלים ללא לאות, יום-יום, על מנת לספק מידע מקצועי ועדכונים שוטפים ליועצי המס, ולעמוד בקשר הדוק עם רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי בכל הנוגע לחידושים, חידודים, החלטות ותהליכים מקצועיים.

**אנו מאחלים לכם כנס פורה, מעשיר ומלא השראה.**

**אייל אלון - יועץ מס (משפטן)**  
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים  
המקצועי בלשכת יועצי מס בישראל

**דנה זטלאוי-כהן, יועצת מס**  
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם  
רשויות המס בלשכת יועצי מס בישראל



**בחברת זו נעסוק באחד הנושאים המרכזיים והמשמעותיים ביותר בעולם המס  
ובפעילותם היומיומית של יועצות ויועצי המס**

## **מיסוי בינלאומי**

**תתי הנושאים שיעלו לדין כוללים מגוון סוגיות מהותיות המשפיעות על עבודת המייצגים  
ולהלן עיקריהם:**

- חילופי מידע.
- משמעויות של החזקת חברה בחו"ל.
- ירושות מחו"ל.
- סוגיות בנייתוק תושבות.
- נדל"ן גלובלי - סוגיות מס בהחזקת נדל"ן בחו"ל.











## מיסוי בינלאומי – אחריותו של יועץ המס בעידן הגלובלי

מאת: זאב לייבלר, יוע"מ. יו"ר משותף סניף בית יעקב. חבר חטיבת הקשר בלשכת יועצי מס

סחר חוצה גבולות הפך בשנים האחרונות לנפוץ מאי פעם. עסקים, יחידים ומשקיעים פרטיים פועלים כיום במרחב גלובלי שבו ההון, השירותים והידע נעים בחופשיות בין מדינות. התפתחות זו מלווה בריבוי עסקאות בינלאומיות, השקעות מעבר לים, והחזקות בחברות זרות – מציאות המחייבת בקיאות עמוקה בדיני המס הבינלאומיים ובהשלכותיהם על תושבי ישראל ועל מי שפועלים בזירה הגלובלית.

יועצי המס נדרשים כיום לא רק להכיר את הוראות פקודת מס הכנסה הישראלית ואת תקנותיה, אלא גם להבין לעומק את אמנות המס, את כללי הזיכוי ממס זר, את העקרונות למניעת כפל מס, ואת סוגיות התושבות, השליטה והניהול, נאמנויות, ודיווחים על החזקות ונכסים מחוץ לישראל. במציאות שבה הגבולות הפיננסיים מיטשטשים, תפקידו של יועץ המס הופך קריטי לשמירה על דיווח תקין, למניעת טעויות יקרות ולשמירה על אמינות המקצוע כולו.

### **עקרונות מרכזיים שכל יועץ מס חייב להקפיד עליהם בעבודה מול הכנסות מחו"ל:**

#### בדקו האם הוגש דוח במדינת המקור -

לפני שמגישים דוח בישראל הכולל הכנסות שמקורן בחו"ל, חובה לוודא האם קיים דוח שהוגש גם במדינת המקור. התאמת הנתונים בין הדוחות חיונית למניעת טעויות ולשמירה על מס אמת. לעיתים קיימים פערי עיתוי או סיווג בין המדינות, וחשוב לזהותם מראש.

#### אל תנחשו – תבינו -

אם הדוח הזר אינו ברור – אל תנסו להעריך או להמציא נתונים. חשוב לפנות לגורם שהכין את הדוח בחו"ל, לבקש הסבר מפורט ולהצליב את הנתונים.

#### K-1 בארצות הברית – דרשו את טופס -

טופס זה מפרט את חלקו של הנישום ברווחים, הפסדים, דיבידנדים והכנסות נוספות מחברות שותפות או נאמנויות. לא כל המידע שבו מופיע בדוח השנתי האמריקאי, והוא חיוני לצורך הגשת הדוח הישראלי במדויק.

#### נאמנויות – תחום הדורש זהירות יתרה -

דיני הנאמנויות במיסוי הבינלאומי מורכבים מאוד. יש להבחין בין נאמנות תושבת ישראל לנאמנות תושבת חוץ, ולבחון האם קיימת חובת דיווח או תשלום מס. ברוב המקרים, מומלץ להיעזר במומחה בתחום זה, כדי לוודא שהטיפול תואם את החקיקה ואת פסיקות בתי המשפט בישראל ובמדינות הזרות.

**לסיכום -** בעידן שבו כסף, מידע והשקעות חוצים גבולות בלחיצת כפתור, האחריות המוטלת על יועצי המס כבדה מתמיד. הבקיאות במיסוי בינלאומי אינה עוד יתרון תחרותי – אלא חובה מקצועית. היא המפתח לשמירה על אמון הציבור, על מקצועיות המייצג, ועל מימוש עקרון המס ההוגן – תשלום מס אמת במקום הנכון ובזמן הנכון.

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



**פרטים מזהים**

שם	מספר תיק
----	----------

(סמך/י/√ במשבצת המתאימה)

**א. פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן ייקרא "חבר חוץ")**

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	פרטי חבר החוץ המוחזק
		שם חבר החוץ
		שם חבר החוץ בלועזית <sup>(2)</sup>
		מספר רישום בחו"ל <sup>(3)</sup>
		מספר זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN)
		מספר מזהה ישראלי שניתן לחבר החוץ <sup>(4)</sup>
		מדינת ההתאגדות
		מדינת התושבות
		כתובת משרדי חבר החוץ <sup>(5)</sup>
		מועד רכישת הזכויות <sup>(6)</sup>
		כתובת דואר אלקטרוני
		מספר טלפון
<input type="checkbox"/> בעקיפין	<input type="checkbox"/> במישרין	אופן ההחזקה בחבר החוץ
<input type="checkbox"/> אחר	<input type="checkbox"/> חברה	סוג ישות <sup>(7)</sup>
		תחום עיסוק מרכזי <sup>(8)</sup>
<input type="checkbox"/> פסיבית	<input type="checkbox"/> עסקית	אופי הפעילות העיקרית <sup>(9)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<b>פרטים נוספים לחבר החוץ (שאינו שותפות בהחזקה של 25% ומעלה)</b>
		האם חבר החוץ מסווג כ"תאגיד שקוף" לצורך מס במדינת תושבותו? <sup>(10)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות על הכנסות שהפיק מחוצה לה מספר התאגידים שחבר החוץ מחזיק במישרין
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	

**ב. פרטי החזקה**

זכויות אחרות, פרט/י		מניות רגילות		זכויות אחרות, פרט/י		מניות רגילות		סוג הזכויות המוחזקות
בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה	בסוף שנה	הגבוה בשנה	
								כמות החזקה בזכויות / מניות
								שיעור הזכויות לריווחי חבר החוץ
								שיעור הזכויות לנכסים בפירוק
								שיעור הזכויות בהצבעה
								זכויות נוספות, פרט/י

**ג. דירקטוריון ומידע כספי**

**ג.1. פרטים נוספים הנוגעים לחבר החוץ<sup>(11)</sup>**

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם נושאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל? <sup>(12)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם חבר בני האדם מגיש דו"ח על הכנסותיו במדינה הגומלת? <sup>(13)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם תחשיב מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה, כאמור בסעיף 75(א)(1) (ב), הושפע מחברה עסקית המוחזקת בשרשרת חברות? האם לחברה קיימת הכנסה פסיבית פטורה או הכנסה פסיבית שאינה בבסיס המס במהלך השנה? <sup>(14)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם הכנסותיה של החברה כוללות הכנסות המפורטות בסעיף 75(א)(5) אשר הוחשבו לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק?
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	האם חבר החוץ מגיש במדינת תושבותו דו"ח מאוחד לצרכי מס הכולל הכנסותיהן של חברות אחרות?
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן	<b>חובת מילוי ע"י בעל שליטה בחבר חוץ שאינו שותפת</b>
<input type="checkbox"/> אחר	<input type="checkbox"/> חברה רגילה	כיצד סיווגת את חבר החוץ לצרכי מס בישראל? <sup>(15)</sup>
<input type="checkbox"/> לא	<input type="checkbox"/> כן, סכום החוב	האם יש לך חוב כלשהוא כלפי חבר החוץ בתום שנת המס? <sup>(16)</sup>

ג.2. פרטים הנוגעים לחברה נשלטת זרה<sup>(17)</sup> - מיועד רק עבור מי שנחשב לבעל שליטה

חבר חוץ ב		חבר חוץ א		
לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/>	לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/>	
				האם דיווחת על חבר החוץ כחברה נשלטת זרה (CFC)? <sup>(18)</sup>
אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברה נשלטת זרה (סומן 'לא' לעיל) יש למלא באמצעות סימון בשדה המתאים את השדות המפורטים להלן:				
				30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה? <sup>(19)</sup>
				רוב ההכנסות פסיביות? <sup>(20)</sup>
				מהו שיעור ההכנסות הפסיביות ביחס לסך ההכנסות? <sup>(20)</sup>
				רוב הרווחים פסיביים? <sup>(20)</sup>
				מהו שיעור הרווחים הפסיביים ביחס לסך הרווחים? <sup>(20)</sup>
				שיעור המס בפועל קטן מ- 15%? <sup>(21)</sup>
				רוב אמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל? <sup>(22)</sup>
לא ידוע <input type="checkbox"/>		לא ידוע <input type="checkbox"/>		אחר <sup>(23)</sup> _____

ג.3. פרטים הנוגעים לחברת משלח יד זרה<sup>(17)</sup> - מיועד רק עבור מי שנחשב לבעל שליטה.

חבר חוץ ב		חבר חוץ א		
לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/>	לא <input type="checkbox"/>	כן <input type="checkbox"/>	
				האם דיווחת על חבר החוץ כחברת משלח יד זרה? <sup>(24)</sup>
אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברת משלח יד זרה (סומן 'לא' לעיל) יש למלא באמצעות סימון בשדה המתאים את השדות המפורטים להלן:				
				האם חבר החוץ הוא חברת מעטים? <sup>(25)</sup>
				75% ויותר מאמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל? <sup>(26)</sup>
				50% מבעלי המניות עוסקים במשלח יד מיוחד? <sup>(27)</sup>
				מרבית הכנסות החברה מקורן במשלח יד מיוחד? <sup>(28)</sup>
				מהו שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד? <sup>(28)</sup>
				האם המקור של מרבית הרווחים הינו ממשלח יד מיוחד? <sup>(28)</sup>
				מהו שיעור הרווחים ממשלח יד מיוחד? <sup>(28)</sup>
לא ידוע <input type="checkbox"/>		לא ידוע <input type="checkbox"/>		אחר <sup>(29)</sup> _____

חתימה

תפקיד

שם

תאריך

## הנחיות למילוי הטופס

### 1. כללי

#### ❖ החייבים במילוי הטופס:

טופס זה מיועד עבור תושב ישראל שהוא אחד מאלה:

- א. מי שנחשב במהלך שנת המס כבעל זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן: "חבר החוץ") אשר מוחזק על ידו במישרין.
  - ב. לעניין סעיף זה, היה חבר החוץ, חבר בני אדם תושב חוץ שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה, תחול חובת הדיווח רק אם המחזיק נחשב לבעל שליטה בו.
  - ב. מי שנחשב במהלך שנת המס כבעל זכויות בחבר החוץ (להלן: "בעל זכויות"), אשר מוחזק במישרין ע"י חבר בני אדם אחר תושב חוץ (להלן: "החבר המחזיק"), ולמעלה מ-50% מאמצעי השליטה בחבר המחזיק, מוחזקים במישרין או בעקיפין ע"י בעל הזכויות.
  - לעניין זה: חישוב שיעור ההחזקה בעקיפין בחבר בני אדם בשרשרת חברות יעשה לפי הוראות סעיף 75ב(א)(ד)(2).
  - לעניין סעיף זה, היה חבר החוץ, חבר בני אדם תושב חוץ שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה, תחול חובת הדיווח רק אם החבר המחזיק נחשב לבעל שליטה בו.
  - ג. מי שנחשב במהלך שנת המס כבעל זכויות בחבר החוץ, אשר מוחזק על ידו בעקיפין והוא בעל שליטה בו.
  - ד. כל מי שפקיד השומה דרש ממנו לדווח בטופס זה.
- הטופס מיועד גם עבור נאמן בנאמנות שרואים את נכסיה כנכסים המוחזקים בידי תושבי ישראל, החלים לגביו א - ד לעיל.
- לעניין סעיפים א'-ג' לעיל: "בעל שליטה" - מי שמחזיק לבדו או יחד עם קרובו ב-10% ומעלה באחד מאמצעי השליטה. "אמצעי השליטה" ו-"קרוב" כהגדרתם בסעיף 88.

#### ❖ לעניין בעל זכויות שהוא יחיד:

- יש למלא טופס זה לגבי זכויות בחבר החוץ המוחזקות על ידי בן הזוג הרשום, בן/בת הזוג והילדים עד גיל 18.
  - יש למלא טופס זה גם אם אין לבן הזוג הרשום ו/או לבן/בת הזוג הכנסות בשנת המס.
- ❖ תושבותו של חבר החוץ תיחשב כזרה אם מדובר בחבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל והשליטה והניהול על פעילותו אינם נמצאים בישראל.
- ❖ עבור כל חבר חוץ בין שהוא מוחזק במישרין ובין שהוא מוחזק בעקיפין - יש למלא באופן מלא וברור את כל הפרטים.

### פרטי חבר החוץ המוחזק

2. שם חבר החוץ בלועזית - יש למלא את שם חבר החוץ כפי שהוא מופיע במסמכי ההתאגדות שלו.
3. מספר רישום בחו"ל - יש למלא נתון זה כפי שהוא מופיע על גבי מסמכי ההתאגדות של חבר החוץ.
- בעלי שליטה בחבר חוץ שזו הפעם הראשונה בה דווחה ההחזקה בו - יש לצרף את מסמכי ההתאגדות של חבר החוץ וכן מסמך המבטא את מטרת חבר החוץ.**
4. מספר מזהה שניתן לחבר החוץ - לחבר בני אדם שנרשם ברשם החברות בישראל, מספר הרישום שניתן ברשם החברות בישראל. לחבר בני אדם שלא נרשם ברשם החברות בישראל, מספר ישות שנקבע במרשמי מס הכנסה, ואם לא נקבע מספר ישות כאמור, מספר הישות במדינת המושב של אותו חבר בני אדם.
5. כתובת משרדי חבר החוץ וכתובת למישלוח דואר - יש למלא כתובת מלאה.
6. מועד רכישת הזכויות - אם הזכויות נרכשו במועדים שונים, יש לציין את מועד הרכישה המוקדם ביותר. לעניין זה, רכישה - לרבות השקעה בזכויות של חבר בני אדם בהקמה.
7. יש לסמן האם חבר החוץ התאגד כחברה, כשותפות או כתאגיד מסוג אחר. ככל ומדובר בתאגיד מסוג אחר יש לציין את סוג התאגיד.
8. תחום עיסוק מרכזי - יש לציין מהו תחום הפעילות המרכזי של חבר החוץ.
9. הכנסה פסיבית, כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5).
10. "תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו.
11. חלק זה הינו חובה רק עבור מי שמחזיק במישרין או בעקיפין 25% ומעלה באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר החוץ, למעט היכן שנאמר "למילוי ע"י בעל השליטה".
12. נושאי משרה/חברי הנהלה/דירקטוריון כוללים תושב ישראל - לעניין זה יש לציין אם בין נושאי משרה/חברי הנהלה/חברי דירקטוריון בחבר החוץ, נמנים תושבי ישראל.
13. מדינה גומלת - כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה.
14. הכנסות פטורות או הכנסות שאינן בבסיס המס - כמשמעותם בסעיף 75ב(ג)(1). יש למלא רק כאשר מדובר בחבר בני אדם תושב מדינה גומלת או המגיש דו"ח במדינה גומלת, אשר חישב את הכנסותיו החייבות לפי הדינים של אותה מדינה גומלת.
15. אם לא סיווגת את חבר החוץ לצרכי מס בישראל כחברה רגילה, יש לציין את אופן הסיווג ע"פ אחת מהאפשרויות הבאות: 1. חברה משפחתית 2. חברת בית 3. חברה להחזקת נכסי נאמנות 4. יישום סעיף 5.2.2 לחוזר 5/2004 (חוזר LLC) 5. שותפות.
16. חייב במילוי רק ע"י בעל זכויות שהוא יחיד או נאמנות.
17. לגבי חלק זה, לכל מונח תהא המשמעות הקבועה לו בסעיף 75 או 75ב(1) לפי העניין.
18. יש לסמן במשבצת המתאימה האם דיווחת על חבר החוץ כ"חברה נשלטת זרה".
19. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(1)(א).
20. בשדות אלה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) בנוגע להכנסות או רווחים לפי העניין. ככל ובחרת לסמן בשדה זה "לא" באחד השדות כאמור, יש למלא בשורה מתחתיו את שיעור ההכנסות הפסיביות או הרווחים הפסיביים לפי עניין. לצורך חישוב שיעור ההכנסות/הרווחים יש לחשב את סכום ההכנסות/הרווחים על לפי הוראות סעיפים 75 ו-75ב(1) לפי העניין.
21. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(1)(ג).
22. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(1)(ד).
23. אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברה נשלטת זרה בשל אחת הסיבות שלהלן ולא בחרת אף אחת מהסיבות המפורטות בביאורים 15-12 לעיל, יש לסמן את הסיבה בשדה זה:
  - א. בשנת המס לא נוצרו לחבר המוחזק "רווחים שלא שולמו" לחבר החוץ.
  - ב. חבר החוץ נחשב כשקוף לצורך מס בישראל.
  - ג. אין לי גישה לנתוני חבר החוץ - ניתן לסימון רק עבור מי שמחזיק במישרין או בעקיפין פחות מ-25% בכל אחד מאמצעי השליטה בחבר החוץ.
24. יש לסמן במשבצת המתאימה האם דיווחת על חבר החוץ כ"חברת משלח יד זרה".
25. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(1)(1).
26. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(2).
27. בשדה זה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(3).
28. בשדות אלה יש לציין האם מתקיים בחבר החוץ האמור בסעיף 75ב(א)(4) בנוגע להכנסות או רווחים לפי העניין. ככל ובחרת לסמן בשדה זה "לא" באחד השדות כאמור, יש למלא בשורה מתחתיו את שיעור ההכנסות ממשלח יד מיוחד או הרווחים ממשלח יד מיוחד לפי עניין. לצורך חישוב שיעור ההכנסות/הרווחים יש לחשב את סכום ההכנסות/הרווחים על לפי הוראות סעיפים 75 ו-75ב(1) לפי העניין.
29. אם לא דיווחת על חבר החוץ כחברת משלח יד זרה בשל אחת הסיבות שלהלן ולא בחרת אף אחת מהסיבות המפורטות בביאורים 21-18 לעיל, יש לסמן את הסיבה בשדה זה:
  - א. בשנת המס לא נבעו לתאגיד המוחזק "רווחים במשלח יד מיוחד".
  - ב. חבר החוץ נחשב כשקוף לצורך מס בישראל.
  - ג. אין לי גישה לנתוני חבר החוץ - ניתן לסימון רק עבור מי שמחזיק במישרין או בעקיפין פחות מ-25% בכל אחד מאמצעי השליטה בחבר החוץ.

**הדברים המובאים לעיל הינם דברי הסבר בלבד ואינם באים במקום הוראות החוק, התקנות או כל כלל אחר שנקבע.**

## צ'ק ליסט

# טופס 150

### נקודות לבדיקה והשלכות אפשריות

150 עמוד 1 מתוך 3

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



#### פרטים מזהים

שם	מספר תיק
----	----------

(סמך/י/√ במשבצת המתאימה)

א. פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן ייקרא "חבר חוץ")

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	פרטי חבר החוץ המוחזק
		שם חבר החוץ
		שם חבר החוץ בלוגיקית <sup>(2)</sup>
		מספר רישום בחו"ל <sup>(3)</sup>
		מספר זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN)
		מספר מזהה ישראלי שניתן לחבר החוץ <sup>(4)</sup>
		מדינת ההתאגדות
		מדינת התושבות
		כתובת משרדי חבר החוץ <sup>(5)</sup>
		מספר רכישת הזכויות <sup>(6)</sup>

Nimrod Yaron & Co.

מיסוי ישראלי ובינלאומי

נמרוד ירון ושות'

# נמרוד ירון ושות' - מיסוי ישראלי ובינלאומי

y-tax.co.il

נמרוד ירון ושות' - מיסוי ישראלי ובינלאומי, הוא מהמשרדים המובילים בישראל בתחום המיסים. הצוות שלנו כולל עורכי דין, רואי חשבון, כלכלנים ויועצי מס, ובהם בכירים לשעבר ברשות המיסים. משרדנו מייעץ לחברות פרטיות וציבוריות מובילות במשק, בישראל ובחו"ל, קרנות הון סיכון גלובליות, חברות דואליות, וממשלות זרות וכן מייצג יחידים בכל תחומי המיסים בישראל, לרבות בענייני מיסוי בינלאומי.

משרדנו מפעיל 'קו חם' למייצגים, ומעניק ייעוץ ראשוני ללא עלות לאנשי מקצוע בתחום, עם מומחה מס בכיר (עו"ד, רו"ח, יוע"מ) ממשרדנו.



ליוו אותנו

03-7795444

info@y-tax.co.il



## הקדמה

טופס 150 הוא אחד טופס מורכב אשר דורש הבנה במיסוי ישראלי ובינלאומי, וכן לערוך חישובים מורכבים. רשימה זו מכסה את העיקרים, וכן נושאים נוספים שחשוב לשים אליהם לב כגון עמדות חייבות בדיווח, פסקי דין רלוונטיים ועוד. עם זאת, יובהר כי כל מקרה ייחודי עשוי להעלות אתגרים נוספים הדורשים ניתוח מעמיק, כאשר טעויות בטופס או היעדר הכנה מראש עשויה להציף שאלות אצל רשות המסים שניתן היה להימנע מהן מראש. משכך מוצע להקפיד במילוי הטופס וכן להיערך מראש ולבחון באופן שוטף את האפשרות לסייגו כחנ"ז וההשלכות הנלוות לכך.

עוד יובהר כי רשימה זו מהווה כלי עזר בלבד ואינה מחליפה את החובה לבצע בחינה מקיפה ויסודית של הטופס לפני הגשתו. הרשימה נועדה להפנות את תשומת הלב לנושאים מרכזיים הראויים לבדיקה, אולם היא אינה ממצה ואינה מכסה את כלל ההיבטים הרלוונטיים. כל טופס מחייב בחינה פרטנית ומותאמת לנסיבותיו הייחודיות, תוך התחשבות בכלל הדרישות החוקיות והרגולטוריות החלות על העניין.

## סעיף א' - פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ

**האם הסיומת של חבר החוץ / ו-"סוג הישות" שסומנה מתאים למענה  
על השאלה "האם חבר החוץ מסווג כ"תאגיד שקוף" לצורך מס  
במדינת תושבותו"?**



בד"כ סיומת שם החוץ מעידה על אופן הסיווג שלו לצורכי מס באותה מדינה. למשל ישות מסוג LP תיחשב כשותפות שקופה לצרכי מס, בעוד שישויות מסוג LTD במדינות רבות, SARL בלוקסמבורג, GMBH ו- AG בגרמניה, ו-BV בהולנד ייחשבו כחברות אטומות לצרכי מס. אם אין התאמה, בדרך כלל יהיה מדובר בישות בארה"ב שם ניתן בחלק מהמקרים לבחון את אופן הסיווג לצרכי מס (חברה או שותפות), אחרת, מוצע לבדוק מול הלקוח מדוע אין התאמה.

**האם מדינת התושבות זהה למדינת ההתאגדות?**



בדרך כלל מדינת ההתאגדות צריכה להיות בהתאם למדינת התושבות. היכן שמדינת התושבות שונה ממדינת ההתאגדות זה יכול להעיד שהשליטה והניהול של החברה נעשה ממדינה אחרת, או שמדובר בחברה שעשתה הגירה. אם אין התאמה, יש לבדוק האם התייחסנו למשמעויות של הנושא מבחינת שליטה וניהול, זיכויים וכו'.

**האם תחום העיסוק מתאים לאופי הפעילות העיקרי?**



בחברות החזקה למשל, אופי הפעילות העיקרי הוא פסיבי, בעוד שבחברות בתחומים עם זיקה עסקית כגון מכירות ושיווק ומחקר ופיתוח ייחשבו בדרך כלל כחברות עסקיות. אם אין התאמה (למשל חברת החזקות שאופי פעילותה העיקרי הוא עסקי), מוצע לבדוק מול הלקוח מדוע הסימון נעשה כך.

**האם הסימון בשאלה "האם חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות על  
הכנסות שהפיק מחוצה לה" תואם את דיני המס במדינת התושבות  
ואת הסימונים בסעיפים 2 ו-3?**



מדובר בשאלה עקרונית בנוגע לשיטת המיסוי באותה מדינה - האם מדובר בשיטת מיסוי טריטוריאלית או פרסונאלית. בדרך כלל ניתן לבדוק זאת בבדיקה זריזה. אם הסימון שסימן הלקוח אל מתאים לשיטת המס באותה מדינה, יש לבדוק מול הלקוח מדוע סומן כך (לעתים חושבים בטעות שמהות השאלה היא אם לחבר החוץ יש הכנסות מחוץ למדינת התושבות שלו).

## סעיף ב' – פרטי החזקה

האם הלקוח ציין את המועד המוקדם ביותר של רכישת הזכויות?



האם היו סוגי זכויות שלא נכללו על ידי הלקוח?



## סעיף ג' – דירקטוריון ומידע כספי

### סעיף ג.1 – פרטים נוספים הנוגעים לחבר החוץ

האם הלקוח השיב בחיוב על השאלה "האם נושאי משרה/ חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל"?



אם הלקוח השיב בחיוב, יש לבדוק מול הלקוח אם ניתנה הדעת לנושא שליטה וניהול מישראל.

האם הלקוח השיב בשלילה לשאלה "האם חבר בני האדם מגיש דו"ח על הכנסותיו במדינה הגומלת?" אם כן, כדאי להסביר ללקוח מה משמעות הדבר.



במצב שהחברה הזרה לא הגישה דו"ח מס במדינת תושבותה או לא נישומה באותה מדינה, יש עמדה חייבת בדיווח מס' 99/2021 לפיה הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה המוחזקת יחושבו בנפרד בהתאם לדיני המס בישראל. לכן, אם הלקוח השיב בחיוב לשאלה זו, מוצע לבחון מה ההשלכות של יישום העמדה והאם נעשה דיווח מתאים אם הלקוח לא פעל בהתאם לעמדה.

בהקשר כך למשל, ישות מסוג LLC בארה"ב, שקופה לצרכי מס, שיש לה בעל מניות יחיד נחשב ישות Disregarded בארה"ב שלא מתחשבים בה לצרכי מס, ומשכך הישות עצמה לא נדרשת להגיש דו"ח מס בארה"ב. מקרים נוספים עשויים לכלול חברות בעלות מחזור נמוך, חברות רדומות, ישויות שקופות לצרכי מס, ועוד.

## האם הלקוח השיב בחיוב לשאלה "האם תחשיב מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה, כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב), הושפע מחברה עסקית המוחזקת בשרשרת חברות?"



בהקשר זה ישנן שתי אפשרויות: האפשרות הראשונה, שהחברה בפני עצמה אינה עונה למבחן של רוב ההכנסות או רוב הרווחים (כלומר, שרוב הכנסותיה ורווחיה הם עסקיים), אך לאור מבחן האשכול ברמת הקבוצה, היא סומנה בטופס כחברה שעיקר הכנסותיה או רווחיה פסיביים.

האפשרות השנייה, היא שהחברה בפני עצמה עונה למבחן של רוב ההכנסות או רוב הרווחים (כלומר, שרוב הכנסותיה ורווחיה הם פסיביים), אך לאור מבחן האשכול היא סומנה כחברה עסקית. יצוין כי האפשרות השנייה אינה מקובלת על ידי רשות המסים (הגם שלטעמנו זו הגישה הנכונה), אלא שבמצב כזה נדרש לבחון כל חברה בנפרד. משכך, אם הלקוח השיב על שאלה זו בחיוב וסימן את החברה בטופס כחברה שרוב הכנסותיה ורווחיה אינם פסיביים, מוצע להביא לידיעתו של הלקוח שרשות המסים עשויה לאתגר עמדה זו.

## האם הלקוח השיב בחיוב לשאלה "האם לחברה קיימת הכנסה פסיבית פטורה או הכנסה פסיבית שאינה בבסיס המס?"



אם כן, מוצע ליידע את הלקוח שגם אם מדובר במדינה גומלת (שיש עמה לישראל אמנה למניעת כפל מס), ואותה חברה קיבלה דיבידנד או רווח הון שהם פטורים ממס או שאינם בבסיס המס לפי דיני המס באותה מדינה, עדיין יש לכלול אותם במסגרת חישוב ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים של אותה חברה זרה, וזאת למעט רווח הון שנוצר בשינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס, וכן לוודא שכך אכן נעשה.

## האם הלקוח השיב בחיוב לשאלה אם הכנסותיה של החברה כוללות הכנסות המפורטות בסעיף 75ב(א)(5) אשר הוחשבו לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק?



בהתאם להוראות החנ"ז, הכנסות פסיביות כוללות בין היתר הכנסות דיבידנד, ריבית רווחי הון ותמלוגים. עם זאת, אם הכנסות עלה עולות לכדי עסק, אזי הן יסווגו כהכנסה עסקית. משכך, אם הלקוח השיב לשאלה זו בחיוב מוצע רק לבדוק מול הלקוח שאכן הכנסות אלה עולות לכדי עסק ומסווגות כך גם במדינה הזרה. רשות המסים עשויה לאתגר גישה זו (ראו למשל את פסק הדין שניתן באחרונה בעניין זה בע"מ 8846-04-22 ויטלה קפיטל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים).

להרחבה בנושא סיווג פעילות כעסק ראו [להלן](#).

## האם הלקוח השיב בחיוב לשאלה "האם חבר החוץ מגיש במדינת תושבותו דו"ח מאוחד לצרכי מס הכולל הכנסותיהן של חברות אחרות?"



אם כן, בהתאם לעמדה חייבת בדיווח מס' 99/2021, במצב שאחת מהחברות בקבוצה לא הגישה דו"ח מס במדינת תושבותה או לא נישומה באותה מדינה (למשל בגלל שחברה אחרת בקבוצה כללה את התוצאות בדו"ח המס שלה), הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה המוחזקת יחושבו בנפרד בהתאם לדיני המס בישראל.

כמו כן, נציין בהקשר זה כי במסגרת החלטת מיסוי 1938/14 אושר להחיל את מנגנון הזיכוי העקיף ביחס להכנסות המיוחסות לחברת האם כחלק מאיחוד פיסקלי בהולנד, ומשכך יש בסיס להחיל זאת גם ביחס להוראות החנ"ז. ואולם מוצע ליידע את הלקוח שרשות המסים עשויה לאתגר גישה זו.

## האם אופן סיווג חבר החוץ לצרכי מס בישראל תואם את אופן הסיווג בחו"ל כפי שנרשם בטופס?



אם יש אי התאמה בין אופן הסיווג בחו"ל לאופן הסיווג בישראל כדאי להבין מה הסיבה לאי התאמה זו. הרבה פעמים אי התאמה שכזו נובעת מהדין בארה"ב, שם עשויים לראות ישות כשקופה או אטומה לפי בחירת הלקוח, כפי שחל למשל ביחס ל-LLC. אחרת, כדאי להבין מה הסיבה לאי ההתאמה, ואם הלקוח מודע למשמעות של זה.

## האם ללקוח יש חוב כלשהו כלפי חבר החוץ בתום שנת המס?



אם כן, מוצע לבחון האם יראו בכך "משיכה מחברה" בהתאם לסעיף 3(ט), ואחרת האם בוצעה עבודת מחירי העברה לתמוך בשיעור הריבית שיש לקבוע בגין אותה יתרה בין חברתית.

להרחבה בנושא סעיף 3(ט) ראו כאן.  
להרחבה בנושא מחירי העברה ראו כאן.

**סעיף ג.2 – פרטים הנוגעים לחברה נשלטת זרה /**  
**סעיף ג.3 פרטים הנוגעים לחברת משלח יד זרה**

אם הלקוח סימן בטופס שהוא דיווח על חבר החוץ כחנ"ז / חמ"ז, יש לוודא שנעשה ייחוס של דיבידנד רעיוני לבעל המניות המהותי במסגרת דו"ח המס.



להרחבה בנושא השלכות סיווג חברה כחנ"ז ראו להלן.

**בסעיף שיעור המס האפקטיבי, יש לוודא כי דובר במס האפקטיבי (המס שחל בפועל) על ההכנסות הפסיביות ולא על שיעור המס הסטטוטורי (השיעור הקבוע בדין) באותה מדינה.**



במקרים רבים שיעור המס האפקטיבי שונה משיעור המס הסטטוטורי, בין אם לאור מסים נוספים שחלים מעבר לשיעור המס הכללי, או לאור התאמות, ניכויים מיוחדים, פטורים וכיוצ"ב שחלים בהתאם לדיני המס של המדינה הזרה. שיעור המס הרלוונטי הוא שיעור המס האפקטיבי (המס שחל בפועל), ולא שיעור המס הסטטוטורי (השיעור הקבוע בדין).

**אם הלקוח סימן שרוב ההכנסות או הרווחים אינם פסיביים, או שמרבית ההכנסות או הרווחים אינם נובעים ממשלח יד מיוחד, האם הוא אכן ציין את שיעור ההכנסות / הרווחים והאם שיעור זה אכן נמוך מ-50%?**



**אם הלקוח השיב בחיוב לכל מבחני החנ"ז / חמ"ז, האם הוא גם סימן שהחברה היא חנ"ז / חמ"ז? אם לא, האם זה בגלל שאין רווחים, הישות שקופה בישראל או מסיבה אחרת? אם מסיבה אחרת, יש לפרט מדוע.**



**האם כל השדות מולאו?**



**האם הלקוח צריך לצרף טופס 1585 (הצהרה על היותו של הנישום חלק מקבוצה רב לאומית)?**



נדרש כאשר מדובר בחברה שהיא חלק מקבוצה רב לאומית – ככלל מתקיים כאשר מדובר בדיווח של חברה ישראלית שהיא בעלת שליטה במישרין או בעקיפין בחברה תושבת חוץ (ראו הגדרה סעיף 85א לפקודה).

**להרחבה על טופס 1585 והקבוצה הרב לאומית ראו [להלן](#).**

**הצהרת לקוח – טופס 150**

אני הח"מ, \_\_\_\_\_, בעל ת"ז \_\_\_\_\_, מצהיר בזאת בפני יועץ המס כמפורט להלן:

1. כל המידע שנמסר על ידי בקשר לטופס 150 (הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ, המוחזק במישרין או בעקיפין) עבור דו"ח המס לשנת \_\_\_\_\_ (להלן: "הטופס") נמסר על ידי במלואו, באמיתות, בדיוק ובשלמות, ולמיטב ידיעתי לא הוחסר ממנו כל מידע רלוונטי אשר נדרש למסור על פי דרישות הטופס והוראות הדין בישראל.
2. מסרתי ליועץ המס דיווח מלא לגבי כל הישגיות המוחזקות במישרין או בעקיפין, לרבות חברות, שותפויות וכל סוגי חבר בני אדם תושבי חוץ, בהתאם להגדרות והמונחים המפורטים בטופס 150, לרבות סיווג הישגיות לצורכי מס בישראל.
3. מסרתי ליועץ המס דיווח מלא ומדויק לגבי כל סוגי הזכויות שבבעלותי או בשליטתי, לרבות מניות, זכויות ניהול, זכויות רווח, זכויות הצבעה, זכויות אחרות, ולרבות החזקה בעקיפין.
4. הובהר לי כי ניירות העבודה והחישובים המשמשים לצורך המידע הכלול בטופס נמצאים באחריותי האישית, וככל שלא הוכנו על ידי יועץ המס, הם באחריותי בלבד ואין באישורו של יועץ המס ו/או בהגשתו את הטופס כדי להסיר ממני אחריות זו.
5. סיפקתי ליועץ המס את כל החומר, הנתונים, הדוחות והמסמכים הנדרשים לצורך השלמת מילוי הטופס כנדרש על פי הדין.
6. ידוע לי כי מסירת פרטים שאינם נכונים, שלמים ומדויקים עלולה לגרור דיוני שומה, קביעות מס שגויות, חשיפה לעיצומים, קנסות וסנקציות אזרחיות ופליליות מצד רשות המסים.

תאריך \_\_\_\_\_

חתימה \_\_\_\_\_