

**NEWSLETTER**  
**ניוזלטר מאי 2016**  
**מס' 127**

## התוכן

- א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט ..... 1
- ב. עדכון לשיעור הריבית לפי סעיף 3(ט) ו-3(ו) לפקודה – הלוואות לצדדים קשורים ..... 16
- ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה ..... 18
- ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידיים פיננסיים ..... 24

\*-\*-\*-\*-\*-\*-\*-\*-\*-\*-\*

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט**

**1. רקע**

**1.1** בשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות הפעילות הכלכלית העולמית והישראלית באמצעות האינטרנט (להלן: "הכלכלה הדיגיטלית"). זירה האינטרנטית צברה תאוצה הן בתחום המסחר והן בתחום מתן שירותים. עסקאות באמצעות האינטרנט מבוצעות על ידי תאגידיים זרים גם עבור לקוחות בישראל כאשר ההתקשרות ביניהם נעשית במישרין, או בעקיפין באמצעות חברה קשורה או באמצעות קבלני משנה או נציגים, המבצעים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראלים, מתן שירותי תמיכה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראלים וכיו"ב, בתמורה לתשלום כספי.

**1.2** בחלק מהמקרים, לצורך מתן שירותים ללקוח הישראלי או לצורך מכירת המוצרים ללקוח הישראלי, מקים התאגיד הזר אתר ייעודי בשפה העברית למשתמשים / גולשים ישראלים. בחלק אחר מהמקרים, האתר הבינלאומי משמש פלטפורמה להזמנת שירותים או מוצרים על ידי הלקוחות הישראלים. לעיתים התאגיד הזר מעניק שירותי פרסום או תיווך ללקוחות ישראלים באתרי אינטרנט אחרים.

**1.3** על פי הוראות פקודת מס הכנסה, הכנסותיו העסקיות של תאגיד זר ממתן שירותים וממכירת מוצרים חייבות במס בישראל אם הן הופקו בישראל (סעיף 2 רישא לפקודת מס הכנסה). כאשר התאגיד הזר הינו תושב מדינת אמנה, יחול מס בישראל אם פעילות התאגיד הזר בישראל מגיעה לכדי "מוסד קבע" כהגדרתו באמנות למניעת כפל מס.

**1.4** התרחבות הפעילות הכלכלית המבוצעת באמצעות האינטרנט מחייבת יישום של הכללים הקיימים באופן שיתאים לשינוי בדפוס הפעילות הכלכלית ויביא ליישום של עקרונות המס גם ביחס לכלכלה הדיגיטלית.

**1.5** בהקשר זה חשוב לציין את פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), פרויקט משותף לארגון ה-OECD ומדינות ה-G20 אשר בחן צעדים למניעת הסטה ושחיקה של בסיס המס במדינות השונות. בין הנושאים שנדונו היו הכלכלה הדיגיטלית ומוסד קבע.

**1.6** במסגרת פרויקט ה-BEPS, פורסם בחודש אוקטובר 2015 דוח סופי בנושא הכלכלה הדיגיטלית, במסגרתו נבחנו האתגרים שהוצבו אל ידי הכלכלה הדיגיטלית ונותחו מספר פתרונות אפשריים. הדוח מנתח את השלכות הכלכלה הדיגיטלית על המיסוי במדינות העולם ומכיר בכך שהכלכלה הדיגיטלית מגדילה את הסיכונים להימנעות ממס. הדוח צופה שהמלצות הפרויקט בנושא מוסד קבע, ובנושאים נוספים יצליחו במידה רבה למנוע את שחיקת המס והסטת הרווחים בהקשר לכלכלה הדיגיטלית.

א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)

1. רקע (המשך)

1.7 מטרת חוזר זה, היא להסביר באלו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסות התאגיד הזר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע. החוזר יבהיר גם את הטיפול במקרים אלו ביחס לתאגידיים זרים שאינם תושבים של מדינות אמנה.

בנוסף, בכל הנוגע להיבטי מס ערך מוסף, מטרתו של חוזר זה הינה להסביר האם ובאילו מצבים על תאגידיים בינלאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראליים להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ ולדווח בהתאם.

2. היבטי מס הכנסה

2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל.

2.1.1 הגדרת המונח "מוסד קבע"

המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות למניעת מיסי כפל ושם הוא מוגדר. על פי ההגדרה באמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי החלופות הבאות:

1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות התאגיד הזר (להלן: "מקום עסקים קבוע").

2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "סוכן תלוי"), שהוא בעל סמכות לכרות חוזרים בשם התאגיד הזר.

האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל מתבססות על הגדרת המונח "מוסד קבע" באמנת המודל. יוער כי במסגרת הדוח הסופי של פרויקט ה-BEPS נקבע כי החלופות לקיומו של מוסד קבע יחולו גם בהקשר לכלכלה הדיגיטלית.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידי זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית**

**2.1.2.1 חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע**

**הגדרת מקום עסקים קבוע:**

סעיף 5 לאמנת המודל מגדיר "מוסד קבע", בין היתר, כמקום עסקים קבוע שבאמצעותו מתנהלים עסקי התאגיד זר, כולם או חלקם.

בהתקיימם של שלושה תנאים מצטברים, כפי שיפורטו להלן, ניתן יהיה לקבוע כי מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי התאגיד זר, כולם או חלקם מהווה "מוסד קבע".

**התנאים המצטברים הם אלו:**

1. **קיומו של מקום עסקים פיזי** (לדוגמה: משרד, מפעל או חנות).
2. **קביעות מקום העסקים הפיזי.**
3. **ניהול עסקי התאגיד הזר דרך מקום העסקים הקבוע.**

**יישום הגדרת מקום עסקים קבוע בהקשר לכלכלה דיגיטלית:**

1. **מיקומו הפיזי של השרת - פרשנות אמנת המודל להגדרת "מקום עסקים קבוע" בהקשר למסחר בסביבה אלקטרונית, כפי שנקבעה בעבר, מכירה במקום הימצאות הפיזית של השרת (SERVER) התומך באתר האינטרנט, כמקום פיזי שעשוי להיות מוסד קבע. יחד עם זאת, הפרשנות אינה שוללת קיומם של מוסדות קבע נוספים במקומות אחרים בהם מתקיימת פעילות כלכלית, אף אם השרת ממוקם במקום אחר. כלומר, מוסד קבע עשוי להתקיים גם במקום בו אין שרת. בעידן הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיזית כמעט בכל מקום בעולם בעוד השיווק, השירות, התמיכה, הפיתוח ופעילויות חשובות אחרות יהיו ממוקמים במקומות אחרים, ייתן משקל נמוך למוסד הקבע במקום הפיזי בו מצוי השרת.**

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.1 חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע (המשך)**

2. פעילות באמצעות מקום פיזי בישראל - פעילויות של תאגידיים זרים הפועלים באמצעות האינטרנט מבוצעות לעתים גם באמצעות מקום פיזי קבוע בישראל. במקרים שבהם לתאגיד הזר נוכחות פיזית בישראל המתבטאת, בין היתר, בקיומו של סניף של התאגיד הזר בישראל, או בשכירת משרדים או מתקנים המשמשים לפעילותו, יחשבו מקומות אלו כמקום עסקים קבוע המהווה מוסד קבע. יש לציין, כי במקרים בהם נציגי ועובדי התאגיד הזר עושים דרך קבע שימוש במשרדי חברה תושבת ישראל הקשורה לתאגיד הזר לצורך הפקת הכנסה שאינה הכנסה של החברה הישראלית, ניתן יהיה לומר כי לתאגיד הזר קיים מוסד קבע בישראל.

3. **חריגים להגדרת מוסד קבע** - סעיף 5(4) באמנת המודל קובע כי שימוש במתקנים או החזקת טובין רק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה, החזקת טובין לצורך עיבודם על ידי חברה אחרת והחזקה של מקום עסקים קבוע רק לצורך קניית טובין או איסוף מידע או לצורך פעילות אחרת אם יש לה אופי של הכנה ועזר בלבד, אין בו כדי ליצור מוסד קבע. (להלן: "**החריגים להגדרת מוסד קבע**" או "**החריגים**").

יודגש, כי פעילויות כאמור הנעשות כשירות עבור אחרים לא יבואו בגדרי החריגים (למשל, אחסון סחורה השייכת לאדם אחר במחסן השייך לתאגיד הזר).

**דגשים לעניין החריגים להגדרת מוסד קבע:**

- הסעיף קובע כי מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו מספר פעילויות מהחריגים המנויים בסעיף, יחשב מוסד קבע אם מכלול הפעילויות כאמור חורג מפעילות הכנה ועזר.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.1 חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע (המשך)**

**דגשים לעניין החריגים להגדרת מוסד קבע (המשך):**

- הסעיף קובע כי מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו מספר פעילויות בחריגים המנויים בסעיף, יחשב מוסד קבע עם מכלול הפעילות כאמור חורג מפעילות הכנה ועזר.
- פעילות אחרת שאינה נמנית בחריגים להגדרת מוסד קבע, תוכל ליצור מוסד קבע, אלא אם אופייה המובהק הינו הכנה ועזר. כך למשל, מקום עסקים קבוע בישראל המשמש לדוגמה לביצוע סקרי שוק של התאגיד הזר עשוי להיחשב מוסד קבע אם פעילות ביצוע סקרי השוק הוא אחת מהפעילויות העיקריות של המיזם הזר ואינו טפל למטרתו.
- ככל שבמקום עסקים מתקיימת פעילות הכנה ועזר לצד פעילות אחרת שהיא חלק מפעילותו העיקרית של התאגיד הזר, יחשב המקום למוסד קבע לעניין כל הפעילויות המתקיימות בו. כך למשל, מחסן המשמש לאחסון וגם למכירה ללקוחות מזדמנים, יחשב מוסד קבע לאור העובדה כי מתקיימת בו גם פעילות מכירה המהווה את תחום הפעילות העיקרית של העסק.
- כאשר התאגיד הזר מבצע פעילות בישראל באמצעות מקום עסקים קבוע הנמנה על החריגים ולצדו מתקיימות גם הפעילויות המפורטות להלן כולן או חלקן. עשויות פעילויות אלו להקים "מוסד קבע" לתאגיד הזר בישראל:
  - איתור לקוחות ושיווק - נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או שיווק בסיוע/באמצעות מקום העסקים הקבוע הנמנה על החריגים המצוי בישראל.
  - ניהול קשרי לקוחות - קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר בישראל לבין הלקוח הישראלי, בסיוע / באמצעות מקום העסקים הקבוע הנמנה על החריגים המצוי בישראל. הדבר יכול לבוא לידי ביטוי, בין השאר, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של התאגיד הזר בשוק המקומי וכיו"ב.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה – בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.1 חלופה ראשונה - קיומו של "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע (המשך)**

**דגשים לעניין החריגים להגדרת מוסד קבע (המשך):**

- על רקע ייחודה של הכלכלה הדיגיטלית והשינוי בדפוסים המסחר בעידן הנוכחי, עשויה פעילות שנחשבה בעבר כהכנה ועזר להיחשב כיום פעילות עיקרית של התאגיד. כך למשל, תאגיד זר שיש לו נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל ומקיים במקום עסקים קבוע בישראל פעילות שבעבר נחשבה כפעילות הכנה ועזר שלא הקימה מוסד קבע, עשוי כיום בנסיבות מסוימות להיחשב כבעל מוסד קבע, כיון שהפעילות המתקיימת במקום אינה עוד פעילות הכנה ועזר אלא אחת מהפעילויות העיקריות של התאגיד הזר.

להלן סממנים לקיומה של נוכחות דיגיטלית משמעותית בישראל:

- נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, עם תושב ישראל באמצעות האינטרנט.
- שירותים שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט.
- התאגיד הזר מספק שירות באינטרנט המתואם ללקוחות או משתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה עברית, סגנון, חיוב לקוחות במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו').

**יובהר, כי במקרים של תאגיד זר בעל נוכחות דיגיטלית משמעותית בהם נבחנת האפשרות לבסס טענת קיומו של מוסד קבע כאמור לעיל, יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית והלשכה המשפטית ברשות המסים.**



**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה - בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.2 חלופה שניה - קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"**

סוכן תלוי הינו אדם המקיים את שלושת המאפיינים הבאים:

1. אדם (לרבות גוף מאוגד) שיש לו סמכות לחייב את התאגיד הזר בחוזים;

2. הפעלת הסמכות מבוצעת באופן רגיל (habitually) וקבוע;

3. הסמכות לחתימת חוזים צריכה להתקיים לגבי פעילויות שהינן חלק מהפעילות העסקית.

סעיף 5(5) לאמנת המודל קובע, כדלקמן:

"על אף האמור בהוראות פסקאות 1 ו-2, מקום בו אדם - אשר איננו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חלה פסקה 6 - פועל בשם המיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגרת, לכרות חוזים בשם המיזם, אותו מיזם ייראה כמי שיש לו מוסד קבע באותה מדינה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו בעבור המיזם..."

דברי הפרשנות של אמנת המודל מפרשים את המונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם" וקובעים שגם סוכן, שאינו חותם פורמלית על החוזה או שאינו מוסמך פורמלית לייצג צד לחוזה אבל בפועל מנהל משא ומתן מחייב על פרטי החוזה, יכול, שיהווה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבע לתאגיד הזר במדינת המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר בחו"ל אין בכך כדי לשלול את קיומה של "הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המתאימות, במיוחד אם החתימה של התאגיד הזה הינה אקט פורמלי בלבד כאשר ההליך המהותי לקראת החתימה על ההסכם וסיכום הדברים נעשה באמצעות הסוכן בישראל.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה - בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.2 חלופה שניה - קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי" (המשך)**

**יישום חלופת קיומו של סוכן תלוי בהקשר לכלכלה הדיגיטלית:**

פעילויות של תאגידיים בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים בסיוע של חברות ישראליות קשורות או קבלני משנה ישראלים אחרים ("סוכן בישראל"). הסוכן בישראל עשוי להיחשב, במקרים המתאימים, כסוכן תלוי היוצר מוסד קבע בישראל לתאגיד הזר.

בחינת הסממנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה בשאלה האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר הינה של סוכן תלוי, **כלומר האם הסוכן בישראל מתקשר ופועל למעשה בשם התאגיד הזר:**

- חוסר המעורבות של התאגיד הזר בעסקה מעידה על מתן סמכות בפועל לסוכן בישראל.
- קבלת הזמנות מלקוחות על ידי הסוכן בישראל המאושרות באופן שיגרתי על ידי התאגיד הזר יכול להעיד על סמכות בפועל של סוכן תלוי.
- הסוכן בישראל מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את התאגיד הזר, יכול להוות סוכן תלוי.
- מעורבות משמעותית של הסוכן בישראל בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח הישראלי.
- היות הסוכן בישראל צד לחוזה שבין התאגיד הזר לבין הלקוח.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה - בחינת קיומו של מוסד קבע בישראל (המשך)**

**2.1.2 בחינת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבע" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית (המשך)**

**2.1.2.2 חלופה שניה - קיומו של "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי" (המשך)**

יובהר, כי חוזה אחיד, ללא אפשרות לניהול משא ומתן משמעותי, ייבחן לאור מאפייני החוזה ותרומתו הישירה של הסוכן בישראל לכריתת החוזה.

יש לבחון את כל הסממנים האמורים, וככל שישתברר כי מידת מעורבותו של הסוכן בישראל במו"מ גבוהה, וכי החלטותיו מחייבות את התאגיד הזר, תתחזק המסקנה כי המדובר בסוכן תלוי, היוצר לתאגיד הזר פעילות כלכלית מהותית בישראל המהווה מוסד קבע.

**2.2 פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה**

כאשר תאגיד זר מבצע פעילות אינטרנטית בישראל והוא אינו תושב מדינת אמנה, מקום הפקת ההכנסה וזכות המיסוי בישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד מבלי להיזקק לקיומו של מוסד קבע על פי אמנה. סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה, קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא **המקום בו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה**. מאפייני הפעילות הדיגיטלית יכולים לתמוך, במקרים המתאימים, במסקנה שהפעילות העסקית מתבצעת בישראל.

**יישום כלל "מקום ביצוע הפעילות העסקית" בהקשר לכלכלה הדיגיטלית:**

**2.2.1 ביצוע פעילות עסקית בישראל באמצעות מקום פיזי בישראל - פעילויות של תאגידיים זרים שאינם תושבי מדינת אמנה המעניקים שירותים או מוכרים מוצרים באמצעות האינטרנט מבוצעות לעתים גם באמצעות מקום פיזי קבוע בישראל. כאשר לתאגיד הזר נוכחות פיזית בישראל המתבטאת בין היתר בשכירת משרדים או מתקנים לצורך פעילותו לרבות משרדים ומתקנים המשמשים לפעילות של הכנה ועזר, העסקת עובדים, קיומו של מקום בו נקשרות עסקאות בין התאגיד הזר ללקוחותיו, קיומו של מקום בו התאגיד הזר מעניק שירות ללקוחותיו, או קיומו של סניף של התאגיד הזר בישראל, יחשבו מקומות אלו כמקום בו מתקיימת הפעילות העסקית של התאגיד הזר בישראל.**



**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.2 פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה (המשך)**

**2.2.2 ביצוע פעילות עסקית בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל - כאשר**

התאגיד הזר נעזר לשם מתן שירותים או למכירת מוצרים בישראל בנציג בישראל או בצד קשור תושב ישראל, לרבות חברה קשורה תושבת ישראל (להלן: "נציג בישראל"), הפעולות המפורטות להלן, כולן או חלקן, בשילוב הפעילות האינטרנטית של התאגיד הזר בישראל המסתייעת בנציג בישראל, תחשב כפעילות עסקית המתקיימת בישראל לעניין סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה:

- נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע/באמצעות נציג בישראל.
- ניהול קשרי לקוחות - קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין הלקוח הישראלי, בסיוע/באמצעות נציג בישראל המתבטא, למשל, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של התאגיד זר הזר בשוק המקומי וכיו"ב.
- מתן שירותי שיווק, גבייה, תמיכה, יעוץ, שרות לקוחות או כל שרות נלווה אחר חלקם או כולם בישראל באמצעות נציג בישראל.

**2.2.3 "נוכחות כלכלית משמעותית" של התאגיד הזר בישראל – תאגיד זר**

המעניק שירותים באמצעות האינטרנט בלבד ללא נוכחות פיזית כלשהיא בישראל יחשב כמקיים פעילות עסקית בישראל אם נוכחותו הכלכלית בישראל משמעותית.

להלן מספר סממנים היכולים להעיד על קיומה של נוכחות כלכלית משמעותית של תאגיד זר בישראל:

- התאגיד הזר מספק ללקוחותיו שירותים באינטרנט כגון: פרסום, תיווך, שיווק, תמיכה וכו', בקשר עם משתמשים ישראלים.
- התאגיד הזר מבצע מספר עסקאות ניכר עם תושבי ישראל באמצעות האינטרנט.
- התאגיד הזר מספק באינטרנט שירות המותאם ללקוחות או משתמשים ישראלים (לדוגמה: שימוש בשפה העברית, פרסומות, סגנון, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל, וכו').
- השירותים שמעניק התאגיד הזר נצרכים על ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות האינטרנט.
- מידת השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.
- קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראלים באינטרנט.

נשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים בניוזלטר זה ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והמיסוי. ניתן ליצור קשר בטלפון 03-6092020 וכן ניתן לשלוח דואר אלקטרוני לכתובת [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. ניזולטר זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)

2. היבטי מס הכנסה (המשך)

2.2 פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה (המשך)

יובהר, כי במקרים בעלי מאפיינים של נוכחות כלכלית משמעותית בהם נבחנת האפשרות לקיומה של פעילות עסקית בישראל, יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית והלשכה המשפטית ברשות המסים.

2.3 ייחוס רווחי התאגיד הזר תושב מדינת אמנה למוסד הקבע בישראל

לאחר שנקבע כי לתאגיד הזר יש מוסד קבע בישראל, עולה השאלה כיצד יש לייחס את הכנסות/הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבע בישראל. ביום 31.5.2010 פרסם ארגון ה-OECD דוח בשם OECD report on the attribution of profits to permanent establishments. הגישה שאומצה בדוח נקראת Authorized OECD Approcah (להלן: "A.O.A"). גישה זו מסתמכת על גישת הישות הפונקציונאלית הנפרדת. על פי גישה זו, הרווחים שיש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע" (Arm's length principle), אילו מוסד הקבע היה נפרד ועצמאי, והיה עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, תוך התחשבות בפונקציות שבוצעו, נכסים שנעשה בהם שימוש, וסיכונים שנלקחו באמצעות מוסד הקבע. כאשר סוכן תלוי מהווה מוסד קבע, אופן הטיפול לא יהיה שונה מהאמור לעיל. ניתוח הפונקציות, נכסים וסיכונים שצווין לעיל יתחשב בכך שסוכן תלוי משמש בשני כובעים: הן כגוף עצמאי והן כמוסד קבע של התאגיד הזר.

העובדה שמוסד הקבע אינו גוף נפרד ועצמאי מהתאגיד הזר שהוא חלק ממנו, ולא ברור מה הפונקציות, הנכסים, והסיכונים החלים עליו, מקשה גם על ייחוסם בין מוסד הקבע לבין התאגיד הזר שהוא חלק ממנו. על מנת להתגבר על קושי זה, פיתח ה-OECD את שיטת ה-Significant people functions. עיקרי השיטה הם התחשבות באנשים המפעילים את מוסד הקבע וייחוס פעילויות, נכסים וסיכונים בהתאם לנדרש והמשתמע מפעילותם של אנשים אלו. ייחוס רווחים למוסד קבע על בסיס עיקרון אורך הזרוע ינבע מחישוב הרווחים (או ההפסדים) מכל הפעילויות, כולל עסקאות עם צדדים לא קשורים, עסקאות עם צדדים קשורים (תוך יישום כללי ה-OECD למחירי העברה) ועסקאות עם חלקים אחרים בתאגיד.

ייחוס הרווחים יבוצע, בשני שלבים, בדרך של ניתוח נתונים המדמה את מוסד הקבע לישות היפותטית הנפרד מהתאגיד הזר שהוא חלק ממנו. לאחר הניתוח, ניתן יהיה לתמחר את העסקאות בין מוסד הקבע לתאגיד הזר שהוא חלק ממנו (להלן: "העסקאות הפנימיות") בהתאם לכללי מחירי ההעברה.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**2. היבטי מס הכנסה (המשך)**

**2.3 ייחוס רווחי התאגיד הזר תושב מדינת אמנה למוסד הקבע בישראל (המשך)**

**בשלב הראשון - ניתוח עובדות ופונקציות:**

- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות (significant people functions) הרלוונטיות לייחוס בעלות כלכלית על נכסים, וייחוס הבעלות הכלכלית למוסד הקבע.
- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות הרלוונטיות לייחוס סיכונים, וייחוס סיכונים למוסד הקבע.
- זיהוי פונקציות אחרות במוסד הקבע.
- הכרה וקביעת אופי העסקאות הפנימיות הניתנות לזיהוי.

**בשלב השני**, יש לתמחר את העסקאות הפנימיות לפי כללי אורך הזרוע.

**2.4 ייחוס רווחי תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה לפעילותו בישראל**

כאשר נקבע על פי סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה, כי מתקיימת פעילות עסקית של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה בישראל, יש לערוך בדיקה של פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR), בכדי ליחס רווח מתאים לפעילות המתבצעת בישראל.

**2.5 דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת ידיעות**

באותם מקרים בהם ייקבע כי פעילותו של התאגיד הזר עולה כדי מוסד קבע בישראל, יידרש דיווח נפרד על הכנסותיו בישראל. סך הרווח שהופק בישראל ואשר יש ליחסו לפעילות בישראל ייקבע על פי כללי מחירי העברה, כפי שפורטו לעיל. יובהר, כי מקום בו לתאגיד הזר יש חברה קשורה/חברת בת בישראל נידרש להפריד בין דיווחי החברה הישראלית הקשורה לבין דיווחי התאגיד הזר בכל דבר ועניין לרבות הפרדה לעניין קיזוזי הפסדים ולעניין חלוקת רווחים לחברה הזרה.

לצורך בחינת קיומו של מוסד קבע ולשם ייחוס היקף הרווחים למוסד הקבע, ניתן לדרוש, על פי הוראות סעיף 135 לפקודה, סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו, מידע מהתאגיד הזר ומהחברות הישראליות הקשורות, לגבי הפעילות המתבצעת בישראל הכוללת בין היתר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזורים מלקוחות והוצאות בהתייחס לפעילויות השונות.

יובהר, כי האמור בסעיף זה יחול, בשינויים המחויבים, גם לגבי תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה כאמור בסעיף 2.2 לעיל.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשד)**

**3. היבטי מס ערך מוסף**

**מבוא**

לאור פעילותם של התאגידיים הזרים באמצעות האינטרנט בעידן הכלכלה הדיגיטלית, כמתואר ברקע לחוזר זה, עולה שאלה האם על התאגידיים הזרים המספקים שירותים כאמור ללקוחות תושבי ישראל להירשם במע"מ כעוסק בישראל.

**3.1** עוד שמכירת נכסים, לרבות נכסים בלתי מוחשיים, על ידי תאגידיים זרים ללקוחות תושבי ישראל באמצעות האינטרנט נחשבת לייבוא של טובין החייב במס בידי המייבא, מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל מהווה עסקה בישראל. הבדל זה מעורר את סוגיית הרישום כעוסק בישראל של תאגידיים זרים המבצעים עסקאות בישראל של מתן שירותים כאמור.

**3.2** בהתאם לסעיף 15(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), רואים שירות כניתן בישראל אם השירות ניתן על ידי מי שעסקו בישראל, ויראו מי שיש לו סוכן או סניף בישראל כמי שעסקו בישראל, או, האם השירות ניתן לתושב ישראל, לרבות לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או חברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, או שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל.

**3.3** סעיף 16 לחוק מע"מ קובע את הכלל על פיו החייב במס במתן שירות יהיה נותן השירות. תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") קובעת כי אם נעשתה עסקה בישראל של מתן שירותים על ידי תושב חוץ, אזי תחול חובת תשלום המס בגין עסקה כאמור על מקבל השירות, זולת אם ברשותו של מקבל השירות חשבונית בשל העסקה, ובמקרה זה תחולנה הוראות תקנה 6(ג) לתקנות מע"מ.

**3.4** הסמכות להוצאת חשבונית הוקנתה בחוק מע"מ למי שהוא עוסק מורשה, היינו מי שנרשם כעוסק במע"מ בישראל לפי סעיפים 52 או 58 לחוק מע"מ.

**3.5** סעיף 52 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כי עוסק, קרי מי שמנהל עסק, חייב ברישום במע"מ בישראל.

**3.6** סעיף 60(א) לחוק מע"מ שעניינו רישום תושבי חוץ במע"מ בישראל, קובע כי חייב במס שהוא תושב חוץ, לרבות חבר בני אדם, שיש לו עסקים או פעילות בישראל, ימנה תוך 30 יום לאחר שהחל לעסוק בישראל או לפעול בישראל, נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל.

**א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)**

**3. היבטי מס ערך מוסף (המשך)**

**מבוא (המשך)**

- 3.7** הכלל העולה מסעיף 60 לחוק מע"מ הוא כי תושב חוץ שמקיים עסקים בישראל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל, וכפועל יוצא מכך יחויב בדיווח ובתשלום המס בהתאם להוראות חוק מע"מ, בקשר עם עסקיו בישראל.
- 3.8** מן האמור לעיל נובע, כי תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחותיו תושבי ישראל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג לפי סעיף 60 לחוק מע"מ, במידה והוא מקיים עסקים בישראל.

**רישום כעוסק בישראל של תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט**

- 3.9** יראו תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, כמי שיש לו עסקים בישראל לעניין סעיף 60 לחוק מע"מ, בהתקיים אחד הקריטריונים המפורטים להלן:

**3.9.1** פעילותו של התאגיד הזר לעניין מס הכנסה עולה כדי מוסד קבע בישראל.

**3.9.2** קיומו של מנגנון עסקי בישראל – לתאגיד הזר יש סניף בישראל ו/או הוא מעסיק עובדים בישראל ו/או שוכר משרדים בישראל וכו' לרבות פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.1 לעיל.

**3.9.3** התאגיד הזר מקיים פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.2 לעיל.

**3.9.4** לתאגיד הזר קיימת נוכחות כלכלית משמעותית בישראל כמשמעותה בסעיף 2.2.3 לעיל. יודגש, כי לצורך יישום חלופה זו יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ.

**3.10** לאור כל האמור לעיל, תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, המקיים עסקים בישראל על פי אחד הקריטריונים המפורטים לעיל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג על פי סעיפים 52 ו-60 לחוק מע"מ בהתאמה, וכן בדיווח ובתשלום מס הנובע מעסקאותיו מול לקוחות תושבי ישראל. על רישום, דיווח ותשלום המס על ידי תאגיד זר כאמור, יחולו הכללים הקבועים בחוק מע"מ ובתקנות מע"מ.



א. חוזר מס' 4/2016 – רשות המסים - פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט (המשך)

3. היבטי מס ערך מוסף (המשך)

רישום כעוסק בישראל של תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט (המשך)

3.11 יודגש, כי חובת הרישום כעוסק בישראל, הדיווח ותשלום המס החלה על תאגיד זר על פי הוראה זו, היא בקשר עם עסקאות שבוצעו מול לקוחות תושבי ישראל בלבד.

3.12 כמו כן, תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, לגביו נקבע על פי הוראה זו כי הוא חייב ברישום כעוסק בישראל, לא יחשב לתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ. משמעות הדבר הינה כי עוסק ישראלי הנותן שירותים או מוכר נכסים בלתי מוחשיים לתאגיד זר כאמור יהיה חייב במס בשיעור מס מלא.

**ב. עדכון לשיעור הריבית לפי סעיף 3(ט) ו-3(י) לפקודה – הלוואות לצדדים קשורים****1. סעיף 3(ט) לפקודה**

הוראות סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה (להלן "הפקודה") קובעות כי אדם שמימש זכות לרכישת נכס או שירות במחיר נמוך ממחיר השוק, או שקיבל הלוואה בלא ריבית או בריבית בשיעור נמוך משיעור הריבית שקבע לעניין זה שר האוצר בתקנות, יראו את ההפרש כהכנסה בידיו, כדלקמן:

א. בזכות או בהלוואה שניתנו לעובד ממעבידו – כהכנסת עבודה.

ב. בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים – כהכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה, אלא אם כן הוכח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק.

ג. בזכות או בהלוואה (שפסקאות א ו-ב שלעיל אינן חלות עליה) שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה בשליטתו – כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. בעניין זה, במסגרת תיקון 185 לפקודה (שפורסם ברשומות ביום 11.8.2011), נקבע בין היתר, כי הוראות פסקה זו לא יחולו על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם שאינו חברה משפחתית או חברה שקופה.

שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב ההפרש האמור ואת דרך חישובו.

**תקנות מס הכנסה בדבר קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה**

בתקנות לקביעת שיעור הריבית המינימלית לעניין סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, נקבע מנגנון לעדכון שנתי של שיעור הריבית, בהתאם לשיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על ידי הבנקים שמפרסם בנק ישראל לפי ההגדרה "שיעור עלות האשראי המרבי" בסעיף 5 לחוק הסדר הלוואות חוץ בנקאיות, התשנ"ג-1993, שפורסם לאחרונה בסמוך לפני חודש דצמבר של שנת מס קודמת.

שר האוצר פרסם ברשומות ביום 7.3.2016 את שיעור הריבית המעודכן וקבע כי שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה לשנת המס 2016 יהיה 3.41%.

כחריג, נקבע בתקנה 2(ב) לתקנות, כי לגבי הלוואה שניתנה לעובד ממעביד שאינו חבר בני אדם שהעובד הוא בעל שליטה בו, שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) יהא שיעור עליית המדד, ובלבד שסך יתרות קרן ההלוואות של העובד בתקופת הזקיפה אינו עולה על 7,680 ש"ח (החל משנת 2016).

**ב. עדכון לשיעור הריבית לפי סעיף 3(ט) ו-3(י) לפקודה – הלוואות לצדדים קשורים (המשך)**

**2. סעיף 3(י) לפקודה**

הוראות סעיף 3(י) לפקודה קובעות כי אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה; לעניין זה:

"ריבית" – לרבות הפרשי הצמדה;

"הלוואה" – לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:

- (1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;
- (2) הלוואה שנתן מוסד ציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה לשם מטרתו הציבורית;
- (3) הלוואה שהיא עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א;
- (4) הלוואה שאינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי, שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם שבשליטתו כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק;
- (5) שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם אחר, בתנאים הקבועים בפסקה (5) שבהגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;
- (6) הלוואה שנתן אדם עד יום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007) שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בקביעתה;

**תקנות מס הכנסה בדבר קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה**

שיעור ריבית זה מתעדכן מידי שנת מס ויעמוד על 75% משיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד, הניתן על ידי הבנקים, כפי שיפורסם על ידי בנק ישראל בסמוך לפני חודש דצמבר של שנת המס הקודמת. על פי התקנות שר האוצר פרסם ברשומות ביום 7.3.2016 את שיעור הריבית המעודכן וקבע כי שיעור הריבית המינימאלי לעניין סעיף 3(י) לפקודה יהיה 2.56% לשנת המס 2016.

**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה**

**1. כללי**

ביום 13 באוגוסט 2012 פורסם החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012.

במסגרת החוק הנ"ל תוקנה, בין היתר, פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 195 לפקודה) והוסף סעיף 121ב לפקודה שעניינו "מס על הכנסות גבוהות" (להלן: "המס הנוסף").

הסעיף קובע כי יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עולה על 810,720 ש"ח (במונחי שנות המס 2015) (להלן - "התקרה"), יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על התקרה, בשיעור של 2%. תחילת התיקון ביחס להכנסה שהופקה ביום 1.1.2013 ואילך.

במקביל לתיקון האמור, תוקנו גם תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן – התקנות). התיקון התאים את הוראות הניכוי ממשכורת המשולמת בעד חודש ינואר 2013 ואילך, כך שהן יכללו גם את ניכוי המס הנוסף. ניכוי המס הנוסף הוסף לתוספות א', ב' ו-ג' לתקנות וכן לתקנה 6 לתקנות.

**2. סעיף 121ב לפקודה**

סעיף 121ב לפקודה קובע כי יחיד, אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על התקרה, ישלם מס בשיעור של 2% מסכום ההכנסה החייבת העולה על התקרה.

יובהר כי חישוב ההכנסה החייבת במס הנוסף לבני זוג יהיה בהתאם לאופן חישוב המס על ידי בני הזוג. לפיכך, אם נערך לבני הזוג חישוב מס נפרד על ההכנסות, גם המס הנוסף יחושב על הכנסתו החייבת של כל אחד מבני הזוג בנפרד. לעומת זאת, אם נערך חישוב מאוחד, הרי שגם המס הנוסף יחושב על ההכנסה החייבת של שני בני הזוג בחישוב מאוחד.

באשר להכנסות שאינן מיגיעה אישית, כאשר לבני הזוג נערך חישוב נפרד, יחולו על הכנסות אלו הסעיפים 66(א)(2), 66(א)(3) ו-66(ב) לפקודה, לפי הענין, גם לגבי חישוב המס הנוסף (בדומה לחישוב המס). האמור יחול גם על הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל והכנסות החייבות בשיעור מס סופי אשר ייחוסן בהתאם לסעיפים הנ"ל אינו משפיע על חישוב המס.

**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה (המשך)**

**2. סעיף 121ב לפקודה (המשך)**

"הכנסה חייבת" לעניין זה, כוללת:

א. הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, קרי הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה על פי כל דין. לעניין זה "הכנסה" – מכל המקורות הקבועים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין הפקודה, כגון הכנסה מהגרלות ופרסים עפ"י סעיף 2א לפקודה.

ב. הכנסה חייבת כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון) למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

ג. שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת מבלי לגרוע מהוראות סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין, למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, לגבי שבח ממכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין - רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון ש"ח והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין. הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(2ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

יודגש כי כאשר שווי המכירה עולה על 4 מיליון ש"ח, סכום השבח הריאלי במלואו (בגין שווי המכירה המלא) ייווסף להכנסה החייבת לצורך קביעת החבות במס הנוסף.

על מנת שעסקת מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, שאינה חייבת במס הנוסף, לא תיכלל באופן אוטומטי בחישוב המס הנוסף, יש צורך בסימון עסקאות אלו בשאלתא IHON. בעת שידור עסקת שבח שסכום המכירה בה אינו עולה על 4 מיליון, יש לסמן בשדה 70 האם מדובר בדירת מגורים או בנכס אחר.

להלן הערכים שיש להזין בשדה 70:

1. דירת מגורים.

2. נכס אחר.

**3. חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת (פריסה)**

בחישוב ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף, יחולו הוראות סעיף 8(ג) לפקודה. סעיף 8(ג) לפקודה מתיר לפרוס הכנסות מסוימות על פני מספר שנים כמפורט בסעיף. סוגי הכנסות הניתנות לפריסה על פי הסעיף האמור הם: הפרשי שכר, דמי פיידיון חופשה, מענק פרישה או מוות, סכום המתקבל עקב היוון קצבה. הפריסה משנה את סכום ההכנסה החייבת במס נוסף, באופן שהחלק שנפרס לשנה אחרת יגרע מההכנסה החייבת בשנה שבה נתקבלה ההכנסה וייווסף לשנת המס אליה מיוחס חלק ההכנסה שנפרס.

**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה (המשך)**

**3. חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת (פריסה) (המשך)**

**לדוגמא:**

עובד שכיר שפרש בשנת 2013. הכנסתו החייבת מעבודה 400,000 ש"ח וקיבל מענק פרישה חייב בסך 1,200,000 ש"ח.

אם העובד לא ביקש פריסה - הכנסתו החייבת בשנת המס 2013 תהיה 1,600,000 ש"ח וכל הסכום העולה על התקרה יחוייב במס נוסף.

אם העובד ביקש פריסה ואושרה לו פריסה לשש שנים (שנה שוטפת ועוד חמש השנים הבאות) – חלק המענק שייוחס לכל אחת משנות הפריסה יהיה 200,000 ש"ח. לפיכך:

בשנת המס 2013, ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף תהיה 600,000 ש"ח ולכן לא יחוייב במס הנוסף.

בשנים 2014-2018, תיווסף להכנסתו החייבת הכנסה בסך 200,000 ש"ח לענין חישוב המס הנוסף.

יצויין, כי האמור לעיל אינו חל על פריסות של שבח ורווחי הון. פריסה של רווח הון ושבח הינה פריסה טכנית. כאשר מדובר ברווח הון או שבח, ההכנסה החייבת לענין המס הנוסף תכלול את סכום השבח הריאלי המלא ואת סכום רווח ההון הריאלי המלא בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה.

**4. הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל או בשיעור מס סופי**

סעיף 121ב(ג) לפקודה קובע כי הוראות סעיף 121ב לפקודה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

משמעות הדבר היא שהמס הנוסף חל גם על הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל, כגון הכנסות משוק ההון, דיבידנד מרווחי מפעל מאושר/מוטב/מועדף וכן על הכנסות החייבות בשיעור מס סופי, כגון הכנסות משכ"ד החייבות במס עפ"י סעיף 122 לפקודה.

**5. ייחוס המס הנוסף להכנסה החייבת במס בחו"ל**

במקרים בהם הכנסתו החייבת של הנישום כוללת גם הכנסה מחו"ל, החייבת במס גם בארץ וגם בחו"ל, יש לחשב את תקרת ההכנסה לצורך מתן זיכוי, בגין המס ששולם בחו"ל, בהתאם למס החל בישראל.

החקיקה אינה קובעת את אופן ייחוס המס הנוסף להכנסות השונות. לפיכך, לא ניתן, לכאורה, לייחס את המס הנוסף להכנסה מסויימת מחו"ל.

**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה (המשך)**

**5. ייחוס המס הנוסף להכנסה החייבת במס בחו"ל (המשך)**

לאור הקושי שתואר, הוחלט כי תקרת הזיכוי, בגין המס ששולם בחו"ל, תחושב בהתאם ליחס הכנסות החייבות באופן הבא:

יוסף לסכום תקרת הזיכוי, סכום המס הנוסף כשהוא מוכפל בהכנסה החייבת מחו"ל (של שני בני הזוג) מכל המקורות ומחולק בהכנסה החייבת הכוללת של שני בני הזוג (בארץ ובחו"ל) מכל המקורות.

אם קיימות מספר הכנסות מחו"ל, חלוקת הזיכוי, בגין המס הנוסף, ביניהן תיעשה על פי אותו עיקרון, קרי סכום הזיכוי בגין המס הנוסף יוכפל בהכנסה המסויימת מחו"ל ויחולק בהכנסה הכוללת מחו"ל.

יובהר כי החישוב המפורט בסעיף זה יבוצע אוטומטית במערכת שע"מ, בעת חישוב המס בשומה.

דוגמא מפורטת בנספח להוראה.

**6. תשלום על חשבון המס הנוסף במהלך השנה**

באשר להכנסות ממשכורת כהגדרתה בתקנות, הרי שבוצע תיקון כאור בפתיח להוראת הביצוע.

משמעות התיקון האמור היא שמעביד, אשר משלם משכורת העולה על התקרה, ינכה, בנוסף לשיעורי המס עפ"י סעיף 121 לפקודה, גם את המס הנוסף עפ"י סעיף 121ב לפקודה, בשיעור של 2%.

כמו כן, מעביד אשר משלם משכורת שחלה עליה תקנה 6 לתקנות בסכום העולה על התקרה שנקבעה סעיף 121ב לפקודה, ינכה מאותה משכורת גם את המס הנוסף.

כאשר מדובר בהכנסות אחרות, לא קיימת הוראת ניכוי במקור או חובת תשלום ע"ח המס הנוסף במהלך השנה.

יחד עם זאת, כאשר פקיד השומה עורך הסדרי מיסוי ו/או גבייה בגין עסקאות/הכנסות החייבות במס נוסף, פקיד השומה יתייחס לחבות במס הנוסף הן בקביעת שיעור הניכוי במקור והן בקביעת תשלום המקדמה. המס הנוסף ייוסף לשיעור הניכוי במקור / המקדמה שיקבעו בהסדר.

במקרים בהם משרד מיסוי מקרקעין מזהה עסקה בה השבח הריאלי יוצר חבות במס הנוסף, יציין בפני המוכר את חובת הגשת הדוח השנתי והחבות במס הנוסף ויפנה אותו למשרד השומה הרלבנטי להסדרת התשלום.

**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה (המשד)**

**6. תשלום על חשבון המס הנוסף במהלך השנה (המשד)**

נישום אשר מבקש לשלם מקדמה ע"ח המס הנוסף, בין ביוזמתו ובין בהתאם להסדר עם פקיד השומה/מנהל מיסוי מקרקעין, יוכל לקבל במחלקת הגביה, במשרד השומה, שובר תשלום ממוכן (נושא מס מספר 10248 – מס נוסף).

מייצג, המחובר לשע"מ, יוכל להפיק או להזמין ממשרדו (באמצעות מערכת שע"מ) את שובר התשלום הנ"ל.

ניתן לשלם את המס הנוסף במהלך השנה גם באמצעות היישום "תשלום חובות מס הכנסה" באתר האינטרנט של רשות המסים.

נישום חסר תיק במס הכנסה חייב לפתוח תיק 9.3 במשרד השומה באזור מגוריו, על מנת שיוכל לשלם את המקדמה ע"ח המס הנוסף, כאמור לעיל.

**7. חובת הגשת דו"ח שנתי**

יחיד, אשר הכנסתו החייבת עולה על התקרה, יהא חייב בהגשת דו"ח בהתאם לסעיף 131 לפקודה.

עפ"י תיקון לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, נקבע כי בכל מקרה, הפטור מהגשת דוח לפי תקנות אלו לא יחול לגבי יחיד כאמור. יחיד כאמור, ישלם את המס הנוסף במעוד הגשת דוח על הכנסותיו לשנת המס.

**נספח - דוגמא לחישוב בסעיף 5 להוראה**

ש"ח	להלן פרוט נתונים של מר ישראלי לשנת מס 2014:
500,000	הכנסה ממשכורת בישראל
1,500,000	הכנסה מדיבידנד מישראל בשיעור 30%
200,000	רווח הון בישראל, כולו סכום אינפלציוני
6,000,000	הכנסה מדיבידנד מחו"ל בשיעור 30%
1,200,000	מס ששולם מחוץ לישראל בגין הדיבידנד מחו"ל (20%)
2,000,000	הכנסה מריבית מחו"ל בשיעור 15%
400,000	מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה מריבית מחו"ל (20%)

(\*) מר ישראלי חויב במס על הכנסות גבוהות בסך של 183,769 ש"ח, לפי החישוב הבא:  
 $183,769 = 2\% * (811,560 - 10,000,000)$

שכן, סך ההכנסה החייבת לצורך חיוב במס על הכנסות גבוהות הינה 10,000,000 ש"ח (סכום אינפלציוני אינו נכלל בגדר הכנסה חייבת במס נוסף).



**ג. הוראת ביצוע מס' 9/15 - רשות המסים - מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121ב' לפקודה (המשד)**

**7. חובת הגשת דו"ח שנתי (המשד)**

ש"ח	תקרת זיכוי חו"ל:
$(6,000,000 * 30\%) =$ $(6/10 * 183,769) =$	1,800,000 110,261
<b>1,910,261</b>	<b>סה"כ מס בישראל בגין הכנסה זו</b>
1,200,000	מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו
1,200,000	זיכוי חו"ל שיינתן בגין הכנסה זו הינו הנמוך מביניהם, קרי
$(2,000,000 * 15\%) =$ $(2/10 * 183,769) =$	300,000 36,754
<b>336,754</b>	<b>סה"כ מס בישראל בגין הכנסה זו</b>
400,000	מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו
336,754	זיכוי חו"ל שיינתן בגין הכנסה זו הינו הנמוך מביניהם, קרי
<b>1,536,754</b>	<b>סה"כ זיכוי חו"ל שיינתן למר ישראלי בגין הכנסותיו בחו"ל</b>

**ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים**

ביום 12.4.2016 פורסם חוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016.

**1. הגדרות**

**"אמצעי שליטה", "שליטה" – כהגדרתם בחוק הבנקאות (רישוי);**

**"גוף פיננסי" – כל אחד מאלה:**

- (1) גוף מוסדי כהגדרתו בחוק הפיקוח על הביטוח;
  - (2) חברה שייעודה הנפקת מוצרי מדדים כהגדרתם בחוק הסדרת העיסוק;
  - (3) מנהל קרן להשקעות משותפות בנאמנות כמשמעותו בחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994;
  - (4) מנהל תיקים כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק;
  - (5) תאגיד בנקאי כהגדרתו בחוק הבנקאות (רישוי);
  - (6) גוף אחר המספק שירותים פיננסיים, שקבע שר האוצר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- "חוק הבנקאות (רישוי)" – חוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;**
- "חוק החברות" – חוק החברות, התשנ"ט-1999;**
- "חוק הסדרת העיסוק" – חוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות, בשיווק השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995;**
- "חוק הפיקוח על הביטוח" – חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;**
- "כללי החשבונאות המקובלים" – כללי החשבונאות החלים על התאגיד לפי דין, ובאין כללים שחלים על התאגיד לפי דין – תקני חשבונאות שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות;**
- "נושא משרה בכירה" – כהגדרתו בסעיף 37(ד) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;**
- "שכר" – לרבות תנאים נלווים לשכר, ובכלל זה החזקת רכב, טלפון, תנאים סוציאליים, הפרשות בשל סיום יחסי עובד-מעביד, וכל הכנסה שנזקפה לשכר בשל מרכיב שהוענק לעובד;**

**ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים (המשך)****1. הגדרות (המשך)**

**"תאגיד פיננסי" – גוף פיננסי או תאגיד שליטה, למעט אחד מאלה:**

- (1) מי שקיבל רישיון בנק חוץ, לפי סעיף 4(א)(2) לחוק הבנקאות (רישוי);
- (2) מי שקיבל רישיון מבטח חוץ, לפי סעיף 15(א)(2) לחוק הפיקוח על הביטוח;
- (3) מנהל תיקים זר שהוא עוסק זר כהגדרתו בסעיף 10א לחוק הסדרת העיסוק;
- (4) מנהל קרן חוץ כהגדרתו בסעיף 113א לחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994, שקיבל היתר מרשות ניירות ערך להציע יחידות בישראל כאמור בסעיף 113ב לחוק האמור;
- (5) תאגיד פיננסי זר אחר שקבע שר האוצר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

**"תאגיד קשור" לתאגיד פיננסי – כל אחד מאלה:**

- (1) לעניין תאגיד פיננסי שהוא גוף פיננסי –
  - (א) תאגיד הנשלט בידי הגוף הפיננסי;
  - (ב) תאגיד השליטה של הגוף הפיננסי;
  - (ג) גוף פיננסי אחר שתאגיד השליטה שלו הוא תאגיד השליטה של הגוף הפיננסי וכן תאגידים שבשליטתו;
- (2) לעניין תאגיד פיננסי שהוא תאגיד שליטה שאינו גוף פיננסי – כל הגופים הפיננסיים שהוא תאגיד השליטה שלהם וכן תאגידים שבשליטתם;

**"תאגיד שליטה" של גוף פיננסי - תאגיד שמתקיימים בו כל אלה:**

- (1) הוא שולט בגוף הפיננסי;
- (2) הוא מחזיק 30 אחוזים או יותר מסוג מסוים של אמצעי שליטה בגוף הפיננסי שהוא שולט בו כאמור בפסקה (1);
- (3) יותר ממחצית מכלל נכסיו הם אמצעי שליטה בגופים פיננסיים שהוא שולט בהם;

**"תגמול" –** לרבות התחייבות למתן תגמול, בין במישרין ובין בעקיפין, ולרבות סכום כסף וכל דבר שהוא שווה כסף, שכר, מענק, דמי ניהול, דמי ייעוץ, דמי שכירות, עמלה, הטבה שהיא ריבית, תשלום מבוסס מניות, תגמול פרישה שאינו תשלום פנסיוני ושאינו פיצויי פיטורים על פי דין, טובת הנאה וכל הטבה אחרת, והכל למעט דיבידנד.

ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים (המשך)2. אישור התקשרות למתן תגמול

(א) התקשרות של תאגיד פיננסי עם נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד הפיננסי, במישרין או בעקיפין, באשר לתנאי כהונתו או העסקתו, הכוללת מתן תגמול שהוצאה החזויה בשלו, כפי שחושבה למועד האישור בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, צפויה לעלות על שני מיליון וחצי שקלים חדשים בשנה (להלן – סכום ההתקשרות), טעונה אישור של אלה, בסדר הזה:

(1) ועדת התגמול של התאגיד הפיננסי, ובהעדר ועדת תגמול – ועדת הביקורת של התאגיד הפיננסי אם קיימת ועדה כאמור;

(2) דירקטוריון התאגיד הפיננסי, ובתאגיד פיננסי שחלה לגביו חובה למנות דירקטורים חיצוניים או דירקטורים בלתי תלויים – גם אישור של רוב הדירקטורים החיצוניים או הבלתי תלויים, לפי העניין;

(3) בתאגיד פיננסי שהוא חברה ציבורית כהגדרתה בחוק החברות – אישור האסיפה הכללית בהתאם להוראות סעיף 267א(ב) לחוק האמור, בשינויים המחויבים.

(ב) לא תאושר התקשרות כאמור בסעיף קטן (א), אלא אם כן היחס שבין ההוצאה החזויה, לפי עלות משרה מלאה, בשל התגמול האמור בסעיף קטן (א) לבין ההוצאה בשל התגמול הנמוך ביותר, לפי עלות משרה מלאה, ששילם התאגיד הפיננסי, במישרין או בעקיפין, לעובד התאגיד, לרבות עובד של קבלן כוח אדם שהתאגיד הפיננסי הוא המעסיק בפועל שלו, ועובד של קבלן שירות המועסק במתן שירות אצל התאגיד הפיננסי, בשנה שקדמה למועד ההתקשרות, קטן מ-35; לעניין זה, "קבלן כוח אדם", "קבלן שירות" ו"מעסיק בפועל" – כהגדרתם בחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996;

(ג) הוראות סעיף 280 לחוק החברות יחולו, בשינויים המחויבים, על התקשרות של תאגיד פיננסי עם נושא משרה בכירה או עובד כאמור בסעיף קטן (א) שלא אושרה בהתאם להוראות סעיף זה, ובכלל זה אם נפל בהליך האישור פגם מהותי או אם ההתקשרות נעשתה בחריגה מהותית מן האישור.

(ד) סכום ההתקשרות יהיה צמוד למדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה מיום פרסומו של חוק זה ואילך.

**ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים (המשך)****3. חישוב התגמול לגבי כהונה או העסקה בקבוצת חברות**

חישוב סכום התגמול הניתן לנושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי לעניין סעיף 2(א), יכלול את סך כל התגמולים המשולמים לו בקשר לכהונתו או העסקתו הן בתאגיד הפיננסי והן בתאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי.

**4. הגבלת ניכוי הוצאה**

בפקודת מס הכנסה -

בסעיף 32, אחרי פסקה (16) יבוא:

"17(א) הוצאה בשל עלות שכר שנשא בה תאגיד פיננסי, במישרין או בעקיפין, בשנת המס, בעד נושא משרה בכירה או עובד, העולה על התקרה לתשלום (בפסקה זו – ההוצאה העודפת).

(ב) חישוב עלות השכר לעניין פסקת משנה (א), לגבי נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי, יכלול את עלות השכר שנשאו בה הן התאגיד הפיננסי והן תאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי בעד אותו נושא משרה בכירה או עובד (בפסקה זו – עלות השר הכוללת); ההוצאה העודפת תיחס לתאגיד הפיננסי ולתאגידים קשורים לו, בהתאם ליחס בין עלות השכר שנשא בו כל אחד מהם לעלות השכר הכוללת.

(ג) לעניין חישוב עלות השכר לפי פסקת משנה (א), יראו את ההוצאה בשל מענקי פרישה, כאילו הוצאה בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולמת ההוצאה (בפסקה זו – תקופת העבודה); עלתה ההוצאה בשל עלות השכר בגין שנת המס שקדמה למועד ההוצאה בשל מענקי פרישה על התקרה לתשלום, יוסיף לעלות השכר בשנת ההוצאה בשל עלות פרישה החלק שבו עלתה ההוצאה האמורה על התקרה לתשלום באותה שנת מס, כשהיא מוכפלת בתקופת העבודה.

(ד) הסכומים הנקובים בפסקה זו יתואמו לפי הוראות סעיף 120ב.

(ה) בפסקה זו –

"הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות" – סך ההוצאה השנתית שיש לרשום בדוחות הכספיים בשל הענקה של מניות או זכות לקבלת מניות, לנושא משרה בכירה או לעובד, והכול בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים;

ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים (המשך)4. הגבלת ניכוי ההוצאה (המשך)

"הוצאה בשל מענקי פרישה" – הוצאה בעד תשלומי מעביד לקופת גמל כמשמעותם בסעיף 17(5) או בעד מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

"כללי החשבונאות המקובלים", "נושא משרה בכירה", "תאגיד פיננסי", ו"תאגיד קשור" – כהגדרתם בחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016;

"עודף עלות שכר" – הפער שבין עלות שכר לשני מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שעלות השכר עולה על שני מיליון וחצי שקלים חדשים;

"עלות שכר" – שכר, וכן כל סכום ששילם מעביד לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי סעיף 3 לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל, וכן סכום תשלום דמי ביטוח ששילם מעביד בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

"שכר" – כל אחד מהמנויים בפסקאות (1) עד (3) שלהלן, למעט זכות לרכישת נכס כמשמעותה בסעיף 3(ט) ומניה כהגדרתה בסעיף 102, אשר ניתן לנושא משרה בכירה או לעובד בקשר עם עבודתו או כהונתו בתאגיד פיננסי, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות באמצעות חברה שבשליטתו –

(1) הכנסה כאמור בסעיף 2(2);

(2) מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

(3) השתכרות או רווח כמשמעותם בסעיף 2(1) ו-10;

"תקרה לתשלום" – שני מיליון וחצי שקלים חדשים לשנה וחלק יחסי מסכום זה בשל חלק משנה, בניכוי הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות, ובניכוי עודף עלות שכר;"

ד. הגבלת תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים (המשך)5. חובת דיווח על נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי שעלות השכר שלו עולה על התקרה לתשלום

- (א) תאגיד פיננסי ידווח למנהל, במועד האמור בסעיף 132 ובטופס שיקבע המנהל, על כל נושא משרה בכירה או עובד אשר עלות השכר המשולמת לו בידי התאגיד הפיננסי, בעצמו או יחד עם תאגידים קשורים לו, עולה על התקרה לתשלום; התאגיד הפיננסי יצרף לדיווח האמור את אופן חישוב עלות השכר או עלות השכר הכוללת והתקרה לתשלום ויפרט לגבי כל תאגיד את החלק המשולם על ידו.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) אם יש לתאגיד הפיננסי האמור באותו סעיף קטן תאגיד שליטה, תחול חובת הדיווח לגבי עלות שכר כוללת, על תאגיד השליטה.
- (ג) העתק הדיווח לפי סעיף קטן (א) יועבר לתאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי.
- (ד) בסעיף זה –

"עלות השכר הכוללת" – כמשמעותה בסעיף 32(17)(ב);

"תקרה לתשלום" – כהגדרתה בסעיף 32(17)(ה);

"תאגיד פיננסי" ו"תאגיד שליטה" – כהגדרתם בחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016.

6. תחילה ותחולה

- (א) הוראות חוק זה יחולו על התקשרות כאמור בסעיף 2(א) שאושרה החל ביום פרסום חוק זה (להלן – יום הפרסום) ואילך, ואולם לגבי התקשרות כאמור שאושרה לפני יום הפרסום, יחולו הוראות חוק זה החל מתום שישה חודשים מיום הפרסום והיא תהיה טעונה אישור לפי הסעיף האמור עד לאותו מועד.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) תחילתם של סעיפים 32(17) ו-141ב לפקודת מס הכנסה, כאמור בסעיף, תהיה כמפורט להלן, והם יחולו לגבי עלות שכר, כהגדרתה בסעיף 32(17) האמור, שנשא בה תאגיד פיננסי מהמועדים האמורים בפסקה (1) או (2), לפי העניין:
- (1) לעניין התקשרות שאושרה לפני יום הפרסום – שישה חודשים מיום הפרסום, והתקרה לתשלום, כהגדרתה בסעיף 32(17) האמור, תחושב באופן יחסי למספר חודשי העבודה של נושא המשרה הבכירה או עובד התאגיד הפיננסי;
- (2) לעניין התקשרות שאושרה אחרי יום הפרסום – יום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017).