

י"ט אדר תשס"ב
03 מרץ 2002

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

חוזר מס הכנסה מס' 4 / 2002 - היחידה למיסוי בינלאומי/משפטית

בנושא: קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

1. כללי

הביטוי "שליטה וניהול" מוכר כמושג מפתח בדיני המיסוי הבינלאומי בכלל ובדין המס הישראלי בפרט. מקום "השליטה והניהול", בדין הישראלי, משמש כקריטריון בקביעת תושבות של חבר בני-אדם ובהגדרת זכות המיסוי של ישראל לגבי הכנסות עסקיות שנצמחו או הופקו מחוץ לישראל.

סעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן - "הפקודה") מגדיר, בין היתר, כ"תושב ישראל", חבר בני-אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל".

סעיף 15(1) לפקודה קובע, בין היתר, כי יראו כהכנסה המופקת בישראל, רווח או השתכרות שהפיק אדם "מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל". הוראה זו מעגנת כלל מקור הקובע כי הכנסה, העומדת בהגדרה זו, יראוה כמופקת בישראל.

קביעת התושבות לעניין הדין הישראלי רלוונטית לענין הזכות למסות הכנסות שונות, כגון: רווחי הון וכן עשויה להשפיע על קבלת הטבות מס שונות, כגון: חברה בהשקעת חוץ לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959. קביעה זו יכולה להשפיע גם לענין יישום אמנות למניעת כפל מס שישראל חתומה עליהן.

במציאות כלכלית של ריבוי עסקאות בינלאומיות, חשוב לקבוע באופן ברור כללים להגדרת תושבות וכללי מקור להפקת הכנסות. לשם כך, יש צורך לקבוע ולהגדיר מהו אותו מבחן של "שליטה וניהול".

2. הביטוי "שליטה וניהול" כמושג אחד

הביטוי "שליטה וניהול" אינו נזכר במפורש בפקודה ואינו מוגדר בה. ביטוי זה נגזר מלשון ההוראות שנזכרו לעיל והוא משמש כמושג מפתח כללי, שיש ליישמו במקרים קונקרטיים על פי נסיבותיהם.

מבחינה מילולית גרידא, מורכב ביטוי זה, לכאורה, משני מונחים נפרדים: "שליטה" ו"ניהול", אך מבחינה מושגית הוא מאגד ומאחד את שני המונחים למושג אחד, בעל משמעות משולבת.

יש לשים לב כי המונח "שליטה", המשולב במבחן זה, איננו רק "שליטה" מכוח מניות או החזקת זכויות בחברה, כפי שמוגדר בסעיפים שונים בפקודה. כלומר, אין די בבעלות המשפטית הפרמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא ביכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת. לפיכך, מקום הכינוס של אסיפת בעלי המניות, בדרך כלל, לא יהא גורם מכריע לענין הנדון. בכל מקרה, אין להתעלם משליטה מלאה במניות על ידי תושבי ישראל. יש לציין כי ביהמ"ש באנגליה בעניין *De Beers Consolidated Gold Mines Ltd. V. Howe* קבע שמקום כינוס בעלי המניות לא מלמד על המקום ממנו מופעלות סמכויות הניהול והשליטה.

השאלה העקרית אותה יש לבחון לשם קביעת המקום ממנו מתבצעים "השליטה והניהול" בעסק או בחבר-בני-אדם, היא היכן מופעלים השליטה והניהול, דהיינו: היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות. לשם כך, בוחנים היכן ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית ומהיכן מתקבלות ההחלטות המאפשרות את התנהלות העסק.

ההחלטות שיש לבחון כאשר בודקים מהיכן עסק מנוהל ונשלט הן אותן החלטות מרכזיות ומהותיות שבחיי העסק, החלטות המתקבלות ברמה הניהולית הבכירה.

מקום הפעלת השליטה והניהול הוא ענין שבעובדה, ובכל מקרה לגופו יש לבחון את מסכת העובדות שמובילות למסקנה מהיכן עסק מסוים מנוהל ונשלט. רישום פורמלי של התאגדות ורישום חשבונאי אינם מעידים בהכרח על מקום ניהול האסטרטגי של עסק.

3. קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול"

לצורך איתור המקום בו מתקבלות החלטות אסטרטגיות, חשוב לבחון את תהליך קבלת ההחלטה בכללותו. כלומר, יש לבחון היכן, מבחינה מהותית, התקבלו החלטות: היכן צמח הצורך לקבל החלטה בענין מסוים, היכן נבדקו כל האלטרנטיבות, היכן בוצעו כל עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטות, היכן התייעצו בגורמים מקצועיים שונים וכמובן היכן התגבשה ההחלטה הסופית.

בבחינת מסכת העובדות במקרה מסוים, קיימים אלמנטים רבים המצביעים על פעולות שמהוות החלטות ברמה של ניהול אסטרטגי. בין היתר, יש לשים לב להחלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי, ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת על עתיד החברה (למשל: מיזוג); החלטות בדבר מימון הפעילות השוטפת או מימון עסקה ספציפית ובפרט כשנדרשת החלטה בדבר ערבויות; החלטות בנוגע להשקעות מהותיות; החלטות בדבר השקעות במגזרי פעילות חדשים וכיו"ב.

כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בד"כ האורגן המוסמך לקבל את החלטות האסטרטגיות לגבי החברה, הוא מועצת המנהלים (הדירקטוריון). בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים או מפעיל את השליטה והניהול בעסק.

מועצות מנהלים רבות מקבלות "החלטות מסגרת" ולמעשה נותנות שיקול דעת רחב ביותר לגוף ו/או לאדם אחרים ביישום החלטות. האצלת סמכויות כזאת תקבל ביטוי, לרוב, בפרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים. גוף כזה, אשר עליו מוטלת האחריות בעת כשלון בביצוע ההחלטות, ניתן לטעון לגביו שהוא הגוף האחראי להחלטות האסטרטגיות של התאגיד.

גורם נוסף שיש להביא בחשבון, הוא קיום של שיקול דעת. כאשר מועצת המנהלים מתווה החלטות כלליות ומאפשרת לגוף או לאורגן אחר לצקת להן תוכן ממשי, תוך הפעלת שיקול דעת רחב ואפשרות לסטות מההחלטות העקרוניות שהתקבלו, בלי אישור מוקדם, הרי שניתן לטעון שגוף או אורגן זה הוא שמפעיל "שליטה וניהול".

בבחינת הגורמים המבססים את מקום השליטה והניהול, יש לשים לב גם לקיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון: חברות ניהול, משום שחוזים אלו יכולים להצביע על מקום ניהול של עסק. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את ההחלטות שמתקבלות בפועל והאם אכן מופעלים שליטה וניהול.

הניהול ברמה השוטפת והתפעולית (ברמה היום יומית) יכול להוות קריטריון לקיום שליטה וניהול. בד"כ מדובר בניהול הבסיסי ביותר שניתן להבחין בו במקום שממנו פועל עסק. במקרה של הפרדת הניהול השוטף מהניהול האסטרטגי, יש לבחון את המקום שממנו מתקבלות, בפועל, ההחלטות המהותיות של העסק.

בנוסף לקריטריונים אלו, ניתן להיעזר בקריטריונים **תומכים**, כגון: מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, אופן ההצגה בספרים, מקום התקשרות עם ספקי שירותים ומקום קבלת השירות (למשל: ביקורת חשבונות, עריכת דוחות כספיים), מיקום היועצים (יועצים פיננסיים, יועצים משפטיים), המקום שאליו קיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (התכתבויות, תשקיפים, נייר פירמה), התייחסות גורמים עסקיים אל מיקום החברה, הרכב פרסונלי של הדירקטוריון, המקום ממנו מתבצע גיוס עובדים בכירים.

לעניין זה, בפס"ד שניתן באוסטרליה בענין *North Australian Pastoral Co. Ltd. v. FCT*, נקבע כי בבחינת מקום שליטה וניהול יש להתייחס לגורמים שונים, כגון: מקום הפעילות העסקית, מיקום המשרדים הראשיים, מקום הספרים והנהח"ש והמקום ממנו פועל הדירקטור שנוטל על עצמו אחריות בביצוע משימות. בנוסף, קבע ביהמ"ש שיש לבחון את המקום אליו פונים הדירקטורים, במשך תהליך קביעת המדיניות, לצורך התייעצות עם גורמים בעסק.

בהקשר זה נציין גם את פס"ד של ביהמ"ש באנגליה בפרשת *R v. Chipping and Others* בו נאמר כי בקביעת מקום הניהול והשליטה יש לבחון היכן אלו בוצעו בפועל. לשם כך יש להסתמך, בין היתר, על מקום תפקודם בפועל של כל אנשי המפתח, מקום קבלת ההחלטות בפועל, המקום ממנו נידונות התקשרויות עסקיות חדשות, מקום ביצוע שיחות טלפון, כתובת למשלוח מכתבים, מקום האדמיניסטרציה ואחסון הספרים ומקום ניהול חשבונות בנקים. כמו כן נקבע כי אין להסתמך רק על חוזי ניהול או על ייפוי כוח לנאמנים, שיתכן והם למראית עין בלבד.

בעבר נהוג היה לייחס משקל רב למקום שבו מתכנסת מועצת המנהלים של העסק. ההנחה היתה כי במקום התכנסותה מוציאה מועצת המנהלים לפועל את סמכויותיה לנהל ולקבוע את המדיניות של החברה.

לנוכח התפתחות אמצעי התקשורת והתחבורה בשנים האחרונות, ברור כי מבחן זה מיושן ואינו מספק מענה מתאים. לא תמיד ניתן לקבוע בבירור את מקום כינוס ההנהלה ויתכן שהחלטות שונות תתקבלנה במקומות שונים. כמו כן, ניתן כיום לקבל החלטות גם מבלי לכנס באופן פורמלי את כל חברי ההנהלה או מבלי שיהיו כולם נוכחים במקום גיאוגרפי אחד (באמצעות טלפקס, וידאו-פון ועוד).

כאשר בוחנים היכן מקום השליטה והניהול בעסק או בחבר-בני-אדם, יש לבחון היכן השליטה והניהול מתקיימים בפועל. בדיקת מקום כינוס מועצת המנהלים (או כל אורגן מנהל אחר) יכולה להוות גורם תומך לגורמים אחרים, אך לרוב הוא מייצג רק את סופו של תהליך קבלת ההחלטה. לכן, יש לבדוק היכן התבצע התהליך שקדם לקבלת ההחלטה הפורמלית.

ביהמ"ש באנגליה קבע בפס"ד *De Beers Consolidated Gold Mines* כי מבחן של שליטה וניהול הוא שאלה שבעובדה ולכן יש לבחון את מקום השליטה בפועל ולא את מקום ההתכנסות הפורמלית של ההנהלה.

כאשר מועצת המנהלים מאצילה סמכויות לאורגן או לאדם אחר, ושיקול הדעת שלו בקביעת מדיניות גדל, ניתן לטעון כי אותו אורגן אחר הוא שקובע את המדיניות העסקית של החברה ובהתאם, מקום השליטה והניהול ייקבע על פי מקום פעילותו.

5. מבחן "שליטה וניהול" במבנה חברות

החלטות אסטרטגיות בעסק יתכן שתתקבלנה ע"י אדם בודד או ע"י קבוצה של אנשים. כמו כן, יתכן והשליטה מופעלת ע"י קבוצה של חברות קשורות או על ידי תאגיד-אם.

בכל מבנה של החזקות, יש לבחון את המקום שממנו נקבעת המדיניות האסטרטגית של העסק או של החברה הנבדקת. במקרה שבו תאגיד-אם נמצא במדינה שונה מהמדינות שבהן נמצאות החברות הבנות שלו, יש לבחון את מידת השפעה שיש לחברת האם על קבלת החלטות ניהוליות של החברות הבנות.

אם חברת האם משפיעה באופן מוחלט על החלטות שמתקבלות בחברות הבנות, הרי שהשליטה של החברות מתבצעת ע"י חברת האם. ניתן לטעון כך גם במקרים בהם מסתבר שלחברות הבנות אין כל שיקול דעת בקביעת מדיניותן, וכי למעשה, הן מאשרות באופן אוטומטי כל החלטה שחברת האם מעוניינת בה. במצב כזה, הדירקטוריון של חברת הבת (או החברות הבנות) מהווה חותמת גומי החלטות שמעוצבות ומתקבלות בפועל ע"י הדירקטוריון של החברה האם.

באנגליה נדון עניין זה בפרשת *Unit Construction Co. Ltd v. Bullock (Inspector of Taxes)*. נמצא שמועצת המנהלים של חברת האם קיבלה בפועל את ההחלטות האסטרטגיות של חברת הבנות שלה ולכן נפסק כי מקום התושבות של החברות הבנות הוא המקום ממנו שולטת בהן חברת האם. בכל מקרה של מבנה חברות, יש לבחון את מידת האוטונומיה שקיימת בפועל להנהלות החברות הבנות בכל הנוגע להחלטות אסטרטגיות בתחומים שונים של העסק, כגון: השקעות, ייצור, שיווק.

6. "שליטה וניהול" בחברות החזקה

חברות רבות בעולם פועלות כחברות החזקה, אשר פעילותן מתמצית בהשקעות פאסיביות בחברות אחרות, השקעות בנדל"ן ובאפיקים מניבים אחרים.

בהגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר-בני-אדם, הקבועה בסעיף 1 לפקודה, נדרש שהשליטה על "עסקיו" וניהולם יופעלו בישראל. הכללת המונח "עסקיו" עשויה לפתוח פתח לטענה שעל מנת להוכיח שליטה וניהול בחבר-בני-אדם, נדרש שיהיה לאותו חבר-בני-אדם "עסק" כמשמעותו בסעיף 1(2) לפקודה. גישה כזו מבטאת פרשנות דווקנית וצרה, המתעלמת כליל ממטרת ההוראה בסעיף זה. לפיכך, לצורך בדיקת "שליטה וניהול" בחבר-בני-אדם, המונח "עסקיו" מתייחס לכל סוג של פעילות שחברה עוסקת בו, בין אם מדובר בעיסוק אקטיבי ובין אם מדובר בפעילות של החזקות והשקעות פאסיביות. מבחן "השליטה והניהול" ייושם בצורה פונקציונלית לגבי כל חבר-בני-אדם, בהתאם לאופיו וסוג פעילותו.

חיזוק לטענה זו ניתן למצוא על דרך ההיקש מהוראות סעיף 64 לפקודה לגבי חברות בית. חברות בית מוגדרות כחברות מעטים שכל רכושן ו"עסקיהן" הם החזקת בנינים. אין חולק שהמונח "עסקים", המופיע בסעיף זה, מתייחס גם להחזקה פאסיבית של בנינים.

7. "שליטה וניהול" לעניין אמנות מס

קביעת התושבות של חבר-בני-אדם רלוונטית גם ביישום הוראות באמנות למניעת כפל מס. זכאות להטבות מכוח אמנה נובעת מתושבות במדינה שהיא צד לאמנת מס.

במרבית אמנות המס שישראל צד להן, נקבע כי תושבות של מי שאיננו יחיד תקבע עפ"י הדינים הפנימיים של כל מדינה מתקשרת. משנקבעה תושבות לפי פקודת מס הכנסה, יש לבחון האם אותו גוף נחשב כתושב גם לפי דיניה של המדינה המתקשרת האחרת. במצב כזה המכונה "תושבות כפולה", קובעות מרבית האמנות כלל שובר שוויון הבחון את "מקום ניהול עסקיו בפועל" או "מקום הניהול הממשי שלו". כלומר, גם עפ"י אמנות המס, התושבות תוכרע על פי מבחן של ניהול בפועל או ניהול ממשי, מבחן הדומה במהותו למבחן של "שליטה וניהול" בדין הישראלי, כפי שהובהר לעיל.

בסעיף 4 לאמנת המודל של ה-OECD נקבע, כי במקרה של תושבות כפולה של מי שאיננו יחיד, התושבות לעניין האמנה תקבע לפי מקום הניהול האפקטיבי "Place of effective management".

עפ"י מבחן זה יש לקבוע מהיכן מנוהל הגוף בפועל והיכן, מבחינה מהותית, מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות החשובות. ניתן לראות שגם מבחן זה דומה למבחן של "שליטה וניהול" שבדין הישראלי.

8. פסיקה ישראלית בנושא "שליטה וניהול"

מבחן "שליטה וניהול", כפי שמופיע בסעיפים 1 ו-15(1) לפקודה, טרם נדון בבתי משפט בישראל.

בפס"ד בבית המשפט המחוזי בעניינן של סולל בונה ארצות חוץ בע"מ ופיתוח מקורות מים בע"מ נדון מבחן של שליטה אן ניהול, כפי שהופיע בסעיף 1 לחוק היטל על רכוש (הוראת שעה), התשמ"ה - 1985, כדלקמן: "חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו אן ניהולם מופעלים בישראל" (ההדגשה הוספה).

במקרה הנדון, ביהמ"ש נקט במספר מבחנים כדי לקבוע את מקום השליטה והניהול: מיקומה של ההנהלה המקומית היומיומית, מקום התכנסות מועצת המנהלים, מקום מגוריהם של המנהלים, מקום רכישת ציוד.

עם זאת, בימ"ש לא הכריע לגבי השאלה האם המונח "שליטה וניהול" הוא ביטוי מאוחד או ביטוי של שני מרכיבים ותשומת הלב לשוני בין הנוסח בסעיף 1 לפקודה לבין הנוסח בחוק היטל. כמו כן, פסק הדין אינו קובע האם "שליטה" היא במובן של החזקת מניות או במובן של ניהול.

מעבר לכך נציין כי פסק הדין ניתן בביהמ"ש המחוזי ועל כן איננו בבחינת הלכה מחייבת, ואין זה ברור כי התוצאה אליה הגיע בית משפט היתה זהה גם לגבי מבחן "שליטה וניהול" שבפקודה. מה גם שפסק הדין אינו תואם את רוח הזמן, שהרי, יתכן שמנהלים ודירקטורים מתכנסים ומתגוררים במקום אחד אך מנהלים ושולטים בפועל ממקום אחר.

9. דוגמאות

להלן מספר דוגמאות להמחשת יישום המבחנים שפורטו לצורך קביעת מקום "השליטה והניהול". הדוגמאות אינן ממצות, ומכל מקום, כל מקרה יבחן לגופו.

א. חב' אם ישראלית מחזיקה בחב' בת זרה ב- 100%. בחינת הפרוטוקולים משיבות דירקטוריון בשתי החברות, מראה באופן ברור כי כל ההחלטות האסטרטגיות של הבת מתקבלות ומתגבשות, למעשה, בחברת האם בישראל. לחברה הבת ניהול תפעולי מקומי בחו"ל ושיבות הדירקטוריון שלה מתכנסות בחו"ל, אך כל ההנחיות המחייבות מתקבלות מישראל. ניתן לקבוע כי החברה הזרה היא תושבת ישראל לעניין סעיף 1 לפקודה, משום שהיא "חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל".

כמו כן, במידה שכל הכנסתה של החברה הזרה נובעת מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, הרי שבהתאם להוראות סעיף 15(1) לפקודה יראו את הרווחים כהכנסה המופקת בישראל. במידה ולחברה הזרה הכנסות פאסיביות (כגון: הכנסות ריבית) שהופקו מחוץ לישראל, לא תמוסנה

הכנסות אלו בישראל. אולם, אם ההכנסה הפאסיבית תגיע לכדי עסק, היה תהיה חייבת במס בישראל מכוח סעיף 15(1) לפקודה.

ב. לחברה הרשומה בישראל ישנם מספר קווי ייצור: קו לייצור בגדים ונעליים בישראל, קו לייצור כובעים המופעל במדינה א' ומכונה המניבה הכנסות מדמי שכירות במדינה ב'. בדיקה של התכתבויות בין האחראיים המקומיים על העסקים במדינות השונות ובין ההנהלה הבכירה בישראל, העלתה כי העסק במדינה א' מחויב לפעול באופן מוחלט לפי הוראות ההנהלה של החברה הישראלית, בעוד שהמכונה הנמצאת במדינה ב' מנוהלת ונשלטת במדינה זו. בהתאם לסעיף 15(1) לפקודה, ההכנסות מהייצור במדינה א', המהוות הכנסה מעסק, יחשבו כהכנסות שהופקו בישראל.

במידה וקו הייצור בישראל מהווה את עיקר פעילותה, תחשב החברה הרשומה בישראל לתושבת ישראל לעניין סעיף 1 לפקודה ולכן רווח הון שהיא מפיקה ממכירת נכס מחוץ לישראל, יראוהו לפי סעיף 89(ב1) כאילו נצמח או הופק בישראל.

ג. מספר ישראלים יחידים מחזיקים במניות חברה הרשומה באנטיליים ההולנדיים. החברה מחזיקה ישירות במפעל מאושר הפועל באיזור פיתוח א'. במהלך ביקורת התבררו העובדות הבאות:

- 1) החברה ריקה מתוכן כלכלי וגורמים עסקיים רבים מתייחסים אליה כאל גוף ישראלי.
- 2) החברה קשורה בחוזה ניהול עם חברת ניהול תושבת ישראל המבצעת את כל תהליך קבלת ההחלטות העסקיות.

מכיוון שהשליטה על עסקי החברה וניהולם מופעלים בישראל, הרי שהיא נחשבת כתושבת ישראל לענין סעיף 1 לפקודה ורווח הון בגין מכירת המפעל בישראל יחויב במס לפי סעיף 89(ב) לפקודה. אם יוכח כי אחת המטרות העיקריות לשימוש בחברה במבנה ההחזקות המתואר היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות ניתן יהיה להפעיל את הוראות סעיף 86 לפקודה ולהתעלם מקיומה של החברה. התעלמות כזו תביא לתוצאה לפיה יראו את החברים הישראלים כמי שמפיקים את ההכנסה באופן ישיר, ותוצאת המס תקבע על פי מעמדם.

10. הנחיות לפעולה

1. על מנת לקבוע את מקום הפעלת "השליטה והניהול" על החברה או העסק יש לבדוק, כענין שבעובדה מיהו הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל את החברה או העסק, היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה / העסק והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות המהותיות.

לצורך קביעה זו יש לדרוש מהחברה או העסק להציג, בין היתר את הפרטים הבאים:

1. מסמכי התאגדות של החברה.
 2. פרטים אודות בעלי המניות בחברה.
 3. פרוטוקולים משיבות הדירקטוריון.
 4. התכתבויות ומסמכים הקשורים להחלטות מהותיות ואסטרטגיות שהתקבלו.
 5. הסכמי ניהול בתוך קבוצת חברות ו/או עם גורמים חיצוניים, הקשורים עם החברה וחוזים מהותיים נוספים (תשומת לב גם למורשי החתימה).
 6. הסכמי התקשרות עם ספקי שירותים שונים (עו"ד, רו"ח וכו').
 7. פרטים אודות חשבונות הבנק של החברה / העסק ומיהם מורשי החתימה לפעול בחשבונות הבנק.
 8. יפויי כוח שניתנו לגורמים שונים בחברה / עסק או לגורמים חיצוניים בקשר עם הפעילות העסקית או עם פעילות החברה.
 9. פרטים אודות מקום החזקתם וניהולם של ספרי החשבונות בעסק /חברה.
 10. רשימת עובדי החברה, תפקידם, מקום ביצוע עבודתם ותושבותם (בדגש על בכירים).
2. בכל מקרה, שאלת מקום הפעלת השליטה והניהול היא שאלה שבעובדה ואין להכריע בה בהסתמך על דיווחים פורמליים ורישומים חשבונאיים בלבד.
 3. החוזר אינו קובע, בשלב זה, כללים לנושא השליטה והניהול בעסקי המסחר האלקטרוני (נושא נמצא כיום בשלבי בחינה במסגרת ארגון ה-OECD).
 4. במקרים בהם מתעורר קושי בקביעה האם ה"שליטה והניהול" מופעלים מישראל, יש לפנות להתייעצות עם היחידה למיסוי בינלאומי, המחלקה המשפטית או המחלקה המקצועית, לפי העניין.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין