



החטיבה המקצועית

רשימת עמדות חדשות בנושא מס הכנסה - שנת המס 2017

- עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים"..... 3
- עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה 3
- עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה 3
- עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה 3
- עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס 4
- עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל 4
- עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל 4
- עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס 4
- עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי 5
- עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות .. 6
- עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה 6
- עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102 6
- עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה 7
- עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי 7
- עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי 7
- עמדה מספר 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות 8
- עמדה מספר 48/2017 - חלוקת לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר 9
- עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע 9



החטיבה המקצועית

- עמדה מספר 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד 9
- עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) 10
-



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים"

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

עמדה מספר 33/2017 - "משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת

אמנה

בהתאם לסעיף 3(ט1) לפקודה יראו משיכה (כהגדרתה בסעיף) על ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין. כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 199-210 לפקודה.

עמדה מספר 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה

לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט1) בפקודה, יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.

עמדה מספר 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף

3(ט1) לפקודה

לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה) כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט1)(1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 36/2017 - הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס

בחישוב רר"ל כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחברה שמניוטיה נמכרות, ניתן לכלול בחישוב חלופת המס רווחים שהתחייבו במס בידי חברות המוחזקות על ידה (להלן - "רווחי חברות מוחזקות" ולהלן - "החברות המוחזקות"), על פי שיעור חלקה של החברה הנמכרת בחברות האמורות ובהתאם לכללים [בעמדה 39/2017 להלן \(אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס\)](#), וזאת רק אם נרשמו בספרי החברה שמניוטיה נמכרות, רווחי אקוויטי בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method), בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 28 בגין רווחי החברות המוחזקות על ידה ובנוסף.

עמדה מספר 37/2017 - רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל בחברה שמניוטיה נמכרות, מקור רווחי האקוויטי אותו ניתן לכלול בחישוב הרר"ל, כמפורט לעיל [בעמדה 36/2017 לעיל \(הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס\)](#), הינו ברווחים שחויבו במס בידי החברות המוחזקות, כך שבעת חלוקתם כדיבידנד בפועל, או במכירת מניות החברה המוחזקת, הם לא היו מחויבים במס נוסף על פי סעיף 126(ב) לפקודה או סעיף 94ב לפקודה, לפי העניין.

עמדה מספר 38/2017 - רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל הכולל רווחי אקוויטי כמפורט [בעמדה 37/2017 לעיל \(רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל\)](#) לעיל, לא יחשבו כרווחים שחויבו במס, רווחי חברה תושבת מדינה זרה שאילו היו מחולקים כדיבידנד לחברה הנמכרת היה חל לגבי הדיבידנד הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

עמדה מספר 39/2017 - אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס

בהמשך [לעמדה 36/2017 לעיל \(הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס\)](#), חישוב חלק רווחי חברות מוחזקות שייכלל ברווחים הראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחלופת המס, יהיה בהתאם לכל הכללים הבאים:

- א. יש לבצע חישוב רר"ל בגין רווחי החברה המוחזקת לפי החלופה החשבונאית והחלופה המיסויית, וזאת בהתאם לתקופת ההחזקה של מוכר המניות בחברה הנמכרת ובהתחשב בתקופת ההחזקה של החברה הנמכרת בחברה המחזיקה ובשיעור ההחזקה בה, והכל על פי הוראות סעיף 94ב לפקודה.
- ב. הרווחים שחושבו לעיל לא יעלו על רווחי האקוויטי שנרשמו בספרי החברה הנמכרת בגין החברה המוחזקת.
- ג. חישוב הרר"ל בחברה המוחזקת יעשה בהתאם להוראות סעיף 94ב לפקודה. במידה והחברה המוחזקת הינה חברה ציבורית שמניוטיה נסחרות בבורסה יחול האמור בסעיף 94ב(א) לפקודה.



החטיבה המקצועית

ד. אם מדובר בהחזקה בחברות מוחזקות בעקיפין (קרי - "שרשרת החזקות"), יש לבצע את החישוב האמור לעיל לכל אחת מהחברות שבשרשרת, החל מהחברה האחרונה בשרשרת ועד לחברה המוחזקת באופן ישיר בידי החברה שמנייתה נמכרות.

עמדה מספר 40/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של

נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו ויחויבו במס בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.

תמורה באשראי: תמורה שתועבר למוכר במועד המאוחר או במועדים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם, בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד או צמוד מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש.

דוגמה:

ביום 1.1.2017 נמכר נכס. התמורה תשולם ב-10 תשלומים שנתיים שווים של 1 מיליון ₪ החל מיום 1.1.2018. תמורת התשלומים העתידיים הוונה ליום המכירה לפי שיעור היוון של 5% בהתאם לשיעור ההיוון שנקבע בין הצדדים (קיימת בהסכם המכר חלופת תשלום במזומן לפי שיעור זה), כך שהסכום המהוון שנקבע כתמורת רווח ההון עמד על 7,721,734 ₪. בכל שנת מס על המוכר לדווח על מרכיב הריבית הגלום בתשלום על פי לוח הסילוקין המחושב בהתאם ללוח שפיצר, כהכנסת ריבית שתמוסה בהתאם לשיעורי המס הקבועים על ההכנסה כאמור מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

להלן לוח שפיצר בהתאם לדוגמה ומרכיב הריבית בגין כל אחת משנות המס:

שנה	תשלום	ע"ח קרן	ע"ח ריבית	יתרת קרן
01/01/2017		-	-	7,721,734
1 01/01/2018	1,000,000	613,913	386,087	7,107,821
2 01/01/2019	1,000,000	644,609	355,391	6,463,212
3 01/01/2020	1,000,000	676,839	323,161	5,786,373
4 01/01/2021	1,000,000	710,681	289,319	5,075,691
5 01/01/2022	1,000,000	746,215	253,785	4,329,476
6 01/01/2023	1,000,000	783,526	216,474	3,545,950
7 01/01/2024	1,000,000	822,703	177,297	2,723,247
8 01/01/2025	1,000,000	863,838	136,162	1,859,410
9 01/01/2026	1,000,000	907,030	92,970	952,380
10 01/01/2027	1,000,000	952,381	47,619	-1
	10,000,000	7,721,735	2,278,265	



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 41/2017 - דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח

בעסקת תמורות

דווחה עסקת שבח שהינה עסקת תמורות, כל תמורה שהתקבלה בפועל, או שנוצרה הזכאות לקבלה (בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום) מעבר לסכום שהוכר כשווי המכירה במס שבח, תדווח בתקופה השוטפת כהכנסה חייבת במס.

לעניין זה, עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר יבנו על המקרקעין.

עמדה מספר 42/2017 - רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.

הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית של המניות. כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.

עמדה מספר 43/2017 - "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102

אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה, כנכנסים למישור של תגמול מבוסס הון ולגדרי סעיף 102 לפקודה, כי אם תגמול מבוסס מזומן אשר ניתן כהטבה במסגרת יחסי עובד/נותן שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "עובד") - מעביד/מקבל שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "מעביד") ואשר ההכנסות הנובעות הימנו תסווגנה כהכנסה לפי סעיף 2(1) או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כבנוס/מענק הצלחה לעובד בקרות האירוע המזכה.

הדיווח על העמדה יחול הן על החברה אשר העניקה את הזכויות לעובד והן על העובד, וזאת בעת קבלת התגמול בפועל.

לעניין זה, תכנית להענקת מניות פנטום (לרבות זכות לרכישת מניות) הינה חוזה בין המעביד לעובד אשר במסגרתו המעביד מעניק לעובד חלק מההטבות הגלומות בתכנית תגמול מבוססת הון מבלי להקצות מניות או אופציות בפועל, אלא על ידי הקצאה של מכשיר שידוע כ"מניות פנטום". המדובר למעשה בצורה של תגמול נדחה, במסגרתו מבטיח המעביד לתגמל את העובד במזומן בהתבסס על



החטיבה המקצועית

שווי מניות החברה, ביצועיה או כל מדד אחר המוסכם על שני הצדדים. העובד מתוגמל מבלי להיות חשוף לעלות ולסיכון הקשורים בבעלות על מניות. כאשר מגיע המועד למימוש זכותו של המשתתף, בהתאם לתנאי התכנית, או כאשר פורש המשתתף מעבודתו, הוא מקבל סכום השווה לעליית שווי של המדד הקובע, החל מן היום בו נהייה זכאי למניות הפנטום, ובנוסף לעיתים מקבל הוא סכום בגובה דיבידנד למנייה שהוכרז, אם הוכרז, על פי מספר מניות הפנטום שבבעלותו ("שווה דיבידנד").

עמדה מספר 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד

הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה. ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.

עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב

חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1) זאת, לאור הרציונל שבהוראות סעיף 89(ב)(3)(ב) או (ד) לפקודה, הקובעות כי רווח הון ממכירת נכס שנמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות לנכס או לרכוש הנמצא בישראל ייחשב כרווח הון שהופק בישראל. יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר

שוויה הוא נכס ישראלי

תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). ככל שתושב החוזר מוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, שאינו מהווה את



החטיבה המקצועית

עיקר שווייה, ייחשב הרווח הון החייב בישראל באופן יחסי, כיחס שווי הנכס הישראלי לשווי כלל נכסי חברה.

עמדה מספר 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן

או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), **ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.**

מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75ח1 אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקנייה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקנייה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד יום 31/12/2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29 ביוני 2015). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי דווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 לחוזר 3/2016. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 48/2017 - חלוקת לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות

שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר

בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 3%-6%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות.

לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

עמדה מספר 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים

להגדרת מוסד קבע

בבחינת קיומו של מוסד קבע בישראל עבור תאגיד זר, שבו עיקר פעילות התאגיד הזר היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר.

עמדה מספר 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך

זיכוי ממס זר בלבד

יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע [בחוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C\)](#) באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסות החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122א' ו-125ג' לפקודה).

מבלי לגרוע מהאמור - לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארצות הברית ע"י בעל מניות ישראלי בשל הכנסות ה-LLC המיוחסות אליו, אם לא כלל את הכנסות ה-LLC במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות במס, כנגד המס הישראלי החל על דיבידנד המחולק לו מה-LLC אם לא בחר להחיל הוראות [חוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-LLC\)](#).



החטיבה המקצועית

עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת

כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) בעסקה בינלאומית, יש לכלול הכנסות לפי שיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות וכן יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הערה: בשנת 2017 עמדה זו מהווה עמדה אחת המשלבת יחדיו את [עמדה מספר 29/2016](#)

במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 ואין בה בכדי לגרוע מתוקפה של [עמדה](#)

[מספר 29/2016](#) לשם הגשת הדוחות לשנת 2016.