

## חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

התשס"ח – 2008 (להלן: "תיקון 168"). מטרת תיקון 168 הייתה לעודד עלייה לישראל ולהשיב ישראלים החיים בחו"ל לישראל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים והקטנת החיכוך בין האוכלוסיות הנ"ל לבין רשות המסים. תיקון 168 יצר למעשה את ההגדרה של "תושב חוזר ותיק" והרחיב באופן משמעותי את הטבות המס הניתנות לעולה חדש (ותושב חוזר ותיק), אשר עלו לישראל לאחר יום 1 בינואר 2007 (להלן: "הטבות המס").

אחת מן הטבות המס המשמעותיות שחוקקו במסגרת תיקון 168 הינה פטור ממס הכנסה למשך 10 שנים, למי שנחשב תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק על פי סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). הפטור חל לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל מהמקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה. מדובר בפטור גורף שחל הן על הכנסות אקטיביות מעסק והכנסת עבודה והן על הכנסות פסיביות (דיבידנד, ריבית, דמי שכירות וכו') ובלבד כאמור שההכנסה הופקה או נצמחה מחוץ לישראל. לצד הפטור המהותי קיים גם פטור מדיווח בגין ההכנסות הנ"ל מכוח סעיף 135(1)(ב) לפקודה. כאן המקום לציין, כי סעיף 4 לפקודה שכותרתו "מקום הפקת ההכנסה" קובע את כללי המקור בדין הישראלי לגבי המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה. כך לגבי הכנסה מעסק נקבע, כי מדובר במקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת

## מיסוי בינלאומי: "מה בין מוסד קבע לבין הכרוסום בפטור ממס לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק לאור החלטות המיסוי שניתנו לאחרונה"

### פתח דבר

רשות המסים פרסמה לאחרונה שתי החלטות מיסוי חדשות, אשר ממשיכות את המגמה הקיימת ברשות המסים לצמצם ולהגביל את הפטור ממס, אשר ניתן לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים. החלטת מיסוי 4528/15 דנה, בין היתר, בעניין קביעת מועד תחילת תושבות בישראל, ייחוס הכנסות של חברה משפחתית בבעלותו של תושב ישראל לראשונה, וקביעת מנגנון המס שיחול בישראל בגין ההכנסה מעורבת. החלטת מיסוי 1303/15 מסדירה, בין היתר, את מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק ולראשונה מסווגת את פעילותו ופעילות חברות בשליטתו כ"מוסד קבע", לצרכי מס בישראל. לדעתנו, החלטות מיסוי אלו אינן משקפות את רוח תיקון 168 ואת הוראות הפקודה ומהוות תמריץ שלילי לעלות ו/או לשוב לישראל. לבטח לגבי עולים ותושבים חוזרים ותיקים, שהותירו פעילות עסקית מחוץ לישראל ומתכוונים להמשיך ולהפעילה גם לאחר המעבר לישראל.

### רקע כללי – תיקון 168

במסגרת חגיגות שנת ה-60 להקמתה של מדינת ישראל, חוקק ב-16 לספטמבר 2008 החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה),

יד בשנת 2008 תיחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל ותהא פטורה ממס מכוח סעיף 14 לפקודה." החוזר ממשיך וקובע, כי ליחיד שמורה האפשרות לפצל את ההכנסה שלא לפי מספר הימים, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות המעורבת יחול על היחיד במקרה זה. בהמשך ובהקשר לכך, החוזר מוסיף, כי "היה והכנסתו המעורבת של היחיד הופקה מחוץ לישראל במשך תקופה קצרה היוצרת מצב שטיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל, יש לראות הכנסתו של היחיד ככזו שהופקה במלואה בישראל, בבחינת "הולך הטפל אחרי העיקר". דוגמה למצב דברים מתוארת בעניינה של דוגמנית, אשר נחשבת לתושבת חוזרת ותיקה וכן נוהגת לעבוד מחוץ לישראל תקופה שאינה עולה על 40 ימי עסקים בשנה במסגרת תפקידה. במצב זה קובעת הדוגמה, כי יש לראות בהכנסתה של הדוגמנית, אשר הופקה מחוץ לישראל, כחייבת במס בישראל לפי הכלל של "טפל ההולך אחרי העיקר". המעניין הוא שרשות המסים לא טרחה לאמץ כלל זה במקרה הפוך, במסגרת הדוגמנית הייתה עובדת את עיקר זמנה מחוץ לישראל ורק פרק זמן של 40 ימים בישראל. כלומר, רשות המסים יצרה "יש מאין" חבות במס לתושבת חוזרת ותיקה תוך התעלמות ממספר הימים שבו שהתה מחוץ לישראל לצרכי עבודתה. לא נותר אלא להתפלא מדוע נדרש היחיד המוטב לרף מינימאלי של שהות מחוץ לישראל ומהו מקור העיגון החוקי לכך, בפרט כאשר לגישת רשות

ההכנסה. לגבי הכנסת עבודה, נקבע מקום ביצוע העבודה וככלל לגבי הכנסות פאסיביות נקבע המקום לפי מקום המושב של המשלם.

הנה כי כן, מתבקש היה, כי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק (להלן: "יחיד מוטב"), אשר מפעיל עסק או מבצע עבודה בחו"ל, יהא פטור ממס בישראל בגין ההכנסה המיוחסת לעסק או לעבודה למשך 10 השנים הראשונות לעלייתו לישראל. האומנם?

### חוזר 1/2011 – פעילות מעורבת

הכרסום הראשון בקשר לפטור מחבות ומדיווח בא לידי לביטוי בחוזר 1/2011 שפורסם על ידי רשות המיסים בתחילת שנת 2011 (להלן: "החוזר"). בסעיף 4.1.5 ד. לחוזר הגדירה רשות המסים "יש מאין" "פעילות מעורבת". על פי החוזר, "פעילות מעורבת" הינה פעילות שחלקה מבוצע בישראל וחלקה מבוצע מחוץ לישראל. החוזר קבע ביחס לכך, כי חלק ההכנסה שהופק בישראל, לפי ספירת ימים, אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה. דוגמה לכך, ניתנה בחוזר: "גיל נחשב לעולה חדש החל מיום 1 בינואר 2008. גיל עוסק ביעוץ ותווך בסיוע אתר אינטרנט שהקים. בשנת 2008 נמנו 280 ימי עסקים, מתוכם שהה בחוץ לארץ, למטרות עבודתו במשך 80 ימים ו-40 ימים נוספים שהה בחו"ל בחופשה משפחתית. מהאמור בהבהרה שבסעיף 4.1.5 לעיל, מספר ימי העסקים שייקחו בחשבון הינו 240 (280 - 40 ימי חופשה). שלישי מההכנסה שהופקה ממשלח

**החלטת המיסוי:** במסגרת החלטת המיסוי נקבע, כי בני הזוג ייחשבו כתושבי ישראל החל מיום 26.6.2014. כמו כן, נקבע, כי הכנסותיה של החברה המשפחתית ייוחסו למבקש, אך בהתאם יוכפפו למנגנון הפעילות המעורבת על פי החוזר. החלטת המיסוי קובעת רף מינימום של 60 ימים, הנדרשים לעבודה מחוץ לישראל על מנת שחלק ההכנסה המופק בחו"ל לא ייכנס לכלל של "הטפל הולך אחרי העיקר" ובהתאם ימוסה בישראל. יחד עם זאת, החלטת המיסוי מאפשרת לספור הן את יום היציאה והן את יום ההגעה, כימי עבודה מחוץ לישראל.

החלטת המיסוי עולה בקנה אחד אפוא עם החוזר ומבקשת למסות את היחיד על חלק הפעילות הישראלית שנעשה במסגרת פעילות מחוץ לישראל (פעילות מעורבת). גם בהחלטת המיסוי רשות המסים אינה עורכת הבחנה ראויה לטעמנו, בין עסק שהיה קיים ליחיד המוטב לפני העלייה/שיבה לישראל ובין עסק שנפתח מחוץ לישראל לאחר מועד ההגעה.

בהחלטת מיסוי 1303/15, אשר פורסמה ביום 30 ביוני 2015, רשות המסים כבר לא הסתפקה במיסוי בעל המניות, אלא קבעה לראשונה שפעילות יחיד מוטב ופעילות חברות בשליטתו מקימות מוסד קבע בישראל. על כך להלן.

#### החלטת מיסוי 1303/15 (מוסד קבע)

החלטת המיסוי נושאת את הכותרת "מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק וייחוס רווחים

המסים ככל שמספר ימי השהיה מחוץ לישראל נמוך כך גם הפטור ממס קטן. מכל מקום, על עמדה זו חזרה רשות המסים לאחרונה במסגרת החלטת מיסוי 4528/15.

#### החלטת מיסוי 4528/15 (פעילות מעורבת)

**העובדות הרלוונטיות:** החלטת המיסוי מחודש מאי 2015 דנה בבני זוג תושבי מדינת אמנה, הורים לשלושה ילדים. המבקש קיבל מעמד של עולה חדש ביום 31.12.2013 ואילו אשת המבקש וילדיהם קיבלו מעמד דומה במועד מאוחר יותר ביום 26.6.2014. המבקש החזיק ב-45% מהון המניות של חברה זרה שכל פעילותה מחוץ לישראל (להלן: "החברה הזרה") וכן במלוא הון המניות של חברה זרה אחרת שנתנה שירותים לחברה הזרה (להלן: "חברת השירותים"). שתי החברות התאגדו במדינת אמנה. לאחר הגעתו לישראל הקים המבקש חברה משפחתית בישראל, באמצעותה ביקש להמשיך ולפעול מול החברה הזרה במקום חברת השירותים שפורקה עם הגעתו לישראל. לטענת המבקש, כל הכנסתה של החברה המשפחתית נובעת מפעילות מחוץ לישראל ובהמשך לפעילות שהייתה לו ערב עלייתו ארצה. החברה הזרה תשלם לחברה המשפחתית אחוז ממחזור מכירותיה.

**הבקשה:** במסגרת החלטת המיסוי המבקש ביקש לקבוע, בין היתר, כי הכנסותיה של החברה המשפחתית ייחשבו להכנסותיו ויחולו על הכנסות אלו סעיפים 14 ו-97 לפקודה.

הניהול. לצורך ביצוע פעולותיה תעסיק חברת השירותים בישראל סוחרים ו/או אנליסטים ומזכירה. מלבד היותו הבעלים של חברת הניהול וחברת השירותים, היחיד מתפקד כמנהל השקעות ראשי בחברת הניהול. היחיד קובע ומאשר את הקווים המנחים לביצוע ההשקעות ולניהול הסיכונים, מאשר פעולות בסיכון גבוה, מפקח ומנהל את צוות האנליסטים והסוחרים ולעיתים מבצע את ההחלטות בעצמו. עבור פועלו זה יקבל היחיד משכורת.

**הבקשה:** במסגרת הבקשה ביקש היחיד להסדיר את חבות המס בגין פעילותו ובגין פעילות חברת השירותים, חברת הניהול, החברה הזרה והמשקיעים בה.

**החלטת המיסוי:** בהחלטת המיסוי נקבע, כי היחיד יחויב להטבות מכוח תיקון 168 לפקודה ויחולו עליו הוראות סעיף 14 ו- 97 לפקודה, לרבות הוראות החוזר וחוזר 9/2011.

בנוסף נקבע, כי פעילותו של היחיד מישראל תיחשב מוסד קבע לחברת הניהול ובהתאם ייוחסו למוסד הקבע רווחים על פי כללי מחירי העברה.

דיבידנדים שיחולקו מחברת הניהול ושמקורן במוסד הקבע של חברת הניהול, לא יהיו פטורים ממס בישראל לפי סעיף 14(א) לפקודה, היות ולגישת רשות המסים הם יחשבו כהכנסות שמקורן בישראל.

עוד נקבע, כי פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירותים וחברת הניהול ייצרו גם הם בתורם לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל. בהמשך החלטת המיסוי הוגדר מנגנון כללי לייחוס הרווחים

למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו...". וכשמה כן היא.

**העובדות הרלוונטיות:** החלטת המיסוי עוסקת בתושב חוזר ותיק (להלן: "היחיד") אשר חזר לישראל עם משפחתו ביום 1 לינואר 2014 (להלן: "מועד החזרה"). לפני חזרתו התגורר היחיד במדינה שאינה מדינה גומלת, כלומר מדינה שישראל אינה חתומה עמה על אמנה למניעת כפל מס (להלן: "המדינה הזרה"). לפני מועד החזרה ובתקופה שהתגורר היחיד במדינה הזרה, הקים היחיד תאגיד שמקום התאגדותו במדינה הזרה (להלן: "התאגיד הזר"). התאגיד הזר הוקם לצורך השקעה ומסחר בניירות ערך זרים. היחיד מגייס באמצעות התאגיד הזר כספי משקיעים תושבי חוץ ומנהל את כספיהם באמצעותו. בהמשך צפוי היחיד לנהל באמצעות התאגיד הזר את כספיו ואת כספיו משפחתו. התאגיד הזר משקיע בנכסים זרים ומנוהל באמצעות חברת ניהול שבבעלותו המלאה של היחיד ואשר הוקמה במדינה הזרה, טרם מועד החזרה של היחיד לישראל (להלן: "חברת הניהול"). משרדיה העיקריים של חברת הניהול ממוקמים במדינה הזרה. חברת הניהול מבצעת מחוץ לישראל שורה של פעולות עבור התאגיד הזר ובהן שירותי ניהול השקעות, גיוס כספים, מחלקה משפטית, מחלקת תפעול, ניהול כספים ועוד.

בכוונת היחיד להקים חברת שירותים בישראל, אשר תיתן שירותים ממשרדיה בישראל לחברת הניהול (להלן: "חברת השירותים"). חברת השירותים תבצע פעולות מסחר וניתוח אנליטי עבור חברת

המתנהלת בתחומה, במסגרת הסכם למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס בין מדינת התושבות של התאגיד הזר לבין מדינת המקור. הרי כי כן, בהעדר אמנת מס רלוונטית, קשה להבין מהו המקור החוקי באמצעותו מגדירה רשות המיסים את התאגיד הזר וחברת הניהול כמקיימות מוסד קבע בישראל.

שנית, סעיף 1(ב) לפקודה מגדיר חברה כתושבת ישראל, כחברה שמתקיים בה אחד מאלה: (1) היא התאגדה בישראל; (2) השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. יחד עם זאת, במסגרת תיקון 168 שולב חריג. החריג קובע, כי חברה לא תחשב כתושבת ישראל לצרכי מס, אם השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב בישראל.

מכוח החריג הנ"ל מתבקשת המסקנה, לכאורה, כי למרות שהיחיד בהחלטה 1303/15 מעורב מישראל בפעילות התאגיד הזר וחברת הניהול, הוא אינו מקים להם שליטה וניהול מישראל ובתור שכך שתי החברות אינן נחשבות כתושבות ישראל לצרכי מס ואינן חייבות בדיווח ו/או בתשלום מס בישראל. והנה לפתע, דומה, כי החלטת המיסוי עוקפת את החריג הנ"ל ויוצרת לאותן חברות ממש חבות במס בישראל באמצעות "מוסד קבע".

משמע, אם עד למתן החלטת המיסוי, ביקשה רשות המיסים למסות את הפעילות המעורבת של היחידים

למוסד הקבע אשר יוצר התאגיד הזר. בהתאם, נקבע, כי הכנסותיו של היחיד, קרוביו ו/או נאמנותיו מטעמים בהקשר להשקעותיה בתאגיד הזר, יחשבו להכנסה שהופקה בישראל ובהתאם היחיד לא יהא זכאי להטבות תושב חוזר ותיק בגינן.

בנוסף הוחלט, כי הכנסותיה של חברת השירותים יקבעו לפי כללי מחירי העברה וכי אף הכנסתו של היחיד ממשכורת תקבע לפי כללי מחירי העברה. חבות המס בישראל בגין המשכורת תקבע על פי היחס בין ימי העבודה בישראל לבין יחס ימי העבודה בחו"ל, כמפורט בהחלטת מיסוי 4528/15.

### הרהורים, תהיות וסיכום

החלטת המיסוי 1303/15 מעלה לא מעט תהיות והרהורים לגבי משטר המס שרשות המיסים מבקשת להחיל על יחידים מוטבים במהלך תקופת ההטבות. במרכזו כרסום על דרך של פרשנות של הטבות המס שניתנו לאותם יחידים מוטבים במסגרת תיקון 168. לטעמנו, משטר המס אינו חף מספקות, כמתואר להלן:

ראשית, המונח "מוסד קבע" אינו מוגדר כלל ועיקר בפקודה ואינו יכול להוות לדעתנו מקור למיסוי בישראל, לבטח, כאשר עסקינן במדינה שאינה חתומה על אמנת מס עם ישראל. במאמר מוסגר נזכיר, כי מקורו של המונח "מוסד קבע", באמנות המס הביטורליות (ראו למשל סעיף 5 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD). "מוסד הקבע" נועד לאפשר בראש ובראשונה למדינת המקור למסות פעילות עסקית (מעל רף מסוים) של תאגיד זר,

ואינה עולה בקנה אחד עם תיקון 168 לפקודה ותכליות התיקון, אשר נותרו על כנן.

**לסיכום**, תושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים – **ראו הוזהרתם**. כל אימת שיש לכם עסק פעיל מחוץ לישראל, אשר דורש את מעורבותכם, אתם צפויים, לגישת רשות המסים, לשלם מיסים ולדווח בישראל, גם במסגרת תקופת ההטבות. חשיפה זו חלה לא רק עליכם, אלא שנוכח עמדתה החדשה של רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת המיסוי 1303/15, גם חברות בבעלותכם, עלולות להידרש לשלם מס בישראל, בגין מוסד קבע, שמתקיים להן לכאורה בישראל. לאור גישה זו, רצוי לתכנן את העלייה לישראל מבעוד מועד ולערוך במקרה הצורך פיצול בין ההכנסה שתופק בישראל לבין ההכנסה שתופק בחו"ל, תוך הישענות על חוות דעת כלכלית ומחירי העברה. מובן, כי גם הפרשנות למוסד קבע באמנות המודל יכולה לסייע בהקטנת חשיפת המס בישראל. לצורך כך חשוב לעקוב אחר פרויקט ה-BEPS של ארגון ה-OECD, לרבות ביחס לשינויים המוצעים בפרשנות המונח.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il).

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

המוטבים, כעת היא מבקשת למסות גם את הפעילות והרווחים שנוצרים לתאגידים הזרים בישראל, כפועל יוצא מן הפעילות של היחידים המוטבים בישראל. ברור, כי גישה זו תגדיל את החיכוך בין היחידים המוטבים לבין רשות המסים ותהווה תמריץ שלילי להגעה לישראל, בניגוד מוחלט לתכלית תיקון 168 לפקודה. יתרה מזאת, השימוש במחירי העברה בהקשר של פעילות התאגיד הזר וחברת הניהול בישראל מגדיל את ממד אי הודאות ביחס להשלכות המס של היחיד בישראל.

גם עמדתה של רשות המסים, לפיה דיבידנד שמקורו מפעילות מוסד הקבע בישראל אינו זכאי לפטור, איננה מתיישבת עם הוראות הפקודה, אשר מסווגות את מקום החברה המשלמת, כמקום הפקת ההכנסה מדיבידנד. ניסיון של רשות המסים בעבר לשלב הוראה דומה במסגרת הפקודה נכשל ועתה דומה, כי רשות המסים מנסה לשלב אותו ב"דלת האחורית" באמצעות שימוש ב"מוסד קבע" (וראו לעניין זה סעיף 4.1.5 ח לחוזר והצעת חוק ממשלתית מס' 768 משנת 2013).

עיננו הרואות אפוא, כי מגמת הכרסום בהטבות המס ליחידים מוטבים, שהחלה בחוזר עם "הפעילות המעורבת" צברה תאוצה במסגרת החלטת המיסוי. נראה, כי רשות המסים אינה מסתפקת עוד במיסוי הכנסות היחידים בישראל במסגרת פיקצית "הפעילות המעורבת", אלא מנסה להחיל עליהם ועל חברות בשליטתם גם את כללי מוסד הקבע. לטעמנו, גישה זו אינה נשענת על הוראות הפקודה