

פעילות עסקית מחוץ לישראל - היבטי מיסוי ומלכודות מס

חודש ספטמבר 2017

מרצה: מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

נושאי המצגת

- מושגי יסוד והוראות אנטי תכנוניות בפקודת מס הכנסה:
 - תושבות חברה;
 - שליטה וניהול;
 - חנ"ז;
 - חמי"ז;
 - תושבות יחיד;
- פרויקט ה- BEPS ואמנת ה- MLI
- מוסד קבע;
- מחירי העברה;
- זיכוי בגין מס זר;
- סוגיות במע"מ;
- דגשים בבחירת מדינת היעד.

תושבות חברה מבחן השליטה והניהול

תושבות חברה

- סוגיית התושבות של חבר בני אדם לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות. בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012)

רקע: דיבידנד שהתקבל מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה בא"י הבהמאס. החברה מא"י בהאמה שימשה כמתווכת בין קניינים זרים, בעיקר בארצות הברית, אשר רכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים ישראלים, אשר טופלו על ידי חברה קשורה תושבת ישראל.

נקבע:

- מקום הניהול בפועל - נראה כי הפעילות העיסוקית העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה".
- "עסקיה של החברה נוהלו בשפה שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון...

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

• מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות –

"אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

• אי דיותם של סממנים צורניים –

"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ"

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) – ערעור לעליון - נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף 5(1) הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף 5(1) בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

– קיום ישיבות דירקטוריון בפועל - לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.

– קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה - בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.

– קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת - בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

- **סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות** – הדירקטורים הבלגים נזקקו לאישורם של בעלי המניות לכל הוצאה העולה על סך של 50,000 פרנק – סכום זניח ביחס להיקף עסקיה של המערערת; בעלי המניות הישראלים שמרו לעצמם זכות חתימה בחשבון הבנק של המערערת בבלגיה, זאת נוסף על חשבון הבנק של המערערת אותו ניהלו בישראל.
- **היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים** – היקף עבודתו של אחד הדירקטורים הבלגים התמצה **ביום עבודה בשבוע** – לא סביר עבור בעל תפקיד כה בכיר בחברה בסדר גודל של המערערת; כי שימש כ"דירקטור להשכרה" במספר חברות, וכי משרדו שימש ככתובת רשומה של מספר חברות; וכי שכרם של הדירקטורים עמד על 250 יורו בחודש, סכום אשר אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

- "מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים. יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל".

- הערעור התקבל בבית המשפט העליון מטעמי התיישנות (ע"א 805/14).

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

הרקע: חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור – מבחן השליטה והניהול

- "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

- נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

- "לצורך יישום מבחן "השליטה והניהול" יש לתת את הדעת גם לסוג והיקף הפעילות שבה מדובר, לרבות מורכבות הפעילות, רמת ההחלטות הנדרשת ותדירותן. יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות מורכבת, הדורשת מעורבות גבוהה, תדירה ואינטנסיבית של "ניהול ושליטה", דהיינו כי ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות מתקבלות באופן שוטף."
- לעומת זאת, יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות פשוטה יחסית, שאינה דורשת מעורבות מהסוג האמור, כאשר ההחלטות המהותיות מתקבלות לעתים רחוקות. ניתן אף לתאר חברות שבהן נדרשה החלטה מהותית אחת ויחידה (או צבר החלטות מהותיות) שהתקבלה בראשית דרכה, והחלטה זו היא שגזרה את דינה של החברה לאותה פעילות שאינה מורכבת. אין זאת אלא, כי אין מניעה שהחלטה מהותית, המכריעה בשאלת השליטה והניהול, תהא החלטה יחידה ופשוטה; פשטות הפעילות גוזרת, אפוא, את פשוטות ההחלטות."
- פעילות אינטרנטית

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)

במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:

- מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?

- מי הם מנהלי החברה?

- מי מקבל את ההחלטות בחברה? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?

- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות, יש לבקש לקבל פרוטוקולים מפורטים של החברה, ולנסות להבין האם אכן התקיימה ישיבת דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר?
- יש לבדוק קיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, כחלק מבחינת שאלת השליטה והניהול. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.
- יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
- האם מנהלי החברה/הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- בחברה הכוללת דירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של גורם מקשר ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה. כך לדוגמא, אם הגורם המקשר הוא הרוח החיה והמוציא והמביא בעסקי החברה והוא תושב ישראל וההחלטות המהותיות בענייני החברה מתקבלות על ידו בישראל הרי יהיה בכך כדי להוות אינדיקציה לקיומם של שליטה וניהול בישראל.
- מאפיינים נוספים כמו יכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות בחברה ("זכות וטו") או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו ואופן תשלומו עשויים להצביע על זהותו של הגורם הדומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות ולפיכך לזהות באמצעותו את המקום ממנו מתקבלות ההחלטות המהותיות בענייני החברה.
- יובהר, כי אין די בקיומו של משרד בחו"ל כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

מבחן השליטה והניהול

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז – 2017:

- במסגרת הצעת החוק מוצע לתקן את סעיף 1 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו את השליטה והניהול על עסקיו של חבר בני אדם בישראל, אם תושבי ישראל מחזיקים בו ביותר מ-50% מאמצעי השליטה, במישרין או בעקיפין, ושיעור המס הסופי (אם לא רואים בו תושב ישראל) הוא לכל היותר 15%, וחבר בני האדם אינו תושב מדינה גומלת או שמדינת התושבות שלו אינה מחילה מס על הכנסות אשר הופקו מחוץ לה.
- בהתאמה מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה ולקבוע, כי במידה ומבקשים לסתור את החזקות תקום חובת הגשת דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת הטענה שאליה יצורפו מסמכים תומכים. תכלית השינוי מוסברת בצורך בהגדלת הודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס.

מבחן השליטה והניהול ע"פ אמנת המודל של ה OECD

- אמנת המודל קובעת בסעיף 4(3) כי מקום בו חברה הינה תושבת בשתי המדינות המתקשרות על פי דיני הפנים שלהן, אזי ע"פ האמנה יקבע מקום תושבותה במדינה בה מתנהל מקום הניהול האפקטיבי של החברה.
- מקום הניהול האפקטיבי הינו מקום בו החלטות המפתח בענייניה הניהוליים והמסחריים, אשר הכרחיות להתנהלותה העסקית של החברה כמכלול, נעשות.
- לחברה יכול שיהיה יותר ממקום ניהול אחד, אולם קיים רק מקום אחד בו קיים ניהול אפקטיבי ברגע נתון.

חברה נשלטת זרה

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

חברה נשלטת זרה

- הסעיף יוצר גוף משפטי, הקרוי "חברה נשלטת זרה" (להלן: "חנ"ז"). לגבי משטר המס של החנ"ז, קובע סעיף 75ב(1) לפקודה כי:

" בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים. "

- אם מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף, הרי שאף אם החנ"ז אינה מחלקת בשנת המס את רווחיה, עדיין יראו לצרכי מס את רווחיה כאילו חולקו לבעלי השליטה בה (דיבידנד רעיוני).

- בעל השליטה בחנ"ז ימוסה על בסיס צבירת הרווחים הפאסיביים בחברה, למרות שאלו טרם חולקו לו בפועל.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

התנאים אשר צריכים להתקיים על מנת שחברה תושבת חוץ תסווג כחנ"ז לצורכי הפקודה מפורטים בסעיף 75ב(א)(1) לפקודה, כדלקמן:
(א) בסעיף זה –

(1) "חברה נשלטת זרה" – חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה...
- (ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית...
- (ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

סעיף 75ב(א)(1) - המשך

(ד) (1) למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל, או שלמעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושבי ישראל שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים בלמעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו, או שלתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בו, לרבות החלטות לענין חלוקת דיבידנד או פירוק...

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי – מישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

הכנסה פסיבית מוגדרת בסעיף 75ב(א)(5)(א) לפקודה, כדלהלן:
" (א) כל אחת מהכנסות אלה, למעט הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד:

(1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה;

(2) הכנסה מדיבידנד...;

(3) הכנסה מתמלוגים;

(4) הכנסה מדמי שכירות;

(5) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד או שאינה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88;

(א1) תמורה ממכירת נייר ערך, כהגדרתו בסעיף 88, אף אם היא הכנסה מעסק, אלא אם כן נייר הערך הוחזק בידי החברה פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד;

(ב) הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור בפסקת משנה (א) או (א1), אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד;"

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז – 2017:

במסגרת הצעת החוק מוצע להרחיב את הגדרתה של "הכנסה פסיבית", כך שהיא תכלול גם הכנסות פסיביות שהן הכנסות עסקיות:

- כל הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה אשר התקבלה מאת צד קשור
תיחשב כהכנסה פסיבית, וגם הכנסה מריבית והפרשי הצמדה אשר התקבלה מצד שאינו קשור תיחשב כהכנסה פסיבית, אם לא מדובר בהכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל הייתה נחשבת הכנסה מעסק או ממשלח יד;
- הכנסה מתמלוגים, אף אם מדובר בהכנסה עסקית, למעט תמלוגים שהמשלם אינו צד קשור למקבל התמלוגים, בעבור נכס שמקבל ההכנסה פיתח אותו במישרין;
- דמי שכירות בגין נכס אשר הושכר מעל לשנה, אף אם מדובר בהכנסות עסקיות.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

דגשים:

- מבחן ההכנסה – מבחן הרווחים.
- הכנסה מדיבידנד - למעט הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסה אשר הופקה על ידי "חבר בני אדם מוחזק" ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%. לעניין זה "חבר בני אדם מוחזק" – חבר בני אדם המוחזק במישרין או בעקיפין על ידי החנ"ז בשיעור של 10% לפחות, או בשיעור של 5% לפחות אם מדובר בחבר בני אדם שהזכויות בו נסחרות בבורסה - "דיבידנד נייטרלי".
- "הכנסות ורווחים כוללים של חברה עסקית" – חברה עסקית - "חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם הכנסות פאסיביות".

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

- **"שיעור המס החל"** – "סכום המס הזר שבו חויבה חברה נשלטת זרה בשל הכנסותיה הפאסיביות בשנת המס, כשהוא מחולק בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסה פאסיבית באותה שנה".
- **אופן חישוב סכום ההכנסה הפאסיבית והרווחים הפאסיביים** - חישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים, וסכום ההכנסה הפסיבית, יקבע בהתאם לדיני המס החלים. החל מתיקון 198 מוגדרים "דיני המס החלים" בסעיף 75ב1(ב) ו-(ג) לפקודה כדלקמן:
- **לגבי חבר בני אדם שהוא תושב מדינה גומלת המגיש דו"ח על הכנסותיו או נישום באותה מדינה** - דיני המס באותה מדינה תוך התאמות מסוימות המפורטות בסעיף 75ב1(ג) (להלן: "הרווח המותאם");
- **בכל מקרה אחר** – על פי דיני המס בישראל.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

הרווח המתואם - "על אף האמור בסעיף קטן (ב), בחישוב ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זרה שהיא חבר בני האדם תושב מדינה גומלת כאמור ייכללו גם אלה:

(1) דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה המדינה, למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, לרבות שינוי מבנה מסוג שקבע המנהל; לעניין זה יחושב רווח ההון בהתאם להוראות חלק ה'";

• דוגמת השיחלוף (1031) – יחיד/ LLC

• התנגשות עם אמנת המס

• חוזר מס הכנסה 5/2004

• חוזר מס הכנסה 6/2016

• **תושב ישראל** – למעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, במהלך תקופת ההטבות.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"מ 7678-09-11) (אוגוסט 2017):

רקע עובדתי:

- חברת רוזבאד נכסים בע"מ היא חברה בת של החברה הציבורית רוזבאד נדל"ן בע"מ הישראלית (להלן: "רוזבאד נכסים").
- לרוזבאד נכסים חברה בת הולנדית (להלן: "החברה ההולנדית") המחזיקה בשתי חברות בנות בלוקסמבורג (להלן: "החברות הלוקסמבורגיות").
- החברות הלוקסמבורגיות מחזיקות בתורן בנכסי נדל"ן מחוץ לישראל, כולל באמצעות 5 חברות זרות (להלן: "החברות המחזיקות").
- בשנת 2006, מכרו החברות המחזיקות ואחת החברות הלוקסמבורגיות את כל נכסי הנדל"ן שבבעלותן תמורת 134 מיליון יורו (להלן: "עסקת המכירה"). המוכרות חילקו דיבידנד בסך 34 מיליון יורו והלוו את יתרת המזומנים שהתקבלו בעסקת המכירה לחברות קשורות בקבוצת רוזבאד.
- למעט חברה אחת לא שולם מס רווח הון במדינות התושבות.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"מ 7678-09-11) (אוגוסט 2017) - המשך:

- בשנת 2006, רכשה החברה ההולנדית את מניותיה של חברה זרה שהחזיקה נדל"ן בשוויץ ומכרה אותן בשנת 2008 (להלן: "מכירת 2008").
- בהצהרה שנשלחה לרשות המיסים בשנת 2005 סווגו החברה ההולנדית ואחת החברות הלוקסמבורגיות כחנ"ז (תוקן בשנת 2007 בהצהרה מאוחרת יותר).

השאלה המשפטית העיקרית:

- האם רווח ההון שנוצר לחברות המחזיקות, לחברות הלוקסמבורגיות ולחברה ההולנדית מעסקת המכירה וממכירת 2008 יסווג כ"הכנסה פסיבית" של חברה נשלטת זרה? האם ניתן למסות את רוזבאד נכסים כאילו קיבלה "דיבידנד רעיוני" מהחברה ההולנדית ומהחברות הלוקסמבורגיות בגובה ההכנסה הפסיבית באותן שנים שלא חולקה?

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברה נשלטת זרה

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"מ 7678-09-11) (אוגוסט 2017) (המשך):

החלטת בית המשפט:

- לפי הראיות והעדויות שהוצגו, מדובר במיזם עסקי אחד של איתור, מימון, רכישה, אחזקה, השבחה ומכירה של נדל"ן בחו"ל, המנוהל ע"י רוזבאד נכסים ועובדיה. בנוסף, הכספים שהגיעו לחברות המחזיקות מעסקת המכירה שימשו חברות אחרות של קבוצת רוזבאד באמצעות העברת דיבידנד והלוואות.
- אכן ההחזקה הפורמלית היתה באמצעות חברות זרות, אך יש למסות את העסקה לפי **תוכנה הכלכלי האמיתי** ולא כאירוע מס של כל חברה וחברה בנפרד.
- בהתאמה, יש לראות ברווחים מעסקת המכירה וממכירת 2008 **כהכנסות מעסק** ולא הכנסות פסיביות כטענת רשות המיסים, כך שלא יראו את הרווחים כאילו נמשכו כדיבידנד על ידי רוזבאד נכסים.
- פסק דין הראל חברה לביטוח (ע"מ 26008-09-13).
- שאלת השליטה והניהול?

חברת משלח יד זרה

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברת משלח יד זרה

סעיף 75ב1(א):

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) אם הוא חברה - הוא **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76(א);
- (2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל;
- (3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;"
- (4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברת משלח יד זרה

סעיף 75ב(ד):

- בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א).
- בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.
- מס נוסף בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בכפוף להתאמות וזיכוי מס זר.
- חוזר מס הכנסה 3/2016.

סעיפים אנטי תכנוניים במישור הדין הפנימי

חברת משלח יד זרה

דגשים:

- צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג – 2003.
- **1. עיסוק או מקצוע מהמנויים להלן יהיה משלח יד מיוחד לעניין סעיף (5) לפקודה, ובלבד, שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי:**

- רשימה סגורה.
 - שיווק ומכירות/ הימורים
 - "דיני המס החלים" –
- לגבי חבר בני אדם שהוא תושב מדינה גומלת המגיש דו"ח על הכנסותיו או נישום באותה מדינה - דיני המס באותה מדינה תוך התאמות מסוימות המפורטות בסעיף 1ב75(ג) (להלן: "הרווח המותאם");
- בכל מקרה אחר – על פי דיני המס בישראל.
- פתרון אפשרי לחברת ארנק
- 62א. (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1ב75, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן...

תושבות יחיד

תושבות יחיד

מיהו "תושב ישראל" לצרכי מס?

מישור איכותי – אובייקטיבי (זיקות) - מוגדר בפקודת מס הכנסה,
כדלקמן:

מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם, בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

תושבות יחיד

מבחן כמותי:

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
- (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
- (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
- (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

מבחן סובייקטיבי:

היכן הנישום רואה את מרכז חייו.

תושבות יחיד

מיהו תושב חוץ?

"תושב-חוץ" מוגדר בפקודה כלהלן:

מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);

תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (פברואר 2017)

עובדות

- המערער נולד בחו"ל ועלה ארצה בגיל 11.
- הוא התחתן בשנת 1977 ונולדו לו ארבעה ילדים.
- עד שנת 1991 עבד בישראל כשכיר וניהל עסקים משלו.
- בשנים 1991-2002 ניהל עסקים בשתי מדינות זרות, ובשנת 2002 הוא העתיק את עיקר פעילותו העסקית לאחת מאותן מדינות.
- המערער ניהל מערכות יחסים ממושכות עם שתי נשים באותן מדינות, אך נותר נשוי לאשתו הישראלית - לדבריו בשל מנהגי הקהילה אליה הוא משתייך ומתוך רצון שלא לפגוע בילדיו.
- המערער טען כי כבר משנת 1994 מרכז חייו נותק מישראל עת עבר להתגורר במדינה זרה וניהל שם מערכת יחסים מחוץ לנישואין.
- בכל אחת משנות המס הנדונות (2005-2007), המערער שהה בישראל פחות מ-183 ימים בשנה.

תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (2017) - (המשר):

פקיד השומה טען מנגד, כי המערער נותר תושב ישראל מן הטעמים הבאים:

- בשנת 2003 המערער שהה בישראל 172 ימים, בשנת 2004 - 170 ימים, בשנת 2005 - 164 ימים, בשנת 2006 - 158 ימים ובשנת 2007 - 163 ימים. החזקה השנייה (425 ימים על פני שלוש שנים), התקיימה בעניינו של המערער בשנות המס הרלוונטיות (2005-2007).
- באשר למבחן מרכז החיים, למערער בית קבע בישראל והוא נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לארבעה ילדים המתגוררים בישראל.
- בנוסף לעסקיו בחו"ל, למערער היו אינטרסים כלכליים משמעותיים גם בישראל (90 מיליון ₪).
- המערער אינו משלם מיסים במדינה אחרת, ואין לו מעמד תושבות במדינה כשלהי זולת ישראל.

תושבות יחיד

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (2017) - (המשך)

בית המשפט:

- נקבע כי המערער לא הצליח להפריך את החזקה הכמותית השנייה וכי הזיקות המהותיות של הנישום מצביעות על מרכז חיים בישראל:
- בשנות המס המערער הגיע בקביעות לתקופות החג וחלק מסופי השבוע לישראל, ובמהלך שהייתו בישראל התגורר עם רעייתו ועם ילדיו בביתם שבישראל.
- הבית בישראל היה זמין בכל עת למערער, משפטית ופיזית, וזהו הקריטריון המהותי לבחינת בית קבע בישראל, אף אם לצד זה היו למערער בתי קבע אחרים בעולם העונים בו-זמנית לקריטריון הנ"ל.
- אי נכונות להתגרש מלמדת על מחויבות של המערער לקהילה ולילדיו בישראל.
- למערער היו השקעות משמעותיות ונכסים רבים גם בישראל.
- למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה בעולם מלבד ישראל, והוא אף סירב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת.

פרויקט ה-BEPS

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

- תוכנית ה BEPS הינה תוכנית פעולה של ה OECD וה- G20, אשר נועדה להילחם בתופעת ה - BEPS העוסקת בשחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים (להלן: "תוכנית הפעולה").
- בחודש יולי 2013, פרסם ארגון ה- OECD את תוכנית הפעולה הכוללת רשימה של 15 פעולות משולבות. בחודש אוקטובר 2015 יצאו 15 הדוחות הסופיים ובהם המלצות אופרטיביות לצמצום ה- BEPS:
 1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy;
 2. Neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements;
 3. Designing Effective Controlled Foreign Company;
 4. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments;

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

5. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance;**
6. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances;**
7. **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status;**

Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation:

8. **Intangibles;**
9. **Risks and capital;**
10. **Other high-risk transactions;**

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

11. Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS;
12. Mandatory Disclosure Rules;
13. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting;
14. Make dispute resolution mechanisms more effective;
- 15. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties**

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS

- ביום 7 ביוני 2017, בטקס שנערך במשרדי ה-OECD בפריז, חתמה ישראל, יחד עם 67 מדינות נוספות על Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (להלן: "המכשיר המולטילטרלי"). הצפי הוא שעד תום שנת 2017 יחתמו עוד כשלושים מדינות על המכשיר המולטילטרלי.
- מטרת המכשיר המולטילטרלי, כפי שנקבעה בדוח מס' 15 של ה-BEPS היא לאפשר למדינות החתומות על האמנה להטמיע וליישם את עקרונות פרויקט ה-BEPS בצורה יעילה, ללא צורך במשא ומתן בילטרלי לשינוי האמנות.
- המכשיר המולטילטרלי מאפשר למדינות השונות לאמץ שינויים, אשר יחולו באופן אוטומטי באמנות המס הביילטרליות שלהן, ללא צורך בתיקון פרטני של אלפי אמנות מס (כחמשת אלפים במספר).

מוסד קבע

מושגי יסוד במיסוי בינלאומי בילטרלי

- אמנת המודל של ה-OECD בקשר למיסוי הכנסה והון (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) (להלן: "אמנת המודל").
- אמנת המודל של האו"ם.
- חלוקת המיסוי בין מדינת התושבות למדינת המקור.
- רווחי עסקים ממוסים במדינת התושבות, אלא אם מתקיים מוסד קבע במדינת המקור.
- רווחים פאסיביים (ריבית, תמלוגים, דיבידנד) – ככלל, זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור.
- רווחי הון – זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות (בכפוף לחריגים).

מוסד קבע

- המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.
- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינו לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי חלופות:
 1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע (Fixed Place of Business) העומד לרשות המיזם הזר (להלן: **"מקום העסקים הקבוע"**);
 2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (Dependent Agent) (להלן: **"סוכן תלוי"**).
- סעיף 7 לאמנת המודל קובע כי מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.

מוסד קבע

- ע"פ דברי הפרשנות לאמנת המודל המונח מקום עסקים קבוע כולל חצרים, מתקנים, או התקנים המשמשים והמאפשרים את קיום העסקים על ידי המיזם הזר. לצורך העניין, אין הבדל בין בעלות או שכירות של הנכסים המוזכרים לעיל.
- יחד עם זאת סעיף 5(4) לאמנת המודל קובע (חריגים) בין היתר, כי שימוש במתקנים רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שירותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור המיזם הזר אין בו בכדי ליצור מוסד קבע.
- יודגש כי הפעולות המוחרגות לעיל אלו פעולות שטיבן הטהור הינו הכנה או עזר לפעילות העסקית (preparatory or auxiliary).

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7) + MLI Articles 12+13

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשרו של סוכן תלוי:

- סוכן הפועל במדינת היעד עבור ישות זרה, ייחשב כסוכן תלוי, אשר מקים מוסד קבע לישות הזרה בהתקיים התנאים הבאים:
- הסוכן פועל בשם החברה הזרה במדינת היעד.
 - הסוכן נוהג לחתום על חוזים בשם החברה הזרה או שיש לו תפקיד מוביל בכריתת החוזים, ללא שיש מעורבות משמעותית מצד החברה הזרה.
 - החוזים הם בשם החברה הזרה, או למכירה של נכסים או שירותים של החברה הזרה.
 - אם הסוכן עושה זאת במסגרת היותו סוכן בלתי תלוי ו/או אם הפעולות המבוצעות על ידו מהוות בעיקרן עזר והכנה בהתאם לעקרונות סעיף 5(4) לאמנת המודל, אזי פעולות אלו לא יקימו מוסד קבע לחברה הזרה.
 - סעיף 5(6) לאמנת המודל, מוסיף וקובע, כי סוכן, אשר פועל באופן בלעדי עבור ישות זרה או עבור צדדים הקשורים לה, לא ייחשב כסוכן בלתי תלוי.

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7)

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשר של פעילות עזר או הכנה:

פעולת ה"הכנה" בדרך כלל קודמת לכל פעילות אחרת של המיזם, וככזאת היא תימשך לתקופה קצרה אשר תיקבע לאור הפעילות העיקרית של המיזם. עם זאת, ייתכנו מקרים חריגים בהם משך פעולת הכנה או עזר יהיה ארוך ומשמעותי. למשל, אימון עובדי חברת בנייה טרם ביצוע עבודות בנייה במדינות אחרות יכול להמשך פרק זמן ממושך. **פעולת "עזר"** לפי הדוח, הינה פעולה מקבילה לפעולת התמיכה, אך אינה מהווה חלק חיוני ומשמעותי לפעילות העסק בכללותו. הדוח ממשיך וקובע, כי פעולה לא תאופיין כ"פעולת עזר או הכנה", אם לביצועה נדרש חלק מהותי של נכסי החברה או עובדיה.

אופן כימות הרווח המיוחס למוסד קבע

- BEPS - Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.
- Authorized OECD Approach (the “AOA”)
- Significant People Function
- **Step 1:** functional and factual analysis is performed to determine the functions undertaken by the DEPA on its account and the functions undertaken on behalf of the non Resident (risk or assets).
- **Step 2:** Attributable Profits to DEPA.

מחירי העברה

אמנת המודל – מחירי העברה

סעיף 9 לאמנת המודל קובע כי:

"1. מקום:

(א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, או

(ב) שאותם בני אדם משתתפים, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של מדינה מתקשרת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת,

ובכל אחד מהמקרים נקבעו או הוטלו ביחסים המסחריים או הכספיים בין שני המיזמים, **תנאים שונים מאלה שהיו נקבעים בין מיזמים בלתי תלויים, ניתן לכלול את כל הרווחים, שאלמלא התנאים הללו היו נצמחים לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו, ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם.**

המטרה - **להבטיח** כי מחיר ו/או תנאים שנקבעו בעסקה שהתבצעה בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים מיוחדים" נקבע באותו מחיר ו/או תנאים שהיה נקבע אילו הייתה העסקה מתבצעת בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים - **העסקה נעשתה בתנאי שוק.**

מחירי העברה

- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (TPG)
- **BEPS 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation.** The guidance ensures that:
 - actual business transactions undertaken by associated enterprises **are identified**, and transfer pricing is not based on contractual arrangements that do not reflect economic reality
 - contractual allocations of risk are respected only when they are supported by **actual decision-making**
 - **capital without functionality will generate no more than a risk-free return**, assuring that no premium returns will be allocated to cash boxes without relevant substance
 - tax administrations may disregard transactions when the exceptional circumstances of commercial irrationality apply.

BEPS: Action 8-10

- The **contractual** terms of the transaction.
- The **functions performed** by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices.
- The **characteristics** of property transferred or services provided.
- The **economic circumstances** of the parties and of the market in which the parties operate.
- **The business strategies** pursued by the parties.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

סעיף 85א לפקודה:

"(א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

לענין סעיף זה -

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88;

"אשראי" - לרבות כל חוב;

"יחסים מיוחדים" - לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

סעיף 85א לפקודה (המשך):

"שליטה" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס;

חוזר 3/2008: סעיף 85א מכוון לכלל העסקאות הכלכליות שנעשות כגון: מכירת מוצרים, מתן שירותים, מתן אשראי לסוגיו, תמלוגים, דמי שכירות וכו' (חריג- הלוואה נדחית לחמש שנים, שטר הון).

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד).

"אדם וקרובו"; "קרוב", לעניין זה – בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה"

• תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006

מחירי העברה ושינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו נ' פקיד שומה כפר סבא (ע"מ - 49444-01-13) (6 ביוני 2017)

העובדות:

- המערערת ג'יטקו בע"מ היא חברה ישראלית שהוקמה בשנת 1992 ועסקה במתן פתרונות בתחום התמיכה הטכנית והאוטומטית ליצרני ציוד אלקטרוני.
- בחודש נובמבר 2006 נחתם הסכם לרכישת מניות המערערת על ידי מיקרוסופט העולמית במחיר של **90** מיליון דולר.
- זמן קצר לאחר מכן הועברו עובדי המערערת לחברת מיקרוסופט ישראל.
- בתאריך 1 ביולי 2007 נחתם הסכם בין המערערת ובין מיקרוסופט למכירת הקניין הרוחני (IP) בתמורה לסך של **26.6** מיליון דולר. הריווח שנוצר באותה עסקה קוזז כנגד הפסדים שהיו למערערת.
- לגישתו של המשיב התמורה שנקבעה בהסכם ה- IP (**26.6** מיליון דולר) אינה משקפת את השווי האמיתי של העסקה כפי שנקבע בעסקת המניות (**90** מיליון דולר). מאחר שמדובר בעסקה שנערכה בין צדדים קשורים, יש למסות את העסקה לפי שווי שוק.

מחירי העברה ושינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - המשך:

עיקרי טענות המערערת:

- המערערת טענה, כי בעסקת המניות שילמה פרמיה שהיא מעבר לשווי השוק של נכסי המערערת וזאת משום ציפייתה לסינרגיה – שימוש במשאביה של המערערת לצורך פיתוח מוצר ה-OneCare ויש לנטרלה מתמורת עסקת המניות.
- עובדים אינם נכס או קניין שניתן להעביר אותו מתאגיד אחד למשנהו ועל כן לא ניתן לייחס "פונקציות כוח אדם" שנמכרה למיקרוסופט.
- מיקרוסופט התכוונה להמשיך את פעילותה של המערערת ואף להגדילה הגם שבפועל עסקיה קרסו כתוצאה מנטישת לקוחות.
- יש להפחית מהתמורה את שווי הנכסים המוחשיים (מזומנים).
- יש להפחית את הבונוס לעובדים והתשלום המותנה ששולם למנכ"ל ומייסד המערערת.
- המערערת הותירה קניין בלתי מוחשי אשר לא הועבר למיקרוסופט.

מחירי העברה ושינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - המשך:

פסק הדין – הערעור נדחה ברובו:

- על בסיס סעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) ,התשס"ז – 2006 נקבע כי יש לקבוע את שווי השוק בשל היחסים המיוחדים שבין המערערת למיקרוסופט לאחר עסקת רכישת המניות.
- עסקת המניות משקפת, לכאורה, באופן המיטבי את שווי השוק של נכסי המערערת.
- לדידו של בית המשפט יש לברר מהי העסקה שבין המערערת לבין מיקרוסופט – האם מכירת IP בלבד, או שמא מכירת כלל נכסיה ופעילותה של המערערת (הפונקציות, הנכסים והסיכונים – FAR) בסופה הפכה המערערת לכלי ריק. בנוסף, מהו שווי השוק של הנכסים שהועברו באותה עסקה.
- על בסיס סעי' 6.30 של קווי ההנחיה של ה- OECD לעניין מחירי העברה של קניין רוחני מסיק בית המשפט כי מבחינה מהותית (פונקציונלית) העסקה רחבת היקף הרבה יותר מעסקת IP בלבד.
- המערערת לא הציגה עסקה דומה בין המערערת לבין צד שלישי.

מחירי העברה ושינוי מודל עסקי

Section 6.3 - Special Considerations for Intangibles

- **“In cases involving the use or transfer of intangibles, it is especially important to ground the comparability and functional analysis on an understanding of the MNE’s global business and the manner in which intangibles are used by the MNE to add or create value across the entire supply chain.”**

מחירי העברה ושינוי מודל עסקי

פסק הדין בעניין ג'יטקו - המשך:

מרכיב הסינרגיה:

- מקווי ההנחיה של ה-OECD עולה כי יש להתחשב בתרומתה של הסינרגיה לרווחיות וכגורם השוואתי בקביעת מחירי העברה, כאשר אין לייחסה בהכרח לקניין הרוחני.
- גם אם הסינרגיה אינה נכס בבעלות החברה המוכרת אין כאמור חולק על כך שהיא משפיעה על שווים של הנכסים שבידה.
- אם הסינרגיה אינה נכס בידי החברה המערערת, כלום היא נכס בידי בעלי מניותה?

מרכיב פונקצית כוח האדם:

- בסופו של יום העברת העובדים, בשילוב העברת הקניין הרוחני, היא שהביאה לכך כי פניה של החברה השתנו עד שלבסוף התפוגגה.
- במסגרת העברת העובדים ויתרה החברה על פונקציה משמעותית ובעלת ערך כלכלי רב, אשר השתקף היטב בתמורת עסקת המניות ועל כן צריך לבוא לידי ביטוי גם במסגרת עסקת העברת הטכנולוגיה.
- פונקציה זו מתאימה לעובדי המערערת כמכלול אך לא לעובדים באופן אינדיבידואלי וקונקרטי ועל כן יש לנטרל את הבונוס לעובדים והתשלום המותנה.

סוגיות נוספות

זיכוי בגין מס זר

זיכוי ישיר

- **סעיף 200 לפקודה** קובע כי "מסי חוץ" אשר שולמו על "הכנסות חוץ" החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי **כנגד** "מסי ישראל". הסעיף ממשיך וקובע, כי לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה **האדם** שהכנסתו חייבת באותם מיסים, **תושב ישראל** באותה שנת מס.
- **סעיף 203** - סכום הזיכוי ממס חברות - סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל בשל הכנסות חוץ **ממקור פלוני** לא יעלה על סכום מס החברות בישראל.
- **סעיף 204** – סכום הזיכוי ממס הכנסה של יחיד תושב ישראל בשל הכנסות חוץ **ממקור פלוני** שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי ובשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד לא יעלה על סכום המס החל בישראל.

זיכוי בגין מס זר

ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.

זיכוי בגין מס זר

ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' - המשך:

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסתה בארצות הברית היא הכנסה מעסק, בעוד בישראל חבות מס היא על הכנסה מדיבידנד – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה הכנסה מאותו מקור.
- חוזר 5/2004

זיכוי בגין מס זר

- ע"מ 49525-02-14 גמול נכסים 1998 בע"מ נ' פשמ"ג (2016)
- המערערת רכשה נכסי מקרקעין בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו כחברות LLC, שקופות לצרכי מס בארצות הברית.
 - כפועל יוצא ממכירת זכויותיה בחברות ה- LLC בשנת המס 2006, נוצר לחברה רווח הון בארצות הברית.
 - מכירה זו הקימה שתי שאלות מרכזיות – האחת האם רשאית המערערת לקבל זיכוי מס זר גם בגין סכומי מס, אשר לא שולמו על ידה בפועל בשל קיזוז הפסדים בארצות הברית. השנייה, האם זכאית החברה לקזז מס זר ששולם בגין המכירה בשנת 2009, משמע לאחר תום שנתיים בה נצמחו לנישום הרווחים (ראו הוראת סעיף 207ב לפקודה).

זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה

ע"מ 49525-02-14 גמול נכסים 1988 בע"מ - המשך:

- ביחס לשאלה הראשונה ועל בסיס נוסח הוראת סעיף 26(3) לאמנת המס בין ישראל לבין ארצות הברית, שלל בית המשפט את פרשנות המערערת וקבע, כי זיכוי מס זר יינתן רק בגין מס זר ששולם בפועל.
- ביחס לשאלה השנייה, נקבע כי ניתן לרפא את האיחור בתשלום המס, שמקורו בפריסת תשלום המס בארצות הברית, באמצעות סעיף 210 לפקודה, אשר מאפשר את הגמשת מועדי הזיכוי מכוח העיקרון של מניעת כפל מס.

זיכוי בגין מס זר

זיכוי עקיף

- מנגנון זיכוי עקיף מאפשר לחברה ישראלית לקבל זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה. בנוסף, ניתן לקבל זיכוי בגין המס הזר ששולם על ידי חברה זרה בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. סעיף 126(ג) לפקודה, קובע כלהלן:

"... על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 25%; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א);

- החברה הנישומה – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה לפחות ב- 25% מאמצעי השליטה.
- הכנסה שממנה חולק הדיבידנד - לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.
- החלטות מיסוי בהקשר ל LLC- 2536/12; 6839/16.

משטרי מס מיטיבים

BEPS - דו"ח חמישי

"Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance"

דוח חמישי, מבקש להחיל כללי שקיפות ומהות על משטרי המס שמעניקים הטבות מס לרישום קניין רוחני בכדי לעודד פעילות חברות היי טק בגבולותיהם (IP BOX).

במסגרת דוח חמישי נבחנו 43 משטרי מס מיטיבים, מתוכם 16 הינם משטרי מס IP BOX, בניהם ישראל.

בהסכמת כל המדינות, הוצע לפעול בשני מישורים:

- יישום "גישת הקשר" (Nexus Approach).
- יישום כללים להגברת שקיפות והחלפת מידע בין הרשויות.

BEPS - דו"ח חמישי

גישת הקשר - Nexus Approach

- בהתאם לגישה זו, הנישום, ייהנה ממשטר מס IP BOX, רק אם בעצמו חקר ופיתח את הרעיון. על הנישום יהיה להראות שרישום IP הינו תוצאה של מו"פ בגבולות המדינה.
- בכדי לזכות את הנישום בהטבת מס, משטרי מס IP BOX ידרשו מהנישום להוכיח שהפעילות הממשית ומשמעותית של פיתוח נכס IP התבצע בשטחי המדינה.
- רק חלק של ההכנסה אשר הופקה במסגרת פעילות ממשית ומשמעותית כאמור תקבל הטבת מס לפי נוסחת הייחוס הבאה:

$$\frac{\text{הוצאות המותרות מפיתוח נכס IP}}{\text{הוצאות כלליות מפיתוח נכס IP}} \times \text{סה"כ הכנסה מנכס IP} = \text{הכנסה המקבלת הטבת מס}$$

BEPS - דו"ח חמישי

המונחים בנוסחה:

- **ההוצאות המותרות מפיתוח נכס IP** – הוצאות אשר נובעות באופן ישיר מפיתוח נכס IP. ההוצאות המותרות הן הוצאות אשר נעשו על ידי הנישום בלבד. לא יותרו הוצאות הלא נחוצות לפיתוח נכס IP. ריביות, עלויות בניה ורכישה לא יותרו כלל כהוצאה לצורך קבלת הטבה.
- **הוצאות הכלליות מפיתוח נכס IP** – הוצאות אשר נובעות באופן ישיר מפיתוח IP. להבדיל מהוצאות המותרות, ההוצאות הכלליות יהיו גם הוצאות שנעשו על ידי הצדדים הקשורים. ריביות, עלויות בניה ורכישה ייחשבו כהוצאה כללית.
- **דוגמא:** אוטסורסינג של פיתוח IP לחברה קשורה לא תכנס תחת הגדרה של הוצאה מותרת, אלא תחשב כהוצאה כללית, לעומת זאת הוצאה בגין אוטסורסינג לחברה שאינה קשורה תחשב כהוצאה מותרת לצורך הטבת מס לפי גישה Nexus Approach.
- **הכנסה כללית** - הינה הכנסה מנכס IP בלבד, לרבות תמלוגים, רווחי הון והכנסה אחרת ממכירת נכס IP.

BEPS - דו"ח חמישי

יישום הוראות דוח חמישי – מועדים:

- משטרי מס IP Box מתחייבים לא להעניק הטבות מס ישנות לאחר 30 ביוני 2016 לנישומים חדשים המבקשים לפעול בגבולות משטר מס המיטיב.
- הטבות מס החלות על הנישומים הקיימים במשטרי יפסקו ביום 30 ביוני 2021.
- כניסה לתוקף של כללי השקיפות לגבי נישומים חדשים הינה מיום 6 בפברואר 2015.
- תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959
- תקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017

חשיפות מע"מ

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי - האיחוד האירופאי

- שינויים בתחולת הדירקטיבה האירופאית לגבי הספקת שירותים באינטרנט – בתוקף מיום 1 בינואר 2015.
- השינויים שחלו הינם לגבי ספקים מחוץ לאיחוד האירופאי בתחומי התקשורת, השידור והשירותים האלקטרוניים לצרכנים פרטיים (B2C) – חובת רישום ודיווח במדינה של הצרכן הפרטי או באופן מרוכז (MOSS).
- טבלה מסכמת את החבות במע"מ באיחוד האירופאי עבור עסקאות B2C בשירותים אלקטרוניים:

שירותים אלקטרוניים	ספק ממדינת EU	ספק מחוץ ל- EU
לקוח ממדינת EU	מיסוי במדינת הספק	מיסוי במקום בו נמצא הלקוח
לקוח מחוץ ל- EU	אין חבות ב- EU	אין חבות ב- EU

מגמות במע"מ במישור המיסוי הבינלאומי - האיחוד האירופאי

דוגמאות לשירותים בתחום התקשורת:

- שירותי טלפון נייד ונייד לטובת העברת שירותי קול, מידע ווידאו.
- Voice Over IP – שירותי טלפון על ידי שימוש באינטרנט.
- שירותי הודעות טקסט ועוד.

דוגמאות לשירותים אלקטרוניים כוללים:

- אספקת שירותי תוכנה ושדרוגי תוכנה
- אתרי אינטרנט/אפליקציות
- ISP חבילות שירותי אינטרנט ועוד

סוגיות במע"מ בפעילות בינלאומית

- ההגדרה ל"תושב חוץ" בסעיף 1 לחוק הינה:
"תושב חוץ" -

(1) לגבי יחיד - יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;

(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל.

- ההגדרה הרלבנטיות למונח "תושב חוץ" לעניין שיעור מע"מ אפס מצויה בסעיף 30(ג) לחוק, כדלקמן:

"בסעיף זה, "תושב חוץ" - תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".

סוגיות במע"מ בפעילות בינלאומית

עניין איזי פורקס

איזי פורקס ע"מ 12-05-29527 (2015) -

- חברת איזי פורקס קפריסין הייתה חברה תושבת קפריסין, אשר עסקה בתחום הפורקס, ובבעלותה הייתה תוכנה לסחר מקוון במט"ח.
- לחברה הקפריסאית חברות בנות ברחבי העולם, העוסקות בקידום עסקיה. בין השאר, היו לחברה הקפריסאית שתי חברות קשורות תושבות ישראל. האחת היא המערערת, שעסקה במתן שירותי מחקר ופיתוח ושירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של החברה הקפריסאית. השנייה, איזי פורקס בע"מ, אשר עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית.
- המערערת טענה כי הכנסותיה מהחברה הקפריסאית מקורן בשירות לתושב חוץ, ולכן היא זכאית בגינן למע"מ בשיעור אפס, בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
- מנהל מע"מ קבע מצידו כי פורקס בע"מ תפקדה למעשה כסניף של החברה הקפריסאית בישראל, ומשכך, ניהלה החברה הקפריסאית פעילות ועסקים בישראל, ואין לראות בה "תושב חוץ" כהגדרת מונח זה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ.

סוגיות במע"מ בפעילות בינלאומית

עניין איזי פורקס

- בית המשפט הגיע למסקנה כי פורקס בע"מ ביצעה עבור החברה הקפריסאית את הפעולות הבאות:
 - איתור לקוחות בישראל;
 - חתימה על חוזים מול הלקוחות בשם החברה הקפריסאית;
 - תמיכה טכנית בלקוחות בשפה העברית;
 - ניהול חדר עסקאות עצמאי;
 - סליקת כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים.
- מעורבות בניהול הכספים של החברה הקפריסאית, לרבות ביצוע פעולות קיזוז, בדיקת ההפסדים מול הרווחים ובהתאם לכך קבלת ההחלטה על העברת הכספים שנסלקו על ידי פורקס בע"מ.
- בית המשפט הדגיש כי אין לבחון את שאלת קיום פעילות המסחר במט"ח רק על סמך מיקומו הפיזי של שרת המחשב, אשר מצוי מחוץ לישראל, או על סמך התוכנה המאפשרת את רכישת המט"ח, המצויה בבעלותה של החברה הקפריסאית.

הערעור נדחה.

• דוגמה – חברות פורקס

• חוזר 4/16

דגשים נוספים בבחירת מדינת היעד

דגשים נוספים

• הבנת דיני המס המקומיים באמצעות מומחי מס מקומיים

- טרטוריות ללא מס – Offshore company ופתיחת חשבון בנק
- שותפות מוגבלות - Scottish LLP
- מדינות בעלות בסיס מיסוי טריטוריאלי – סינגפור, הונג-קונג
- פטור השתתפות (Participation Exemption) ובעיית החנ"ז
- מדינות אשר ממסות בעת חלוקת הכספים מחוץ למדינה – אסטוניה, גיאורגיה
- מדינות אשר נותנות החזר מס בעת חלוקת הכספים לבעלי מניות זרים - מלטה
- הטבות מס ספציפיות – עידוד פעילות הייטק - לוקסמבורג
- מדינות בעלות שיעור מס נמוך – קפריסין, גיברלטר
- מדינות אמנה בעלות שיעור מס נמוך – בולגריה, הונגריה, אירלנד, שוויץ (בתלות בקנטון)
- מדינות אשר מקנות תושבות ברמת היחיד כנגד השקעה – קפריסין, מלטה, פורטוגל, שוויץ ושיטת ה- Non Dom – אנגליה, קפריסין, מלטה
- שיעורי המע"מ המקומיים (הונגריה)
- איחוד האמירויות
- ניכוי מס במקור על עובדים מקומיים

דגשים נוספים

- שיקולים מסחריים
- הקמת חברה בת או סניף (מוסד קבע)
- קיומה של אמנת מס (מדינה גומלת)
- אופן הטמעת ה- MLI בכל מדינה
- מחירי העברה
- שיעור ניכוי המס במקור
- מימון דק + הלוואות משתתפות ברווחים (גרמניה לעומת ספרד)
- פעילות בארצות הברית ומס עיזבון
- חוזר מס הכנסה 5/2004 ושאלת קיזוז הפסדים בין ישויות שונות
- אפשרות משיכת הכספים
- בחינת החלטות מיסוי
- חובות דיווח בישראל (טופס 150, טופס 1213, טופס 1385)

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>