

חברים יקרים:

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

"השלכות משבר הקורונה על אמנות המס הבינלאומיות לאור שתיקת רשות המסים בנושא"

פתח דבר

משבר הקורונה אשר מלווה את הכלכלה העולמית כבר למעלה משנה מקים אתגרים רבים במישור המיסוי הבינלאומי. האתגר המרכזי נגרם בראש ובראשונה מעצירה כמעט מוחלטת של הטיסות הבינלאומיות לצד תקופות סגר ובידוד ממשכות. כך יחידים אשר נתקעו במדינה אחת עלולים להפוך בעל כורחם לתושבי אותה מדינה לצרכי מס ולחוב במס גם באותה מדינה על הכנסתם הכלל עולמית. אך הדבר לא נגמר בכך. אותם יחידים עלולים להקים לחברות זרות מוסד קבע באותה מדינה, או אם מדובר בנושאי משרה בחברות זרות, טענה לניהול אפקטיבי של החברות הזרות מאותה מדינה וכפועל יוצא מכך, עלולה לקום דרישה לחבות במס של החברות הזרות באותה מדינה.

בסוגיות אלו וסוגיות נוספות הכרוכות בכך, עסקו שני פרסומים מקצועיים של ארגון ה-OECD. הראשון מתחילת חודש אפריל 2020 בשלבים הראשונים של הקורונה (<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>) (להלן: "הפרסום הראשון"). השני, בסוף חודש ינואר 2021 מהווה עדכון והרחבה של הפרסום הראשון, לאחר שארגון ה-OECD ורשויות המס במדינות

השונות צברו ניסיון פרקטי עם תום השנה הראשונה למשבר (<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>) (להלן: "הפרסום השני").

בצורה די מאכזבת, יש לומר, רשות המסים טרם התייחסה לסוגיות הנ"ל באופן פומבי, למרות שסוגיות אלו רלוונטיות ביותר, לאור המאפיינים הייחודיים של הכלכלה הישראלית, מוטת ההייטק מחד וסגירת נמלי התעופה בפני טיסות יוצאות ונכנסות ותקופות בידוד ארוכות, מאידך.

ברשומון זה נסקור את עיקרי המלצות הפרסומים תוך מתן דגשים פרקטיים בסוגיות השונות.

סוגיות התושבות של יחידים

כבר במסגרת הפרסום הראשון נדונו שני תרחישים אפשריים הנוגעים לכפל תושבות של יחיד ואשר מושפעים ישירות ממשבר הקורונה. התרחיש הראשון עניינו ביחיד שנמצא מחוץ לביתו באופן זמני ונמצא "תקוע" במדינה המארחת בשל מגבלות הקורונה. התרחיש השני דן ביחיד שעובד במדינה זרה ורכש תושבות שם, אך חוזר באופן זמני לארץ מולדתו בשל מצב הקורונה. הפרסום הראשון קבע כי בשני התרחישים אין זה סביר שהיחיד יקבל מעמד תושבות לצרכי מס בעקבות המעבר הזמני. ככל שאמנת מס חלה בין המדינות, היחיד לא ייחשב לתושב המדינה המארחת/ ארץ המולדת לצרכי מס.

לחזקות הימים (קרי 183 ימים בשנת מס, או 30 ימים או יותר בשנת מס ויחד עם השנתיים הקודמות 425 ימים), הקבועות בהגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה(נוסח חדש), התשכ"א- 1961 (להלן: "הפקודה") בשנת 2020, בשל מגבלות הקורונה, יידרש להגיש דוח מס בישראל באותו שנה בתוספת דוח מפרט (טופס 1348), במסגרתו ינמק מדוע נותר תושב חוץ לצרכי מס בישראל באותה שנה. בחינה זו צריכה להתבצע כל שנת מס מחדש.

חבות במס על הכנסת עבודה

נגזרת משהיית היחיד במדינה השנייה כפועל יוצא מהגבלות הקורונה היא החבות במס שעלולה לקום באותה מדינה אם שהיית היחיד עלתה על 183 ימים באותה מדינה. נזכיר כי בהתאם להוראות סעיף 15(2) לאמנת המודל, עובד שנשלח לעבוד במדינה אחרת ככלל לא יהיה חייב במס באותה מדינה אחרת, אם שהה שם פחות מ- 183 ימים בשנת מס או בכל תקופה של 12 חודשים נתונים ובכפוף לעמידה בתנאים נוספים.

בהתאמה, תושב חוץ שנאלץ לשהות בישראל 183 ימים או יותר עלול לחוב במס בישראל בגין הכנסת עבודה, גם אם הוא נותר תושב מדינה אשר חתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס (מדינה גומלת) וממשיך לקבל את משכורתו מחברה תושבת אותה מדינה זרה (להלן: "החברה הזרה"). אדרבה, הוא עלול לחוב במס בישראל גם בעבור מענקי קורונה וסובסידיות ששולמו לו במדינת התושבות שלו על מנת שימשיך בעבודתו, אם הללו יחשבו כהכנסת

הדוח השני ממשיך באותה מגמה וקובע בנוגע לתרחיש הראשון כי על פי מבחני שוברי השיוון בסעיף 4 לאמנת המודל של ה- OECD (להלן: "אמנת המודל"), ניתן להניח כי בית הקבע יישאר במדינת האם וכך גם שאר המבחנים (מרכז האינטרסים החיוניים, מקום המגורים הרגיל והאזרחות) יצביעו על מדינת האם כמדינת התושבות ועל כן אותו יחיד לא ייחשב לתושב המדינה המארחת לפי אמנת המס. התרחיש השני מורכב יותר בשל הזיקה שיש ליחיד למדינת התושבות הקודמת שלו. עם זאת, על פי הפרשנות המקובלת למבחן מקום המגורים הרגיל (Habitual Abode), מקום מגוריו הרגיל של היחיד נקבע לפי המקום שבו הוא חי ונוכח כדבר שבשגרה. המבחן אינו מסתפק בשאלה באיזה תחום שיפוט היחיד בילה יותר ימים, כי אם מתייחס לזמן ולתדירות של השהייה באותו תחום שיפוט. לאור האמור פרק הזמן שהיחיד שהה במדינת התושבות הקודמת בשל מגבלות הקורונה אינם אמורים להוביל לשינוי במקום מגוריו הרגיל. מסקנה אחרת עשויה להתקבל אם גם לאחר הסרת הגבלות הקורונה היחיד ממשיך להתגורר במדינת התושבות הקודמת.

לאור האמור, הפרסום השני קורא לרשויות המס במדינות השונות לשקול להחריג ממבחני התושבות בדינים המקומיים, פרקי זמן במסגרתם נכפו הגבלות תנועה לשם שמירה על בריאות הציבור כחלק מההתמודדות עם הקורונה. ברוח זו, הפרסום השני מפרט את ההקלות שניתנו בשורה ארוכה של מדינות ובהן אוסטרליה, קנדה, צרפת, הודו, בריטניה וארצות הברית. בהקשר הישראלי נזכיר כי יחיד אשר "נפל"

עסקים קבועים ("עסקים קבועים"); השנייה, 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. כבר בפרסום הראשון נקבע כי עבודה מבית מגורים זמני על רקע מגבלות הקורונה אינה מקימה ככלל מוסד קבע - ובלשון הפרסום – "The carrying on of intermittent business activities at the home of an employee does not make that home a place at the disposal of the enterprise."

כמו כן, נקבע כי גם פעילות עסקית המבוצעת באופן זמני מדירת המגורים הזמנית של היחיד אינה מקימה ככלל מוסד קבע –

"An employee's or agent's activity in a State is unlikely to be regarded as habitual if he or she is only working at home in that State for a short period because of force majeure and/or government directives extraordinarily impacting his or her normal routine".

הפרסום השני ממשיך ומתווה על בסיס דברי הפרשנות לאמנת המודל כי משרד מהבית (Home Office) ישמש מוסד קבע לישות זרה, אם הוא משמש את העובד שלה כמקום עבודה באופן רציף והישות דרשה מהעובד במפורש לעבוד מביתו. לכן, עמדת הפרסום השני היא כי עובדים אשר נדרשו לעבוד מבתיים בעקבות הוראות המדינה וכצעד מסייע לבריאות הציבור, לא יקימו מוסד קבע במדינה הזרה לישות הזרה בה הם מועסקים -

עבודה לפי אמנת המס. בנוסף גם לחברה הזרה עלולות לקום חובות ניכוי מס במקור ודיווח בישראל בשל העסקת עובד בישראל. על רקע האמור הפרסום השני שב וקורא למדינות ככלל להחריג ממכסת 183 הימים, ימי שהייה אשר נכפו על העובד בשל מגבלות הקורונה (Covid 19 public health measures) בשתי המדינות – מדינת המקור, קרי בדוגמה שלנו ישראל ובמדינת התושבות של העובד. הפרסום השני גם כולל רשימה של צעדים שנקטו מדינות שונות דוגמת אוסטרליה, אוסטריה, גרמניה, יוון, אירלנד ובריטניה על מנת ליישם הנחיה זו. בנוסף, הפרסום השני קורא על בסיס פרשנות אמנת המודל לייחס את ההכנסה שהעובד קיבל ממענקי קורונה למקום בו העסקתו הייתה אמורה להתבצע אלמלא המגפה.

מוסד קבע

השהות הכפויה של היחיד במדינה השנייה עלולה להקים לחברה הזרה במסגרתה הוא עובד מוסד קבע באותה מדינה שנייה ובהתאמה חובת דיווח וחבות במס. מזכיר בקצרה בהקשר לכך כי המונח "מוסד קבע" מקורו באמנת המודל. מטרת השימוש במונח "מוסד קבע" הינה לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר אשר פועל בתחומה. על פי סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" יתקיים ככלל באחת משתי חלופות:

הראשונה, הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע (Fixed Place of Business) העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "מקום

תושבות חברה

באופן דומה חברה זרה עלולה להיחשב כחברה תושבת ישראל או חברה תושבת ישראל לצרכי אמנת מס אם ימצא כי כפועל יוצא ממגבלות הקורונה השליטה והניהול על עסקיה או מקום הניהול האפקטיבי שלה מופעל בישראל על ידי תושב החוץ אשר "נתקע" בישראל בשל מגבלות הקורונה. נזכיר לעניין זה כי "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 לאורן ייקבע אם קיימת שליטה וניהול בישראל ובמרכזן השאלה אם "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" (ראו למשל ע"מ 32172-05-13).

במישור אמנת המודל, מקום מושבה של החברה מוכרע בהתאם להסכמה הדדית בין המדינות החתומות על אמנת המס, כאשר למקום הניהול האפקטיבי של החברה (The Place of Effective Management) ולפרמטרים המרכיבים אותו ניתנת חשיבות מרכזית. בדומה למבחן השליטה והניהול גם מבחן זה, אשר מופיע במרבית אמנות המס של ישראל, בוחן היכן מתכנס דירקטוריון החברה, היכן פועלים נושאי המשרה הבכירים בחברה, היכן פועלים

"In Conclusion, individuals teleworking from home (i.e the home office) as a public health measure imposed or recommended by at least one of the governments of the jurisdictions involved to prevent the spread of the COVID – 19 virus would not create a fix place of business PE for the business/employer". באופן דומה, הפרסום השני מציין כי בהתאם לדברי הפרשנות של אמנת המודל יקום מוסד קבע רק אם הסוכן מבצע את פעולותיו עבור היישות הזרה באופן שגרתי (Habitual), קרי לא מדובר על פעילות זמנית של אותו סוכן במדינה הזרה. לאור האמור, עמדת הפרסום השני היא -

"the agent's activity in a jurisdiction should not be regarded as "habitual" if they have exceptionally begun working at home in that jurisdiction as a public health measure imposed or recommended by at least one of the governments of the jurisdictions involved to prevent the spread of the COVID – 19 virus and, therefore would not constitute a dependent agent PE provided the person does not continue those activities after the public health measures cease to apply".

כלומר, יש לבחון את פעילות הסוכן גם לאחר שהגבלות הקורונה הוסרו, כאשר השאלה מתי מגבלות הקורונה מוסרות, אם בכלל, הופכת להיות שאלת רבת חשיבות בפני עצמה וצריכה להיבחן בשתי המדינות הרלוונטיות גם יחד. להשלמת התמונה, הפרסום השני מפנה להנחיות שניתנו בנושא ברוח הפרסום השני במדינות שונות ובהן אוסטרליה, אוסטרליה, קנדה, גרמניה, אירלנד, אנגליה וארצות הברית.

הנגזרות מהכנסת עבודה. הפרסומים מהווים הדרכה והנחיה (Guidance) למדינות החברות בארגון ה-OECD ולפרשנות אמנות המס הביטורליות המבוססות על אמנת המודל. ישראל חברה בארגון ה-OECD ומרבית אמנות המס עליהן חתומה ישראל, כ-60 במספר, מבוססות על אמנת המודל. בתור שכך ניתן לקוות כי פרסומים אלו יעמדו בבסיס מדיניותה של רשות המסים בסוגיות הרלוונטיות, הגם שטרם יצאה כאמור עמדה רשמית בעניין.

הפרסומים מצידם אינם מחייבים ומדגישים כי שיקול הדעת נותר בידי רשויות המס של כל מדינה ומדינה לבחון את נסיבות המקרה הספציפי ולפרסם הנחיות בצורה עצמאית. עם זאת, ניתן לצפות לכך שפרסומים אלו יחייבו את ישראל כל אימת שתושב חוץ ממדינת אמנה הגיע לישראל ונשאר בה על רקע משבר הקורונה. כמו כן, ראינו כי הפרסום השני מורה על בחינה של ההגבלות והצעדים שנקטו בשתי המדינות הרלוונטיות לאמנת המס, קרי לא רק בישראל אלא גם במדינת התושבות של היחיד טרם הגעתו לישראל. לפיכך, גם אם המצב בישראל השתפר לאורך הזמן יש לבחון את הנגישות של היחיד למדינת התושבות שלו, את תקופות הבידוד שיכפו עליו עם הגעתו למדינת התושבות וחזרתו לישראל, באם יידרש לכך, ורק בסופו של תהליך לקבוע אם השהייה של היחיד בישראל נותרה מוצדקת לאור מגבלות הקורונה בשתי המדינות.

נשאלת השאלה בנוסף, אם הפרסומים ישפיעו גם על עמדת רשות המסים ביחס לתושבי מדינות אשר הגיעו לישראל ממדינות וישויות שאינן חתומות עם

המנהלים של הפעילות השוטפת של החברה, מקום משרדי החברה, מקום הנהלת החשבונות וכיו"ב. על רקע האמור נקבע בפרסום הראשון כי **שינוי זמני במיקום בו המנכ"ל ובכירים אחרים המנהלים את החברה לא אמור לעורר שינוי תושבות**, במיוחד אם השינוי במיקום נובע מהגבלות נסיעות הקשורות לקורונה. הפרסום השני ממשיך וקובע כי מכלול העובדות הרלוונטיות צריך להבחן על מנת לקבוע היכן מתבצע מקום הניהול האפקטיבי הרגיל ("Usual", "ordinary") של החגרה ולא רק בתקופת הקורונה שהינה בחזקת חריג לכלל. על כן קובע הפרסום השני כי:

"In conclusion, an entity's place of residence under the tie-breaker provision included in a tax treaty is unlikely to be impacted by the fact that the individuals participating in the management and decision-making of an entity cannot travel as a public health measure imposed or recommended by at least one of the governments of the jurisdictions involved".

כלומר, אין זה סביר כי מגבלות תנועה על יחידים, הנוטלים חלק בניהול ובקבלת החלטות בחברה (נושאי משרה), שמקורן באמצעים לשמירת בריאות הציבור בשל הקורונה, ישפיעו על תושבות חברה לצרכי אמנת מס. פרשנות ברוח זו אומצה על ידי אוסטרליה, קנדה, יוון, אירלנד, ניוזילנד ועוד.

סיכום, תהיות ומסקנות

עיננו הרואות אפוא כי הפרסומים דנים בשלוש סוגיות מרכזיות על בסיס אמנת המודל – סוגית מוסד הקבע, סוגית התושבות של חבר בני אדם ויחידים וסוגיות

ישראל על אמנת מס, כגון הונג קונג, ניו זילנד, קפריסין גיברלטר וכו'. לטעמנו בסוגיות אלו לא צריך להיות הבדל בין הפרשנות החלה על תושבי מדינות ויישויות אלו לבין תושבי מדינות גומלות.

ברי כי ככל שהנסיבות מאפשרות ליחידים לעזוב את ישראל ולחזור לשגרת חייהם טרם משבר הקורונה, הרי שחשיפות המס שפורטו במסגרת רשומון זה יפחתו בהתאמה.

על רקע האמור ולפני הגשת דוחות המס לשנת 2020, טוב הייתה עושה רשות המסים אילו הייתה מפרסמת את עמדתה, בדומה למדינות אחרות כאמור בארגון ה-OECD. זאת, במטרה להקטין את חוסר הודאות במישור המיסוי הבינלאומי, בעיקר ביחס לסוגית מוסד קבע ומקום הניהול האפקטיבי ותחת הנחה שהקורונה טרם אמרה את מילתה האחרונה!

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.