

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

כנס סוף שנה - לשכת רואי חשבון השלכות וירוס הקורונה במישור המיסוי הבינלאומי - תושבות יחיד, תושבות חברה ומוסד קבע

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
22 נובמבר 2020

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.

חשיבות הגדרת התושבות לצרכי מס

חלק ב' לפקודה – "מס הכנסה יהא משתלם..... על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה:.....".

חלק ה' לפקודה – "תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל;... תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל";

- תושב ישראל חייב במס על הכנסתו הכלל עולמית.
- תושב חוץ חייב במס על בסיס טריטוריאלי.

המסקנה: סוגיית התושבות לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.

"תושב ישראל" – לגבי יחיד - מבחן מרכז החיים

מבחן אובייקטיבי – איכותי - 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;

מבחן כמותי (חזקות – ניתנות לסתירה): חזקה היא שמרכז חייו של יחיד 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.

מבחן סובייקטיבי:

היכן אדם רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד.

"תושב חוץ" - לגבי יחיד

"תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה - שתי חלופות:

חלופה ראשונה – ברירת המחדל - "מי שאינו תושב ישראל".

חלופה שנייה – מבחן ארבע שנותי - "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);".

חזרה מוקדמת לישראל בשל משבר הקורונה

- על רקע המשבר הכלכלי, רבים שעזבו את ישראל במסגרת רילוקיישן לעבודה בחברות זרות ומתוך כוונה להגר ממנה לתקופה בלתי מוגבלת, נאלצו לשוב לישראל בטרם עת.
- **דגש:** חזרה לפני תום ארבע שנים ממועד העזיבה – האם חל ניתוק תושבות?
- **חוזר 1/2011:** "יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה".

חזרה מוקדמת לישראל בשל משבר הקורונה

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466):

הערעור התקבל

"ראינו כי המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת אך בפועל זו קוצרה ועבודת המערערת הופסקה כבר בשנת 2008. שינוי זה הכריח את המשפחה לשוב לישראל. חזרה זו ואף חזרת הבעל למקום העבודה הקודם, אינה מלמדת כי העזיבה בשנת 2006 הייתה לתקופה ארעית או כי כוונת המערערת הייתה כי ישראל תמשיך להיות מרכז החיים. את הזיקה הסובייקטיבית ואת הזיקות האובייקטיביות יש לבחון בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדיעבד, אלא אם ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת."

משבר הקורונה – כנסיבה בלתי צפויה לחזרה לישראל

שהייה זמנית/מאולצת לישראל

- ישנם יחידים שאינם יכולים או רוצים לשוב למדינת תושבותם, אם בשל חשש מפני התפשטות וירוס הקורונה, אם בהעדר טיסות למדינת התושבות, אם בשל הידבקות שלהם עצמם, מחלת קרוב, או בידוד שנכפה עליהם בישראל וכיו"ב.
- בפסק הדין בעניין קניג (ע"מ 31489-01-13), הצליח הנישום לסתור את שתי החזקות ביחס לשנת המס 2006, למרות ששהה בישראל 212 ימים באותה שנת מס. הנישום הוכיח כי נאלץ לשהות בישראל בשל צו עיכוב יציאה מן הארץ שהוצא כנגדו על ידי בנק הפועלים בשל חוב.
- בעניין סולר (עמ"ה 7038/03) בית המשפט לא זקף לחובת הנישום את עובדת שהותה בישראל של רעייתו לצרכי טיפול באמו החולה - "לאור המבחן השני, הסובייקטיבי, העוסק בכוונתו של האדם, ניתן לאמור כי לא נשללה גרסת המערער, לפיה הוא ראה בארה"ב כמרכז חייו, בתקופה הרלבנטית."
- חובת הדגשת דוח מפרט (סעיף 131(א)(5) לפקודה וטופס 1348).
- תקנות היחידים - חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל – חזקות הימים ככלל אינן חלות בעניינו.

שהייה זמנית/מאולצת לישראל

- ביום 3 באפריל 2020 פרסם ארגון ה-OECD רשימת הנחיות למדינות השונות ביחס לסוגיות מס בילטרליות הקשורות למשבר הקורונה -
"OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis"
- **העדר שינוי במעמד התושבות של היחיד בשני תרחישים:**
- אדם נמצא מחוץ לביתו באופן זמני ונמצא "תקוע" במדינה המארחת בשל מגבלות הקורונה.
- אדם עובד במדינה זרה ורכש תושבות שם, אך חוזר באופן זמני לארץ מולדתו בשל מצב הקורונה.
- הדוח קובע כי בשני התרחישים אין זה סביר שהאדם יקבל מעמד תושבות קבע בעקבות המעבר הזמני. ככל שאמנת מס בילטרלית חלה, האדם לא ייחשב לתושב המדינה המארחת/ ארץ המולדת לצרכי מס.
- **רשות המסים כרגע מסרבת לאמץ באופן רשמי את מסקנות הדוח!**

דחיית מועד העזיבה בשנת המס 2020

אי וודאות בקשר למועד עזיבת ישראל בשנת 2020 – השלכות בהתאם למועדים שונים:

- דחייה בקבלת ויזות כניסה למדינת היעד;
- חוסר יכולת לערוך ביקור מקדים במדינת היעד;
- עיכוב באיתור נכסים, רישום הילדים למוסדות חינוך וכו'.

הנפקות – דחיית במועד העזיבה המתוכנן של ישראל בשנת 2020 –
השלכות המס - האם ניתן לטעון לניתוק תושבות בשנת 2020?

- בתחילת השנה (פחות מ-30 ימים בישראל) / עד 1 ליולי (יותר מ-183 ימים מחוץ לישראל) – הגדרת תושב חוץ); ניתוק בחלק השני של שנת 2020.
- חובות דיווח - טופס 1348 במקרה של ניתוק תושבות או הגשת דיווח על הכנסות חו"ל עם שימוש בתקנות ניכוי הוצאות מסוימות וקבלת זיכוי על המס הזר.

השלכות השהייה הזמנית בישראל על תושבות חברה זרה

"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.

עניין חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

"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".

השלכות השהייה הזמנית בישראל על תושבות חברה זרה

- משמע, שהייה זמנית של יחיד בישראל עלולה להקים לחברה זרה בשליטתו ו/או בניהולו תושבות מס בישראל על רקע טענה של שליטה וניהול מישראל ו/או טענה למקום ניהול אפקטיבי בישראל לצרכי אמנת המס.
- במקרה זה ליחיד עלולה לקום חובת הגשת טופס 150, 1213 וכו' יחד עם דוח המס בישראל.
- דוח ה-OECD מדגיש ששינוי זמני במיקום בו המנכ"ל ובכירים אחרים המנהלים את החברה לא אמור לעורר שינוי תושבות, במיוחד אם השינוי במיקום נובע מהגבלות נסיעות הקשורות לקורונה.

השלכות השהייה הזמנית בישראל על קיומו של מוסד קבע בישראל

המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.

- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינה לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל של ה-OECD "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 של ה-OECD קובע כי מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.

השלכות השהייה הזמנית בישראל על קיומו של מוסד קבע בישראל

- משמע, שהייה זמנית של יחיד בישראל עלולה להקים לחברה זרה טענה למוסד קבע בישראל ולהקים לה חבות במס ודיווח בישראל.

האם עבודה מבית מגורים זמני מקימה מוסד קבע לחברה הזרה?

• עמדת ה-OECD:

- "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."

האם נוכחות היחיד עלולה להיחשב כ"סוכן תלוי" באותה מדינה בשל השהות הזמנית?

• עמדת ה-OECD:

- "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.

סיכום והמלצות לדוח המס 2020

- יש לבחון צורך בהגשת דוח מפרט בישראל (טופס 1348);
- חזרה למדינת התושבות;
- מצב של פיצול תא משפחתי;
- דחיית מועד העזיבה בשנת 2020;
- **בחינת שליטה וניהול וחשיפה למוסד קבע בישראל כפועל יוצא מפעילות בישראל עבור גופים זרים – לעניין זה, עמדת ה-OECD הינה שאין לראות את נוכחות השוהים מתוך אילוץ במדינה בה נמצאים כעת, כנוכחות המייצרת "מוסד קבע" של חברה זרה או נוכחות המקימה שליטה וניהול או "מקום ניהול אפקטיבי" של חברה זרה.**
- קריאה לרשות המסים לאמץ את מסקנות דוח ה-OECD ולצאת במדיניות ברורה לגבי נסיבות בהן שהות יחיד בישראל תוחרג לצרכי מס בשל אילוצי הקורונה, כפי שנעשה באירלנד, בריטניה, ארצות הברית ומדינות נוספות.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן