

חברים יקרים:

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

שעוצב בפסיקה. בעיקרו מבחן מרכז החיים, נשען על שלושה יסודות: היסוד הראשון, מורכב מבחינה של זיקות אובייקטיביות של היחיד לישראל (בית קבע, מקום מגורים ומגורי משפחה, מקום העיסוק הרגיל, מקום האינטרסים הכלכליים, מקום האינטרסים החברתיים וכיו"ב. היסוד השני מהווה בחינה של כוונתו הסובייקטיבית של היחיד, דהיינו היכן הוא רואה את מרכז חייו. מובן, כי מבחן זה חייב להתכתב עם הזיקות האובייקטיביות וככלל יחיד שזיקותיו האובייקטיביות לישראל חזקות ככלל לא יוכל לשכנע בטענה, כי הוא אינו רואה בישראל את מרכז חייו (ראו למשל ע"מ 1071/04). היסוד השלישי, מבוסס על שתי חזקות כמותיות. הראשונה, קובעת, כי יראו את מרכז החיים של יחיד, השווה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס מסוימת, כמצוי בישראל. השנייה מתקיימת, אם היחיד שהה בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר בישראל, וביחד עם שתי שנות המס שקדמו לה, שהייתו בישראל הסתכמה ב- 425 ימים או יותר. יישום מבחן מרכז החיים נדון בארבעה פסקי דין שונים במהלך השנה האחרונה. בעניין **אחים דויטש** (ע"מ 1071/04), בעניין **א.כ.** (ע"מ 10-10-36696), בעניין **ספיר** (עמ"ה 1072/07) ובעניין **קולטין** (עמ"ה 1192-04). בשלושה מהם (**אחים דויטש**, **א.כ. וקולטין**) מצאו בתי המשפט את היחיד כ- "תושב ישראל" בשנות המס הרלוונטיות. פסקי הדין בעניין **האחים דויטש וקולטין** דנו בשאלת הפיכתו

רשומון מס בנושא מיסוי בינלאומי: עדכונים,**התפתחויות ודגשים במיסוי בינלאומי – תושבות****יחיד מול תושבות חברה ומה שביניהם****פתח דבר**

סוגיית התושבות של יחיד וחבר בני אדם לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל. תושב ישראל, יחיד כמו חברה, חייב בדיווח ובחבות במס על הכנסותיו הכלליות, בין אם הופקו או נצמחו בישראל ובין אם הופקו או נצמחו מחוץ לישראל. זאת, בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל. לעומת זאת, תושב חוץ חייב בדיווח ובחבות מס בישראל ככלל רק על הכנסות, אשר הופקו או נצמחו בישראל ובכפוף לפטורים ספציפיים, הניתנים לתושבי חוץ ולהוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס.

על רקע האמור ולאור תהליך הגלובליזציה המואץ שחל בעשורים האחרונים, ניתן להבין מדוע סוגיית התושבות של יחיד ושל חברה לצרכי מס לא יורדת מסדר היום. ברשימה זו נסקור שורה של עדכונים והתפתחויות מהחודשים האחרונים בסוגיה. נתחיל עם תושבות יחיד ונמשיך עם תושבות חברה.

על תושבות יחיד לצרכי מס בקליפת אגוז

תושבות יחיד נבחנית על סמך מבחן מרכז החיים, כפי שמוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א- 1961 (להלן: "הפקודה") וכפי

גרס, כי הכנסותיו פטורות ותמך זאת, בין היתר, בטענה, כי הוא לא נחשב כתושב ישראל בשנות המס הרלוונטיות, כי אם תושב ארצות הברית. פקיד השומה, טען מצדו, כי המערער היה תושב ישראל באותן שנים וכי הכנסתו של המערער מהחברה האמריקאית הופקה בישראל ועל כן חייבת במס בישראל.

על סמך בחינת מרכז חייו של המערער דחה בית המשפט את הערעור וקבע, כי המערער היה תושב ישראל בשנות המס 2000-2001.

בית המשפט תמך את הכרעתו בכך, שהמערער לא הצליח לסתור את החזקה הראשונה, אשר נזקפה לחובתו ואשר העמידה את המערער, כמי שמרכז החיים שלו בישראל. יצוין, כי בית המשפט החיל את החזקה הראשונה, למרות שבשנות המס הרלוונטיות, חזקה זו עוד לא הייתה מוסדרת בפקודה (ראו גם ע"מ 10-10-36696).

במבחן בית הקבע של המערער, קבע, בית המשפט, כי בעוד שבני הזוג התגוררו בבית המגורים בישראל, אשר שימש למגוריהם גם עובר למועד עזיבתם את ישראל, בית המגורים, אשר שימש את בני הזוג בארצות הברית נמכר על ידם במהלך שנת 2000. גם העברת הבעלות בבית המגורים בישראל לילידיהם, לא סייעה לבני הזוג, לאחר שנמצא, כי נותרה לבני הזוג זכות שימוש מוחלטת ובלעדית בבית למשך כל ימי חייהם. המערער גם שילם את חשבונות הארנונה, החשמל, המים והגז בבית המגורים.

של היחיד לתושב ישראל, בעוד שפסקי הדין בעניין א.כ. וספיר דנו בשאלת הפיכתו של יחיד תושב ישראל לתושב חוץ לצרכי מס. ברשימה זו נתמקד באחרון מבין פסקי הדין. עניין קולטין.

עניין קולטין (עמ"ה 1192-04)

פסק הדין בעניין קולטין ניתן ביום 28 באוקטובר 2013 מאת כבוד השופט מגן אלטוביה. בפסק הדין נבחנה, בין היתר, שאלת תושבותו של יחיד בשנות המס 2000-2001.

עובדות המקרה היו כדלקמן: המערער באותו עניין עבר לארצות הברית עם אשתו בשנת 1993. טרם עזיבתו את ישראל, מילא המערער שורה של תפקידים שונים בפקולטה למדעי החיים באוניברסיטת ת"א. בארצות הברית, הצטרף המערער לחברת הזנק, שעסקה בתחום מדעי החיים ומונה בשנת 1997 לסגן נשיא והאחראי על המחקר ופיתוח בחברה אמריקאית, אשר רכשה את חברת ההזנק.

בשנת 2000 מונה המערער לסגן נשיא למחקר ופיתוח בחברה האמריקאית. בסמוך מכר המערער את הבית, אשר שימש למגוריו בארצות הברית ולמעט גיחות לאירופה ולארצות הברית התגורר בדרך כלל עם בת הזוג בישראל. כך שהה המערער בישראל 205 ימים בשנת המס 2000 ו- 256 ימים בשנת המס 2001.

המחלוקת עם פקיד השומה, סבה סביב השאלה, האם הכנסותיו של המערער מהחברה האמריקאית בשנות מס אלו היו חייבות במס בישראל. המערער

מטעמים הקשורים בעבודתו (עיקר פעילותו במסגרת החברה האמריקאית עברה לאירופה) ובמשפחתו (מצב רפואי ירוד של אם ואחות בת הזוג).

לאור האמור, פסק בית המשפט, כי מרכז חייו של המערער בשנות המס בערער היה בישראל ובהתאמה, כי המערער נחשב כתושב ישראל לצרכי מס באותן שנות מס.

עיננו הרואות אפוא, כי שהותו רבת הימים של המערער בישראל בשנות המס הרלוונטיות, שימור זיקות לישראל (בית מגורים, חשבון בנק) ויצירת זיקות חדשות (רכב, קו טלפון) היו בעוכריו של המערער באותו עניין. זיקות אלו ונוספות, שכנעו את בית המשפט, כי היחיד שב והפך לתושב ישראל כבר בשנת חזרתו לישראל.

החלטת מיסוי 4387/13

ביום 5 בינואר 2014 פרסמה רשות המסים החלטת מיסוי בעניין ניתוק תושבות של יחיד לצרכי אמנה למניעת כפל מס.

עובדות החלטת המיסוי הינן כדלקמן:

היחיד עזב את ישראל יחד עם בת זוגו למדינה זרה במהלך חודש יולי 2010. היחיד מועסק בחברה תושבת המדינה הזרה, שהינה חברת בת של חברה ישראלית. לאחר הגעתו למדינה הזרה, קיבל היחיד הכרה כתושב המדינה הזרה לצרכי מס ומגיש דיווח על הכנסותיו באופן סדיר לרשויות המס במדינה הזרה. מאז עזב היחיד למדינה הזרה, ממשיך

במבחן האינטרסים והזיקות לישראל נמצא, כי בבעלות בני הזוג היו כלי רכב בישראל. אחד מהם נרכש על ידי המערער בשנת 2000. כמו כן, נמצא, כי המערער התקין בשנה זו קו טלפון עסקי ופרטי בבית המגורים.

בנוסף, זקף בית המשפט לחובת המערער את חשבון הבנק הפעיל שהיה למערער בשנת 2000, את עובדת קבלתה של בת הזוג קצבת זקנה ועל כך שבת הזוג לא הודיעה לביטוח הלאומי על עזיבת ישראל בשנות המס הרלוונטיות. בת הזוג גם קיבלה גמלה ממשרד החינוך. המערער תרם בנוסף לארגונים שונים בישראל והיה מעורב בניהול של חברות ישראליות שונות ונמצא, כי היה לו אינטרס כלכלי בהן. כמו כן, בית המשפט מצא, כי המערער הפיק את הכנסותיו בשנות המס האמורות בישראל.

אשר לאינטרסים החברתיים והכלכליים של המערער בארצות הברית, בית המשפט קבע, כי קשריו החברתיים של המערער ומעורבותו בארגונים קהילתיים בארצות הברית, לצד היותו אזרח ארצות הברית ובעלים של דירת בת 2 חדרים ורכב בארצות הברית אינם עומדים לו בשנות המס הרלוונטיות. בהקשר לכך מדגיש בית המשפט, כי המערער ובת הזוג שהו למשך תקופות קצרות בלבד בארצות הברית בשנות המס הרלוונטיות ובפועל לא עשו שימוש בנכסים ובזיקות אלו בארצות הברית.

כן ראה לציין בית המשפט, כי בחינת כוונתו הסובייקטיבית של המערער מלמדת, כי בשנות המס 2000-2001, החליט המערער להשתקע בישראל

לפיה התקופה, הנדרשת ליחיד על מנת לנתק את תושבותו הישראלית לצרכי הפקודה, הינה תקופה העולה ככלל על ארבע שנים. לשיטתנו עמדה זו אינה מגובה בפסיקה ואינה עולה בקנה אחד עם מבחן מרכז החיים, המצוי בבסיס ההגדרה של תושב חוץ לצרכי מס. בנסיבות מסוימות, ניתן לדעתנו לנתק את התושבות הישראלית לצרכי מס כבר במועד העזיבה את ישראל. עמדה זו אף עולה מעניין קולטין, אשר קבע, כאמור, כי הנישום הפך לתושב ישראל במועד הגעתו לישראל. ראוי, אם כך, כי גישה זו תישמר ותיושם גם במועד עזיבת ישראל ולא רק במועד השיבה, באשר כלל ידוע הוא שלא ניתן לאכול את העוגה ולהשאיר אותה שלמה.

על תושבות חברה לצרכי מס בקליפת השום

"חבר בני אדם" (לענייננו חברה) מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... כלומר, חבר בני אדם ייחשב כ- "תושב ישראל" במידה והתאגד על פי חוקי מדינת ישראל (מבחן ההתאגדות), או במידה והשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל (מבחן השליטה והניהול). מובן, כי התנאי המורכב מבין השניים, הוא מבחן השליטה והניהול. בדומה למבחן מרכז החיים עבור יחיד, גם מבחן זה בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע מבחן השליטה והניהול. בכך עסק לאחרונה בית המשפט בעניין ינקו וייס.

עניין ינקו וייס (ע"מ 1090-06)

היחיד בתפקיד התנדבותי בשירות מדינת ישראל הדורש שמירה על כשירות ומיומנות. כתוצאה מכך צפוי לשהות בישראל עד כ-90 ימים בשנה.

בשנת 2011 שהה היחיד בישראל 23 ימים ובשנת 2012 שהה היחיד בישראל 55 ימים. בת זוגו שהתה בישראל מספר ימים דומה.

בהחלטת המיסוי נקבע, כי היחיד ובת זוגו ייחשבו כתושבי חוץ לעניין האמנה, החל מיום ה-1 בינואר 2011 ואילך (להלן: "מועד ניתוק התושבות") ובלבד שנתקיימו, בין היתר, התנאים הבאים:

היחיד ישהה בישראל בכל שנת מס שלאחר מועד ניתוק התושבות לא יותר מ-90 ימים בכל שנה לרבות ימי שירות שלו בפועל. במידה וימי השירות של היחיד בישראל יפחתו מ-30 ימים בשנה, תקוצר בהתאמה גם תקרת השהות שלו בישראל באותה שנה עד ל-60 ימים בתוספת ימי השירות שלו בפועל באותה שנה. בת זוגו של היחיד תשהה בישראל פרק זמן שלא יעלה במצטבר על 75 ימים בכל שנת מס. היחיד נחשב לתושב המדינה הזרה לצרכי האמנה ומחזיק באישור תושבות המעיד על כך מרשויות המס שלה. בהחלטת המיסוי הודגש, כי החלטת המיסוי רלוונטית אך ורק לעניין ניתוק התושבות לצרכי אמנת המס הספציפית, אך לא לצרכי הפקודה. דהיינו, מבחינת רשות המסים בני הזוג ממשיכים להיחשב כתושבי ישראל לצרכי מס.

החלטה זו מצטרפת לשורה ארוכה של החלטות קודמות של רשות המסים (וראו גם חוזר 1/2012) במסגרתן מחזיקה רשות המסים בגישה שמרנית

שצמח לה ממכירת המניות האמורה, היות ומדובר בחברה תושבת ישראל לצרכי מס.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה ודחה את הערעור. בדומה לעניין **ניאגו** (עמ"ה 1029/00), אשר ניתן גם הוא על ידי השופט מגן אלטוביה, גם בעניין **ינקו וייס** ניתן דגש על מקום השליטה האפקטיבית. דהיינו, היכן נמצאים מקבלי ההחלטה של המערערת, לא רק בעת קבלת ההחלטות המהותיות בחברה, אלא במהלך התהליך המוביל לקבלת ההחלטה. וכדברי בית המשפט: "**מקום שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל וההחלטות המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל, אזי ניתן לקבוע שמדובר בחברה שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל.**" ובהמשך: "**דומה כי קיומו של מערך ניהולי קבוע ורציף מחוץ לישראל הן ברמת היום והן ברמת קביעת המדיניות יכול להוביל למסקנה כי אין המדובר בניהול מישראל אף אם חלק מהמנהלים הם תושבי ישראל. 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**

המערערת באותו עניין, חברה אשר התאגדה בישראל, החזיקה בחברה בת תושבת ישראל. ביום 8.7.1997 נכרת בין המערערת, החברה הבת וחברה נוספת הסכם לפיו החברה הנוספת תהפוך לבעלת 51% מהמניות המונפקות בחברה הבת, בתמורה להשקעה של החברה הנוספת בחברה הבת. בחודש דצמבר 2008 חתמו החברות על הסכם נוסף, במסגרתו ניתנה למערערת אופציה בלעדית לחייב את החברה הנוספת לרכוש את כל המניות של החברה הבת שבידיה של המערערת תמורת 6.2 מיליון דולר.

במקביל רכשה המערערת בניין בבלגיה. בסמוך לשנת 1999 נרשמה המערערת כחברה בלוקסמבורג וביום 13.9.1999 נרשמה כחברה בבלגיה. ביום 2.7.2000 הודיעה המערערת לחברה הנוספת על מימוש האופציה ובהתאם רכשה החברה הנוספת את מניות החברה הבת שהיו בידי המערערת. בדין וחשבון לשנת המס 2000 לא דיווחה המערערת על רווח ההון החייב במס ממכירת מניות חברה הבת. לשיטת המערערת, היא הייתה באותה עת חברה תושבת חוץ, תושבת בלגיה ולפיכך חל עליה חיוב בבלגיה בלבד בעבור מכירת המניות וזאת, מכוח האמנה בין ממלכת בלגיה ובין מדינת ישראל בדבר מניעת מסי-כפל לגבי מסים על הכנסה והון (להלן: "**אמנת המס**"). להשלמת התמונה, יצוין, כי המערערת רכשה נכסי נדל"ן נוספים בבלגיה לאחר שנת 2000, באמצעות מנהליה ויועצים מקומיים נוספים. פקיד השומה, סבר מצדו, כי המערערת חייבת במס על רווח ההון

מעורבות בעלי השליטה בפעילות הנדל"ן לצד מעורבותם הטכנית בלבד של המנהלים הזרים: בחקירתו של אחד מן מנהלים הזרים, בית המשפט אף מצא, כי גם פעילות ההשקעה בנדל"ן בשנת המס הרלוונטית ובשנים המאוחרות יותר, נעשתה בכפוף להחלטותיו של אחד מבעלי השליטה הישראלים. הוא זה אשר אישר את רכישת ומכירת נכסי הנדל"ן בבלגיה, בעוד המנהל הבלגי, אך ריכז את הפרטים אודות נכסי הנדל"ן ושימש "כמתווך וכמנהל אחזקה או מנהל נכסים בשירות המערער, ותו לאו." לא בכדי, לשיטתו של בית המשפט, השקיע המנהל הזר בעבודתו עבור המערער יום אחד בשבוע בלבד.

זכויות החתימה של בעלי השליטה הישראלים: כן מדגיש בית המשפט, כי בעלי השליטה שמרו לעצמם זכויות חתימה בחשבון הבנק של המערער בבלגיה. אחד המנהלים אף ביקש אישור בדוא"ל, מבעל השליטה הישראלי, לגבי תוספות עבודה בבניין ואישור לתשלום חשבוניות שהועברו אליו מספקים בבלגיה. בכלל הסיק בית המשפט, כי באותה עת נזקק המנהל הצרפתי לאישורו של בעל השליטה הישראלי ביחס לכל הוצאה כספית העולה על סכום זניח בהתחשב בהיקף עסקיה והוצאותיה של המערער.

בשנת המס הרלוונטית (שנת 2000), עיקר נכסיה של המערער היו בישראל, בדמות המניות בחברה הבת.

על רקע האמור קובע בית המשפט, כי "ממסת הראיות ..., עולה כי מר ינקו ומר וייס אשר שלטו

כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל. על הנישום יהיה לגבור על עמדה אפשרית של המשיב כי גיחותיו מחוץ לישראל נועדו להסוות ניהול מישראל. עם זאת, מנהל היוצא מישראל לשיבות דירקטוריון מחוץ לישראל, ישיבות שהן בעלות תוכן של ממש, מתקיימות ברציפות בתוך ובצמידות למערך ניהולי שלם המצוי בחו"ל ולא מנוהלות למראית עין בעוד הפעילות הניהולית נעשית ולו חלקה מישראל, יכול ואף מצב זה יעיד כי אין ניהול מישראל. אולם לא כך הם פני הדברים כאן."

בהמשך לדברים אלו כורך בית המשפט את המערער לתושבות ישראלית לצרכי מס על סמך הזיקות הבאות:

מקום מגוריהם של בעלי השליטה: בעניינה של המערער לא הייתה מחלוקת, כי שני בעלי השליטה במערער התגוררו בישראל בשנות המס הרלוונטיות.

הגורם המאשר את מימוש האופציה: על רקע מגוריהם של בעלי השליטה בישראל, מצא בית המשפט, כי אחד מבעלי השליטה בישראל הוא זה שאישר את מימוש האופציה בחברה הבת. בקביעה זו שלל בית המשפט את הטענה, כי שני המנהלים הבלגים של החברה הם אשר קיבלו את ההחלטה. בית המשפט ציין אף, כי מנהלים אלו נעשו דירקטורים בחברה הבלגית רק בשלהי שנת 2000 ובכל מקרה לא הוצגו בפניו פרוטוקולים משיבות דירקטוריון החברה לאחר הגירתה לבלגיה.

עבור בעל השליטה הישראלי על מנת לקבוע, כי השליטה והניהול אינם מופעלים מישראל. פסק הדין בעניין **ינקו וייס**, אשר ראינו, כי ייחס חשיבות גם לאישור התשלומים, לזכויות החתימה ולדיווח השוטף לבעלי השליטה הישראלים, עלול להוות טריגר לטענה נגדית, לפיה מעורבות זו של בעלי השליטה מישראל, עולה לכדי שליטה וניהול מישראל. לעניין זה דומה, כי בית המשפט רואה במבחן השליטה והניהול כמקשה אחת, כך שמעורבות בלתי מרוסנת של בעלי שליטה ישראלים בחברה זרה, על רקע השקעתם בחברה ובכובעם כבעלי מניות, עלולה לחרוץ את סיווג המשפטי של החברה כחברה תושבת ישראל לצרכי מס. מובן, כי פסק הדין צריך להנחות כל תושב ישראל, המבקש להקים חברה זרה מחוץ לישראל, בין לפעילות עסקית ובין למטרות השקעה, ולטעון במקביל באמצעות גיבוי משפטי, כי החברה אינה תושבת ישראל לצרכי מס. בכך גם עוסק החלק האחרון של רשימה זו.

תיקון 198 לפקודה וחברת משלח יד זרה

במסגרת תיקון 198 לפקודת מס הכנסה, אשר נכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2014, חלו תיקונים בשתי הוראות חוק אנטי תכנוניות, אשר מטרתן לתפוס ברשת המס הישראלית, חברות אשר השליטה והניהול עליהן מופעלים מחוץ לישראל, אך עיקר ההחזקה בהן נעשית על ידי תושבי ישראל. כך חל תיקון בהוראות סעיף 75ב לפקודה, אשר מסדיר את משטר המס החל על חברה נשלטת זרה (חנ"ז). דהיינו, חברה זרה, אשר רוב הכנסתה בשנת המס

בעסקי המערערת וניהלו בפועל עסקים אלה, שכרו אנשי מקצוע מקומיים שסייעו להם בכל הקשור ברכישת נכסי נדל"ן והשכרתם ובכל הקשור להתנהלות הפיננסית הכרוכה בכך. בתמורה שילמה המערערת לכל אחד מהמנהלים הבלגיים 3,000 יורו בשנה... דהיינו 250 יורו בחודש, סכום אשר על פניו אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת. סיוע זה של המנהלים הבלגיים אינו מגיע כדי שליטה וניהול, ואלה נותרו בידי מר ינקו ומר וייס בישראל. כפועל יוצא מכך יש לראות במערערת כתושבת ישראל בשנת המס 2000.

קשה להשתחרר מן הרושם, כי המנהלים הבלגים אכן לא היו יכולים בצורה אמיתית לקבל את ההחלטה לעניין מימוש האופציה ומכירת יתרת השליטה בחברה הבת. הללו כלל לא היו מעורבים בפעילות המערערת עד להגירתה מחוץ לישראל ובפרט בתחום פעילותה של החברה הבת בישראל, אשר התרכז בתחום המזון.

למרות שפסק הדין עסק בשאלת חבות המס הכרוכה במכירת המניות בחברה הבת, הניתוח, אשר נעשה על ידי בית המשפט לעניין השליטה והניהול במערערת, מעלה בין היתר את השאלה, אם חברות החזקה בנכסים מחוץ לישראל, לרבות חברות המוקמות לצרכי רכישה והחזקה בנכס (דוגמת חברות LLC בהקשר לרכישה של נדל"ן בארצות הברית), אכן מהוות חברות זרות לצרכי מס בישראל. הדעה הרווחת היא, שדי בחברת ניהול זרה, המתפעלת את הנכסים וגובה את שכר הדירה

לעניין זה קובעת הוראת סעיף 175ב(ד)(1) לפקודה, כי "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) לפקודה". משמע, יחול על בעל השליטה מס חברות בשיעור של 26.5% החל מיום 1 לינואר 2014. כך לדוגמה, בעל שליטה תושב ישראל, המחזיק ב- 80% מאמצעי השליטה בחמ"ז, ימוסה על הכנסות החמ"ז, המתורגמים לשקלים בסך של 100,000 ₪, בסך של 21,200 ₪ ($100,000 * 26.5% * 80%$).

הסעיף ממשיך וקובע, כי לצרכי קיזוז הפסד, יראו את הדיבידנד הרעיוני כהכנסה ממשלח יד, כך שניתן יהיה לקזזו אל מול הפסד שוטף מעסק או ממשלח יד, או מול הפסד מועבר מעסק או משלח יד, והכל בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה. הוראת הסעיף לא תחול על תושב ישראל לראשונה (עולה חדש) או תושב חוזר ותיק במהלך 10 שנות הטבות המס, הניתנות להם במסגרת סעיף 14(א) לפקודה וכן תיושם באופן שונה לגבי בעלי מניות שאינם בעלי שליטה. על מיסוי זה יינתן גם, ככלל, זיכוי בגובה מס החברות הזר ששולם על ההכנסה של החברה מחוץ לישראל.

כהוראה משלימה, קובע סעיף 175ב(ו) לפקודה את חבות המס בעת חלוקת הדיבידנד בפועל לבעל המניות. לעניין זה מפריד הסעיף בין בעל מניות שהינו חברה תושבת ישראל לבין בעל מניות, שהינו

היא הכנסה ממקורות פאסיביים (ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות, רווח הון וכיו"ב). התיקון במהותו הינו תיקון טכני וככלל לא שינה באופן משמעותי את חבות המס, אשר קמה לבעלי המניות הישראלים בחברה נשלטת זרה, במסגרת "הדיבידנד הרעיוני" החל עליהם.

התיקון המשמעותי יותר בעינינו חל במסגרת משטר חברת משלח יד זרה (חמ"ז). הוראת החמ"ז, אשר הוסדרה עד ליום 1 בינואר 2014, במסגרת סעיף 5(5) לפקודה, קבעה, כי הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד – בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל – תיחשב כאילו הופקה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם כאילו מופקים בישראל. מטרת ההוראה, הייתה למנוע תכנון מס במסגרתו בעל מקצוע חופשי (העוסק במשלח יד מיוחד), יקים חברה מחוץ לישראל, אשר באמצעותה יבצע את פעילותו ממשלח יד. החברה לא תהיה חייבת במס בישראל (אם לא יחול עליה מבחן ה- "שליטה וניהול מישראל") והמס יחויב בישראל רק אם הנישום יקבל דיבידנד מהחברה וביעור מס מופחת (שיעור מס של 30% על דיבידנד במקום שיעור מס שולי על הכנסתו ממשלח יד).

תכלית ההוראה לא השתנתה גם לאחר תיקון 198 לפקודה. יחד עם זאת, הוראת הסעיף הועברה לסעיף 175ב החדש ועמו טכניקת המיסוי, אשר אימצה את המיסוי החל על חנ"ז. מיסוי עקיף של בעלי המניות תושבי ישראל, במקום מיסוי ישיר של החברה.

לבסוף, אנו סבורים, כי גם לאחר שינוי מנגנון חיוב המס, ממנגנון הממסה ישירות את החברה הזרה למנגנון המבוסס על דיבידנד רעיוני, הרי שהטלת המס על חברת משלח יד זרה, המאוגדת במדינה גומלת, דהיינו מדינה החתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס, אינה עולה בקנה אחד עם הוראות אמנת המס הספציפית ועם אמנות המודל. נציין לעניין זה, כי מבחן הניהול הממשי על שלל נגזריו, מהווה את אבן הבוחן היחידה, ככלל, לפיה מדינת ישראל רשאית למסות בישראל חברה תושבת מדינה גומלת אחרת על הכנסותיה מחוץ לישראל. נדגיש, כי מפאת קוצר היריעה, אין לראות ברשימה זו רשימה ממצה לעניין הסדר החנ"ז והחמ"ז ובפרט לאחר תיקון 198 לפקודה.

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

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

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

יחיד או חברות שקופות לצרכי מס (חברת בית, חברה משפחתית וחברה להחזקת נכסי נאמנות). אשר לבעל מניות המאוגד כחברה רגילה תושבת ישראל, הסעיף קובע מנגנון של זיכוי ואי חיוב במס בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה. דהיינו, דיבידנד בין חברתי שמקורו בישראל. חלוקת הדיבידנד לבעל שליטה יחיד בחברה הישראלית, תחויב במס רגיל, אך יינתן זיכוי בגובה המס הזר ששילמה החברה בשל חלוקת הדיבידנד לחברה תושבת ישראל (בעלת המניות). בעל מניות יחיד כמו גם בעלי מניות, שהינן חברות שקופות לצרכי מס, ימוסה, ככלל פעם נוספת בשיעור המס החל על הכנסה מדיבידנד (סעיף 125ב לפקודה). הוראת הסעיף מוסיפה וקובעת, כי רף עליון לפיו שיעור המס הכולל בגין ההכנסה ממשלח היד לא תעלה על שיעור המס המרבי המוטל על הכנסתו של יחיד במסגרת סעיף 121 לפקודה ובתוספת מס היסוף (סעיף 121ב לפקודה). בכל מקרה, דומה, כי הוראות הסעיף לרבות לעניין חבות המס בעת חלוקת הדיבידנד בפועל לבעל המניות הישראלי אינן ברורות דיו וטוב תעשה רשות המסים אם תוציא חוזר מקצועי בהקדם. יש לתהות לעניין זה, בין היתר, לגבי לשון סעיף 175(ו)(1)(ב) לפקודה לפיה "הדיבידנד... כאמור יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 126(ב)". כידוע, סעיף 126(ב) לפקודה מהווה מקור לפטור ממס בגין הכנסה מדיבידנד בין חברתי ולא מקור לחבות במס (ראו לעניין זה לאחרונה עמ"ה 1094/08).