

פרק 17 מיסוי בינלאומי

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד וספי רובין, עו"ד

תוכן עניינים

עמוד

17.1	הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; ביטול עילת החיוב במס - "נתקבלה".....
17.2	הגדרת "תושבות" לעניין דיני המס.....
17.2.1	מבחן התושבות לגבי יחיד.....
17.2.2	הרחבת הגדרת "תושב חוץ" - תיקון 168 לפקודה.....
17.2.3	חוזר מס הכנסה 1/2012 - קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל.....
17.2.4	החלטת מיסוי 4387/13 - הבהרה בעניין ניתוק תושבות של יחיד לצרכי אמנה.....
17.2.5	החלטת מיסוי 3985/14 – תושב חוזר ותיק.....
17.2.6	החלטת מיסוי 5237/14 – עובדי Relocation.....
17.2.7	החלטת מיסוי 4968/16 - תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושב ישראל).....
17.2.8	החלטת מיסוי 2983/16 – מועד תחילת התושבות במקרה של העברת מרכז החיים לישראל שלא בסמוך למועד קבלת תעודת עולה ממשרד הקליטה.....
17.2.9	מבחן התושבות לגבי חבר בני אדם.....
17.3	קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול.....
17.4	זיכוי בגין מס זר.....
17.5	מיסוי הכנסות דיבידנד מחו"ל והכנסות דיבידנד המחולק מתוך הכנסות שהופקו או נצמחו בחו"ל.....
17.6	זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C.....
17.7	דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל.....
17.8	חברה נשלטת זרה - CFC.....
17.8.1	מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה.....
17.8.2	כללי חברה נשלטת זרה – הדין שחל טרם תיקון 198.....
17.8.3	חיוב במס במועד חלוקת הדיבידנד בפועל או מכירת הזכויות בחני"ז.....

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

17.8.4	סעיף 75ב'- הבהרות לעניין סכום הרווחים שלא שולמו
17.8.5	שינויים בכללי חברה נשלטת זרה – הדין לאחר תיקון 198
17.8.6	הבדלים בין הדין הישן לדין החדש
17.9	חברת משלח יד זרה
17.9.1	כללי חברת משלח יד זרה - הדין שחל טרם תיקון 198
17.9.2	שינויים בכללי חברת משלח יד זרה – הדין שחל לאחר תיקון 198
17.10	מחירי העברה בעסקה בינלאומית
17.11	סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס
17.12	בעל זכות שביושר
17.13	אדם שחדל להיות תושב ישראל
17.14	פטור לתושבים חדשים ותושבים חוזרים
17.14.1	עיקרי ההוראות טרם התיקון (חוזר מס הכנסה 17/2002)
17.14.2	עיקרי ההוראות הכלולות בתיקון 168
17.14.3	הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה - חוזרי מס הכנסה מס' 1/2011, 9/2011 ו- 2/2013
17.14.4	פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי תושב מוטב או תושב חוזר - הוראות שעה
17.15	פטור השתתפות (Participation Exemption) לחברת החזקות ישראלית
17.16	מיסוי בישראל של תושבי חוץ
17.16.1	קביעת כללי מקור
17.16.2	שלילת הטבת מס לתושב חוץ אשר בעל שליטה בו הוא תושב ישראל
17.16.3	שלילת פטור ממס במתנה לתושב חוץ
17.16.4	חובת מינוי נציג לתושב חוץ
17.16.5	פטורים לתושב חוץ על רווחי הון וריביות
17.16.6	מיסוי פעילות של חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט
17.17	הסדרי הדדיות בינלאומיים בעניין החוזרי מס ערך מוסף
17.18	ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ואמנות למניעת כפל מס
17.19	חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי
17.20	הסכם בין ארה"ב לישראל בעניין חילופי מידע, שיפור עמידה בחבויות מס בינלאומיות ליישום ה-FATCA

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

בהקשר זה ראה גם:

פרק 9 - הודעות לרשויות המס, דיווח וגביה, שומה, השגה והחלטת מיסוי

פרק 14 - קיזוז הפסדים

פרק 22 - מיסוי נאמנויות

17. מיסוי בינלאומי

17.1 הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; ביטול עילת החיוב במס - "נתקבלה"

הרחבת מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 ("התיקון" או "הרפורמה") הורחב מעגל ההכנסות החייבות בידי תושב ישראל על ידי מעבר משיטת המיסוי הטריטוריאלית לשיטה הפרסונלית על פיה ימוסה תושב ישראל על כלל הכנסותיו, ללא הבחנה בין אלה המופקות בישראל לבין אלה המופקות מחוץ לישראל. בהתאמה, בוטלה עילת החיוב במס "נתקבלה" לראשונה בישראל¹.

היינו, החל מה-1 בינואר 2003, במסגרת ההכנסות החייבות בידי נישום תושב ישראל תכללנה, בין היתר, הכנסות פאסיביות נוספות, וכן הכנסות עסקיות מסוימות מחו"ל.

בנוסף, במסגרת המלצות הרפורמה הוצע להרחיב את תחולת הכללים בדבר ניכויים וזיכויים מיוחדים הניתנים לתושב ישראל העובד בחו"ל, כך שיחולו על כל תושב ישראל, שכיר או עצמאי. חשוב להזכיר כי גם עובר לרפורמה, היו בפקודת מס הכנסה הוראות מיסוי "פרסונליות" מסוימות, כדוגמת סעיף 15(1) לפקודה, אשר החיל מיסוי ישראלי על יחידים ישראלים אשר הפיקו בחו"ל הכנסות אותן ראו כהכנסות מאותו "משלח היד" בו עסקו היחידים בישראל.

החלת הוראות "פרסונליות" במסגרת שיטת מס שהיתה טריטוריאלית במהותה עוררה לא מעט קשיים. החלתו של סעיף 15(1) לפקודה, למשל, נידונה רבות בבתי המשפט. פסיקה מרכזית בעניין זה ניתנה במרץ 2009, על-ידי בית המשפט העליון. בפסק דינו קיבל כבוד השופט ריבלין את עמדת המערערים בעניינו של בז'יה¹ ולמעשה הפך את החלטת בית המשפט המחוזי אשר ניתנה ביולי 2006 על ידי השופט מגן אלטוביה, לפיה ישראל אינה רשאית למסות ישראלים בגין הכנסות שהפיקו בחו"ל במקרים בהם אין זיקה או קשר סיבתי בין ההכנסה שהפיקו בחו"ל לבין מקור הכנסה בישראל. בהתאם לגישת בית המשפט העליון שיטת המס בישראל (טרם הרפורמה) לא הייתה טריטוריאלית מובהקת אלא שיטה מעורבת, שאמנם בסיסה טריטוריאלית אך היו לה שלוחות פרסונליות וסעיף 15(1) הוא סעיף פרסונלי ברור. סעיף 15(1) לפקודה ותחולתו טרם הרפורמה נדון שוב בבית המשפט העליון בפס"ד בעניין פרופ' גבריאלה שלוש², שם נקבע כי יש לראות בהכנסתה של המשיבה כבוררת בבוררות אשר התקיימה בחו"ל כהכנסה החייבת במס, כהכנסה שהופקה ממשלח היד בו עוסקת המשיבה בדרך כלל בישראל, בהתאם להוראות סעיף 15(1) לפקודה (כתוקפו טרם תיקון 132).

כללי מקור לקביעת מקום הפקת הכנסה

עם המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, נדרשו כללים ברורים לקביעת מקום הפקתה של הכנסה. במסגרת התיקון הוספו לפקודה סעיפים 4א ו-89(ב)(3) אשר קובעים את מקום הפקתן של ההכנסות השונות.

חשיבותם של כללים אלו לגבי תושבי ישראל היא בעיקר לעניין הזיכוי ממס זר. כפי שיובהר בסעיף 17.4 להלן, זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל יינתן לתושב ישראל רק אם אותה הכנסה נחשבת כהכנסה שמקום הפקתה הוא מחוץ לישראל.

לגבי תושבי חוץ חשיבות הכללים היא בעיקר לעניין זכות המיסוי של ישראל. הכנסה של תושב חוץ תמוסה בישראל רק אם מקום הפקתה או צמיחתה הוא בישראל. מקום הפקת הכנסות פירותיות:

סעיף 4א(א) דן בקביעת מקום הפקתן של ההכנסות הפירותיות.

לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה.

לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק.

לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות.

לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה.

לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם.

לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס.

לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם.

1 ע"א 8570/06 פקיד שומה ת"א 5 נ' אברהם בז'יה ואחרים.
 2 ע"א 2308/08, פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלוש.

לגבי קיצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם.
לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה.
לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד.
לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א-
מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.
סעיף 4א(ב) קובע חריגים לעניין מקום הפקת הכנסות כמפורט להלן:
הכנסת עבודה - על אף הכלל לפיו מקום הפקת הכנסה מעבודה הוא מקום ביצוע העבודה, יראו
הכנסה מעבודה שבוצעה מחוץ לישראל כהכנסה שהופקה בישראל אם המעביד הוא אחד הגופים
הבאים: מדינת ישראל, רשות מקומית, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת, קרן היסוד - המגבית
המאוחדת לישראל, חברה ממשלתית, רשות ממשלתית או תאגיד שהוקם על פי חוק, ובלבד שיחסי
העבודה עם אותו מעביד החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.
הוצאה של מפעל קבע - על אף הכלל של מקום הפקת עפ"י תושבות המשלם (שחל לגבי ריבית, דמי
ניכיון והפרשי הצמדה, רווחים ותמלוגים שמקורם בנכס לא מוחשי, קיצבה מלוג ואנונה), במצבים
בהם מדובר בהוצאה של מפעל קבע, כלל הפקת ההכנסה יהיה **המיקום של מפעל הקבע** חלף
התושבות של המשלם. חריג זה רלוונטי הן למפעל קבע בישראל של תושב חוץ והן למפעל קבע מחוץ
לישראל של תושב ישראל (לעניין "מוסד קבע", ראו להלן בסעיף 17.18).
לעניין **מקום הפקת הכנסות הוניות**, ראה סעיף 17.16.1 להלן.
פסק דין ע"מ 37396-02-12 **אסמי עוז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** הינו דוגמה לפסק דין
המיישם את כללי המקור האמורים לעיל (יש לשים לב כי בפסק הדין הדבר נעשה כאמרת אגב).
בפסק הדין נקבע כי מקום ביצוע העסקה היה בישראל וזאת מכיוון שטובין שהוחזקו במחסנים
באשדוד נמכרו בישראל על ידי תושב חוץ לתושב ישראל והוחזקו בישראל עד שנמכרו לחברה
המערערת. כלומר, תושב החוץ מעולם לא תפס חזקה בטובין.
שיעור המס על הכנסות שמקורן מחוץ לישראל
ככלל, שיעורי המס החלים לגבי הכנסות שמקורן מחוץ לישראל הם שיעורי המס הרגילים הקבועים
בסעיפים 121 (לגבי יחידים) ו-126 (לגבי חבר בני אדם), למעט מקרים שנקבע לגביהם אחרת.
דוגמאות למקרים בהם נקבע שיעור מס אחר
הכנסה משכירות מקרקעין - תחויב במס בשיעור מלא. ליחידים תינתן אפשרות לחיוב בשיעור מס
מוגבל של 15% בשל הכנסה מדמי שכירות מקרקעין שאינה הכנסה עסקית, בניכוי פחת, ללא התרת
הוצאות אחרות, קיזוז הפסדים, פטור או זיכוי ממסי חוץ (סעיף 122א לפקודה).
הכנסת דיבידנד - תחויב במס בשיעור של 25% בידי יחיד (או 30% אם הוא "בעל מניות
מהותי") (סעיף 125ב לפקודה). בידי חברה תחויב ההכנסה במס בשיעור של 25% תוך מתן זיכוי
ישיר או מס חברות תוך מתן זיכוי ישיר ובמקרים מסוימים אף עקיף. בהקשר זה ראה הרחבה
בסעיף 17.4 להלן.

17.2 הגדרת "תושבות" לעניין דיני המס
במסגרת הרפורמה שונתה בבסיסה שיטת המיסוי הנהוגה בארץ ממיסוי טריטוריאלי ברובו לשיטת
מיסוי על בסיס כלל עולמי (פרסונלי), כלומר, מיסוי על פי מבחן "התושבות". תושב ישראל ימוסה
על כלל הכנסותיו בין אם הכנסות אלה מופקות בישראל ובין אם בחו"ל ועל כן ישנה חשיבות
מכרעת לסוגיית הגדרת תושבות לצרכי המס של הנישום.
להלן נסקור את מבחן התושבות הן ליחידים והן לחבר בני-אדם לפי התיקון לפקודה אשר תחולתו
הינה על הכנסה משנת 2003 ואילך:
17.2.1 מבחן התושבות לגבי יחיד
על פי הדין הקיים ערב הרפורמה, כפי שבא לידי ביטוי בפסיקת בית המשפט, יחיד נחשב ל"תושב
ישראל" במידה ו"מרכז חייו" בשנת המס הוא בישראל. במבחן "מרכז החיים" יש לבחון את מרבית
זיקותיו של היחיד ולקבוע האם מרכז חייו הוא בישראל.
במסגרת הרפורמה יחיד ייחשב "תושב ישראל" אם "מרכז חייו" בישראל.
לשם קביעת מקום "מרכז החיים" של יחיד בהתאם לפקודה יובאו בחשבון מכלול קשריו
המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהם בין היתר:
(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 השונים.
כמו כן, נקבעה חזקה לקביעת מקום מרכז חייו של יחיד(להלן: "**חזקת הימים**"); החזקה
ניתנת לסתירה, הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה, כמפורט להלן:
(א) יחיד ששהה 183 ימים לפחות בישראל בשנת המס, חזקה שמרכז חייו בישראל;

(ב) יחיד ששהה בשנת המס 30 ימים לפחות בישראל וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים לפחות, חזקה שמרכז חייו בישראל.

יושם לב, כי במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), נוסף סעיף 131(ה5) לפקודה, הקובע חובת דיווח (יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך) על יחיד שמתקיימת בו חזקת הימים, והחזקה נסתרת לטענתו – עליו להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו, בצירוף המסמכים התומכים בה, ככל שקיימים. חובת הגשה זו לא תחול על אלו: (א) בן זוגו וילדיו של אותו יחיד; (ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסעיף של פסקה (א)4 להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה, קרי, יחיד ששר האוצר קבע כי לא יראו כתושב ישראל; (ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48 לפקודה.

בנוסף לאמור לעיל, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי האמור לעיל, כתושב ישראל אם הוא עובד באחד מאלה:

- (א) עובד מדינת ישראל;
- (ב) עובד רשות מקומית בישראל;
- (ג) עובד חברה ממשלתית;
- (ד) עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם על פי חוק;
- (ה) עובד הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד.

וכן, הוקנתה לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שהוא תושב ישראל לפי האמור לעיל, כמי שאינו תושב ישראל, והכל בתנאים שיקבע.

במרץ 2006 השתמש שר האוצר בסמכותו זו והתקין את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, אשר תחילתן הינה מיום 1 בינואר 2006.

תקנות אלו קובעות שני סוגים של מקרים - מקרים בהם יחידים לא ייחשבו לתושבי ישראל על אף שמבחינת התושבות בישראל מתקיימים לגביהם, ומקרים בהם יחידים ייחשבו לתושבי ישראל על אף שאינם עונים על מבחני התושבות בישראל. תקנות אלו נועדו להבהיר מספר מצבי ביניים ביחס לתושבותם של יחידים העוברים מארץ לארץ לתקופה מוגבלת, לצורך מטרת שונות.

כך, למשל, בכפוף לתנאים הקבועים בתקנות, יחיד ייחשב כתושב חוץ באם הגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל. כך גם במקרה בו סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל, או במקרה בו מורה, מרצה או איש מחקר שוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל.

בית המשפט הביע את עמדתו במספר מקרים הדנים בסוגיית התושבות. להלן נסקור את עיקרי פסקי הדין בנושא.

בעניין מתן פרשנות מרחיבה להגדרת התושבות בפקודה עובר לתיקון 132 ניתן פסק דין **אריה גונן**³, אשר דן בנישום (מר אריה גונן) אשר עבר להתגורר בארצות הברית בשנת 1988 עם רעייתו וילדיו, שכר דירה בארה"ב, רכש מכונית, פתח חשבון בנק, הקים חברה וניהל באמצעותה עסק לפרנסתו. בנו של הנישום השתלב במערכת החינוך האמריקאית ולמד בה, עד חזרתו ארצה מקץ מספר שנים לשם גיוסו לצה"ל. לצד האינדיקציות האמורות היכולות להעיד על תהליך של שינוי תושבות, התקיימו מספר עובדות המעידות על זיקה לישראל: אשת המערער לא התפטרה מעבודתה במשרד החינוך בישראל אלא נטלה חופשה ללא תשלום ואף שבה לעבוד במשרד עם שובה לארץ בשנת 1991, המערער ובני משפחתו המשיכו להחזיק חשבון בנק בישראל בעת שהייתם בחו"ל וכן נותרה בבעלותם דירה בארץ. המערער עצמו, שב להתגורר בישראל בשלהי שנת 1991.

בית המשפט העליון פסק כי במקרה דנן, השלים המערער את תהליך שנוי התושבות מישראל לארה"ב טרם תחילת השנה הראשונה אשר נידונה בערעור ומכאן שאין לראות בתהליך החזרה ההדרגתי של בני המשפחה לארץ כקטיעה של תהליך שינוי התושבות בעודו באיבו, אלא כתהליך של חזרה לישראל לאחר שהמערער כבר חדל להיות תושב ישראל.

מסקנתו של בית המשפט מבוססת בעיקרה על העתקתם בפועל של עסקי המערער לארה"ב ועל כך שבחר לצרף למהלך זה את בני משפחתו, תוך שהם מנהלים שם את שגרת חייהם.

כמו כן, קבע בית המשפט העליון, כי העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסויימות, אין בה כדי לשלול מסקנה כאמור, נוכח האינדיקציות המלמדות על העתקת מרכז החיים לארה"ב. בין היתר צוין בהילכת אריה גונן חשיבותו של "המבחן הסובייקטיבי" בעת בחינת טענתו של היחיד לגבי מעמדו, בנוסף לזיקות האובייקטיביות.

³ ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כ"א (פברואר 2006) ה-1.

גם עניין **ג'ורא סולר**⁴ עסק בפרשנות דין התושבות טרם תיקון 132 לפקודה, ושם קבע בית המשפט כי לעניין בחינת תושבות הנישום, יש לבחון את מבחן "מרכז החיים" בהתאם למירב הזיקות של הנישום בשנים הרלוונטיות ובהתייחס לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום. בית המשפט קיבל את עמדת הנישום לפיה בשנים נשוא הערעור היה תושב ארצות הברית בהתחשב במכלול נסיבות העניין, לרבות: תקופת ההעסקה שאינה מוגבלת בזמן לגבי עבודתו בארצות הברית, רכישת בית בארצות הברית ומימונו בעיקר באמצעות משכנתא, הפסקת החברות באיגוד מקצועי ישראלי, התפטרות אשתו מעבודה בארץ ובנוסף המערער לא ראה את עצמו תושב ישראל ואף הגיש בקשה בארה"ב לקבלת מעמד של תושב. עם זאת הנישום המשיך להחזיק בית בישראל אשר ילדיו התגוררו בו ואף אשתו שהתה בו במשך פרקי הזמן בהם הגיעה לארץ במהלך התקופה שבנידון, הנישום המשיך לשלם דמי ביטוח לאומי ודמי חבר בקופת חולים וכן הגיש דוחות מס בשנים שבנידון בהם ציין כי הוא תושב ישראל (בדוחות אלו כלל הנישום את הכנסתו מישראל בלבד ולא כלל את הכנסתו מארצות הברית). בית המשפט קיבל את הסברו של הנישום כי העובדה שהמערער ציין בדוחות כי הינו תושב ישראל הינה טעות אשר מקורה בהיסח הדעת ופסק כי הסברי הנישום באשר לעניין זה, הכריעו את הכף לטובתו. לאור האמור, פסק בית המשפט כי **בנסיבות העניין**, אין מקום לראות את הנישום כתושב ישראל בשנות המס שבמחלוקת.

בפסק דין **אברהם כהן נ' פ"ש ת"א 3**⁵ אשר ניתן במרץ 2013, נדחתה טענתו של המערער כי הוא אינו תושב ישראל, אלא תושב רומניה בשנים שבערעור. בין היתר לחובתו של המערער עמדו זיקות כלכליות לישראל, בית קבע, משכורת ועוד. בנוסף נקבע כי עמדה לחובתו "החזקה השנייה" של מספר ימים הגבוה מ- 425 בשלוש שנים רלוונטיות, כלומר חזקה שמרכז חייו של המערער בישראל, וכי חזקה זו לא נסתרה על ידו מעבר לבעיות ראיות שעתידו לחובתו של הנישום, נקבע כי הוא לא הוכיח כי היה תושב לצורכי מס על פי הדין הפנימי הרומני, כמו כן לא המציא ראיות לתמוך בגישתו הסובייקטיבית שהינו תושב רומניה. ביולי 2014, בית המשפט העליון קיבל את מסקנות בית המשפט המחוזי.⁶

פסק דין רפי אמית⁷ אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בתל אביב ביוני 2016, נדחתה טענתו של המערער כי הוא אינו תושב ישראל בשנת המס 2007. המערער החל לשהות פרקי זמן ממושכים בחו"ל, החל משנת 2002, כאשר עיקר זמנו הוקדש למשחק הפוקר, תוך צבירת סכומי כסף ניכרים מזכיות. פקיד השומה סבר כי הנישום נותר תושב ישראל למרות היעדרויותיו הרבות מישראל ובהתאם הוציא לו שומה בצו לשנת 2007, במסגרתה חייב את ההכנסות ממשחק הפוקר כהכנסה מעסק או משלח יד. המערער, לעומת זאת, סבר כי קשרי התושבות שלו לישראל נותקו כבר בשנת 2002 עם נסיעתו הארוכה הראשונה לחו"ל, כך, לשיטתו, מרכז חייו עבר לחו"ל ועל כן הוא לא היה חייב במס בישראל על הכנסותיו, ובפרט לעניין שנת המס 2007 במהלכה שהה בישראל 30 ימים בלבד, ולגביה לא התקיימו החזקות המספריות הקבועות בהגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה. בית המשפט המחוזי מפי כבוד השופט הרי קירש קבע כי המערער לא הצליח להרים את הנטל המוטל עליו להוכיח ניתוק קשרי התושבות, וזאת חרף תחושתו הסובייקטיבית כי הוא עזב את ישראל וחדל להיות תושב. המקרה אמנם איננו מובהק, אך ביהמ"ש לא שוכנע כי מכלול הנסיבות המיוחדות מצביע על הפסקת התושבות. ראשית, נמצא כי המערער נכח בישראל פרקי זמן ממושכים בשנים שלפני שנת המס שבערעור (2007) ולאחריה, הרבה מעבר לאדם שבא לביקורי מולדת (בממוצע שנתי בשנים 2004 עד 2010 שהה 141.4 ימים בישראל). שנית, נמצא כי המערער לא היכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם. בהקשר זה, הסביר כבוד השופט קירש, כי אפשר ולצרכי מס, אדם יהא "חסר תושבות" (כך, למשל, אדם החי על יאכטה מבלי שיהיה לו בסיס קבוע על היבשה), אולם מדובר במקרים נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם אינו תושב ישראל וגם אינו תושב של כל מדינה אחרת בעולם. השיקול העיקרי השלישי, הוא העבודה כי המערער נהג להעביר לישראל, באופן מתמיד ופעמים רבות, את חסכוניותו מהזכיות במשחק הפוקר כאשר העברות אלו הסתכמו לסך של כ-20 מיליון ₪. התנהגות זו, על רקע שאר נסיבות המקרה, העידה כי ישראל נותרה הבסיס הכלכלי של המערער.

פסק דין האחים דויטש⁸ אשר ניתן בבית המשפט העליון באוגוסט 2016, דן במספר ערעורים אשר בגדרם נדונו סוגיות שונות, ובין היתר, שאלת סיווגו של המערער, מר מאיר זיילר, כתושב ישראל

4 עמ"ה 7038/03 סולר ג'ורא נ' פקיד שומה ירושלים 3, מיסים כ/1 (פברואר 2006) ה-17.

5 ע"מ 10-10-36696-10 אברהם כהן נ' מס הכנסה – פקיד שומה תל אביב 3 (מרץ 2013).

6 ע"א 2704/13 אברהם כהן נ' פקיד שומה ת"א 3

7 ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשילי נ' פקיד שומה תל אביב 4 (יוני 2016).

8 ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (אוגוסט 2016).

לצרכי מס בהתאם לדין שקדם לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט העליון קבע כי אין עילה להתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי כי זיילר היה תושב ישראל בשנות המס הנדונות, 1998 – 2002 (ואף קודם לכן), אשר קבעה כי העובדה שזיילר, חסיד חב"ד, הגיע לישראל, לטענתו, במצוות רבו וכי עודנו מחזיק גם באזרחות ארצות הברית וכן יש לו בית בארה"ב, אין בה כדי לשנות מן המסקנה שהוא תושב ישראל ולמעשה מדובר במקרה ברור ומובהק של תושבות ישראלית של מי שהשתקע בישראל שנים רבות קודם לכן מרכז חייו ומרכז פעילותו העסקית הינן בישראל. עם זאת, קבע בית המשפט העליון כי אין לקבל את קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה אין לראות את זיילר כתושב ישראל בחלק משנות המס לאור המצג מטעם מרכז ההשקעות אשר הכיר בזיילר כתושב חוץ כאשר החליט להשקיע במפעל. בית המשפט העליון סבור כי טענת המניעות כוח מצג והסתמכות אינה מבוססת, עובדית ומשפטית כאחד ועל כן אין לקבלה.

"פיצול התא המשפחתי" בעת בחינת "מרכז החיים":

פסק דין צייגר⁹ אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע במרץ 2005: בפסק דין צייגר קיבל בית המשפט החלטה שיש בה בכדי להפריך את החזקה של רשות המסים לפיה, מקום מגוריו של אדם הינו בהכרח בחיק משפחתו. במקרה הנדון, הנישום הוא יחיד תושב אילת למעלה מארבעה עשורים. שם נשא לאישה את רעייתו, שם נולדו ילדיו, ושם עסקיו. מספר שנים לאחר הנישואים רכשו הנישום ואישתו בית ברעננה בנוסף על ביתם שבאילת, ומאו גרים בו דרך קבע אישתו וילדיו. הנישום המשיך להתגורר באילת, שם עיסוקיו ומקום עבודתו, כשהוא מגיע לרעננה בחלק מסופי השבוע. בית המשפט המחוזי בבאר שבע קבע כי מקום מגוריו משפחתו של אדם ו"מכלול חייו המשפחתיים" מהווים חלקים משמעותיים ומרכזיים במבחן "מרכז החיים", אולם אין הם המרכיבים היחידים כך שיש לבחון את מכלול המרכיבים. כפועל יוצא נקבע כי, מקום מושבם של בני המשפחה הקרובה אינו כשלעצמו מעיד על מקום מושבו של אדם. על דרך ההיקש, הרלוונטיות של פסק הדין היא כי בית המשפט מכיר במצב בו יכול שאדם יהא תושב עיר אחת (או מדינה אחת) ומשפחתו הקרובה תהא תושבת עיר אחרת (או מדינה אחרת), לפי העניין.

פסק דין מיכאל ספיר¹⁰ אשר ניתן במאי 2013 דן אף הוא בשאלת פיצול התא המשפחתי בנוגע ל"מרכז החיים" של מיכאל ספיר: האם מקום מגוריו בסינגפור בעוד מרכז חייה של אשתו ושתי בנותיו הינו בישראל? בית המשפט קבע שיש להפריך בין זיקות התושבות אשר תלויות בנישום לבין זיקות התושבות אשר אינן תלויות בו בלבד כגון, מגורי אשתו וילדיו, הרכבים שבשימוש המשפחה, הדירות שבבעלות משותפת לנישום ולאשתו, חשבון הבנק המשותף וכו'. כבוד השופט מגן אלטוביה קיבל את גרסתו של מיכאל על פיה מירב הזיקות התלויות בו הינן בסינגפור (מתגורר כ- 10 שנים בחו"ל, נחשב תושב סינגפור, בעל תעודת תושב קבע, בעל חברה מקומית, מגיש דוחות מס בסינגפור, בעל זיקות חברתיות רבות לחו"ל, מבוטח בביטוח בריאות בחו"ל ועוד) ועל כן יש לראות את מרכז חייו של מיכאל בסינגפור, חרף ההחלטה של אשתו לקבוע את מרכז חייה בישראל. בנוסף לכך צויין שהעובדה שהיותם נשואים אינה יכולה לשמש משקל כנגד כל שאר הזיקות במבחן מרכז החיים. כך גם ביקורי הנישום בארץ אין בהם להסיט לישראל את מרכז חייו שהוא בסינגפור.

⁹ עמ"ה 517/04 צייגר משה נ' פקיד שומה אילת, מיסים יט/3 (יוני 2005) ה-37.
¹⁰ עמ"ה 1072/07 + עמ"ה 10-01-10 32608 מיכאל ספיר נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כז/5 (אוקטובר 2013) ה-12

פקיד השומה ערער לבית המשפט העליון. במאי 2014¹¹ בית המשפט העליון מפי כבוד השופט חיות דחה את הערעור וקיבל את מסקנת בית המשפט באומרה: "כי הנתונים האובייקטיביים שהציג המשיב, יש בהם כדי ללמד על זיקתו המובהקת לסינגפור במכלול ההיבטים הרלוונטיים ובמידה המטה את הכף אל עבר הקביעה כי מאז שנת 2002 הפכה סינגפור למרכז חייו. זאת למרות העובדה כי במהלך השנים הרלוונטיות שהה המשיב פרקי זמן בלתי מבוטלים גם בישראל- כמניין הימים הנדרש לצורך תחולת החזקה שבסעיף (א)(2)(ב). "למעשה, בית המשפט קבע כי על אף שקמה לחובת הנישום החזקה השנייה (425 ימים), הנישום סתר אותה.

לעניין פיצול התא המשפחתי קובע בית המשפט, כי ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב לישראל, מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל. בדרך כלל, מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחייה משפחתו. עם זאת, המציאות מלמדת כי ישנן משפחות שבחורות לחיות אחרת, על כן אף שמדובר בנתון משמעותי, אין הוא לבדו יכול להכריע את הכף.

אין זה נדיר למצוא מצבים בהם הורים או מי מהם מתגוררים בארץ אחת והילדים בארץ אחרת. אשר למערכת היחסים בין המשיב לאשתו, עמדתו של המשיב התקבלה, על פיה, אשתו לא הסכימה להצטרף אליו ולהעתיק את מגוריה לסינגפור ובחרה להמשיך להתגורר בישראל.

בפסק דין דב יעקבי¹² אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה באפריל 2015, נקבע כי יחיד ששימש כמנהל מפעל בקיבוץ דורות בנגב ובמשך כשלוש שנים לן בדירה בקיבוץ ארבעה לילות בשבוע וביום חמישי חזר לבית המשפחה בחיפה לא ניתק את מרכז חייו בחיפה. מכלול הנסיבות הצביע כי היחיד לא ביקש להשתקע בקיבוץ או להעתיק את מרכז חייו לקיבוץ, אלא רק ביקש להישאר ללון בקיבוץ כדי שיוכל לבצע את עבודתו. פרט ללינה בדירה לא הצביע היחיד על זיקות נוספות הקושרות את מרכז חייו למקום מגוריו בקיבוץ. כך, למשל, אשתו מעולם לא הגיעה לביתו בקיבוץ, ומדברי היחיד עצמו ניתן ללמוד כי מלכתחילה הוא ביקש לגור בקיבוץ לתקופה קצובה, ורק למשך תקופת העבודה מתוך ידיעה שמיד עם סיום עבודתו ישוב לביתו בחיפה.

17.2.2 הרחבת הגדרת "תושב חוץ" - תיקון 168 לפקודה

עובר לתיקון 168 לפקודה, "תושב חוץ" הוגדר בהגדרה שיורית, דהיינו – מי שאינו תושב ישראל נחשב לתושב חוץ. בפועל, עמדת רשויות המס היתה כי ניתוק תושבות אינו נעשה באופן מיידי עם היציאה מישראל אלא מדובר בתהליך ניתוק שהשלמתו אורכת זמן.

ההגדרה הנ"ל גרמה לחיכוכים רבים בין הנישומים לבין רשויות המס בישראל בשאלת מועד ניתוק התושבות הישראלית (כפי שניתן לראות גם ברשימת פסקי הדין לעיל) ובמסגרת תיקון 168 לפקודה הורחבה הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד, ובנוסף להגדרה הקיימת נקבע כי יחיד אשר שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בשתי שנות המס הראשונות לעזיבתו וכן מרכז חייו לא היה בישראל בשתי שנות מס נוספות לפחות, ייחשב כתושב חוץ כבר משנת המס הראשונה בה עזב. תיקון זה נועד לסייע ביצירת וודאות לגבי מועד תחילת תושבות החוץ והוא יחול לגבי מי שחזר לישראל החל מיום 1.1.07 ואילך וכן לגבי מי שחדל להיות תושב ישראל לפני יום התחילה ושב והפך להיות תושב חוזר ותיק לאחר יום התחילה. יצויין כי בהתאם לחוזר מס הכנסה 1/2011 (אשר יפורט להלן) גישת רשות המסים היא כי לצורך ספירת ימי שהייה בחו"ל אין לקחת בחשבון יום יציאה ויום כניסה לישראל (אלו יבואו בחשבון כימי שהייה בישראל). יודגש כי גישה זו אינה מצוינת בפקודה. יתרה מזאת, ניסיון רשות המסים לעגן זאת במסגרת חוק הסדרים לשנים 2013-2014 לא צלח, וחלק זה (כמו יתר החלקים הרלוונטים למיסוי בינלאומי) הושטו מחוק הסדרים. לגישתנו, ניתן לטעון שיום הכניסה והיציאה יספרו כשהייה בחו"ל או לכל הפחות לגישה מאוזנת יותר (יום יציאה יספר כשהייה בישראל ויום כניסה יספר כשהייה בחו"ל).

17.2.3 חוזר מס הכנסה 1/2012- קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך מתושב חוץ לתושב ישראל

1. רקע

החוזר מתייחס לקביעת המועד בו ניתק יחיד, תושב ישראל, את תושבותו הישראלית והפך להיות לתושב חוץ לצורכי מס ולהפך, מועד החזרה לישראל. הנושאים שמוזכרים בחוזר מהווים אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים כאשר קיימת זהות בין התשתיות העובדתיות לבין האמור במקרים המפורטים בחוזר. במקרים בהם לא מתקיימת זהות כאמור, יוכלו הנישומים לפנות למחלקת מיסוי בינ"ל של מס הכנסה לצורך קבלת ודאות בעניין.

11 ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר, מיסים כח/3 (יוני 2014) ה-13.

12 ע"מ 44651-01-14 דב יעקבי נ' פקיד שומה חיפה (אפריל 2015).

2. עיקרי החוזר:

החוזר סוקר 11 מקרים ספציפיים, במסגרתם מתייחס למידת השפעתם של גורמים שונים ועובדות שונות על מועד שינוי הסטאטוס (ניתוק או חזרה) וביניהם:

- **מספר הימים בהם שהה היחיד בישראל או במדינה הזרה/מדינות זרות במהלך התקופה הנבדקת** – ניתן לכך משקל רק כאשר מספר הימים היה נמוך משמעותית מ-183.
- **קיומו/אי קיומו של בית קבע בישראל/בחו"ל** – לכך ניתן משקל גדול יחסית.
- **הצטרפותם של בני משפחתו של היחיד אליו** - מלבד מקרים חריגים לא הותר פיצול התא המשפחתי.
- **המשקל שיש ליחס לעובדה שנשלח לעבוד במדינה זרה מטעם מעבידו הישראלי (Relocation)** - ניתנה לכך התייחסות רק לאחר תקופה של 3 שנים.
- **תשלום ביטוח לאומי, מס בריאות וכד'** – לא ניתן לכך משקל רב בהינתן ימי שהייה רבים.
- **החזקה באישור תושבות לצורכי מס מהמדינה הזרה בידי היחיד**;
- **קבלת מעמד עולה חדש/תושב חוזר, שקיבל יחיד ממשרד הקליטה, לעניין קביעת המועד בו הפך היחיד להיות תושב ישראל לצורכי מס**;

קביעת תושבות של יחיד בנסיבות מגורי המשפחה בישראל וימי שהייה רבים בישראל

בשניים מהמקרים שנדונו בחוזר, נקבע כי היחיד לא ניתק את תושבותו הישראלית על אף זיקות כלכליות בחו"ל, וזאת בעיקר עקב מגורי משפחתו בישראל וימי שהייה בישראל שהוגדרו כרבים. במקרה אחד רשות המיסים ראתה בשהות של כ-125 ימים בממוצע בשנה כימים מרובים, אף על פי שהני"ל אינו עונה על ההגדה הכמותית של 183 ימים בשנה ואף לא על ההגדרה הכמותית של 425 ימים בשלוש שנים.

במקרה שני נקבע באופן דומה כי שהייה בישראל בממוצע בין 90 ל-150 ימים בשנה הינה שהייה ממושכת, אף על פי שהמבחנים הכמותיים (183 או 425) אינם מתקיימים. יצוין כי לא ניתן משקל לעובדה שאותו יחיד נחשב כתושב חוץ על ידי הביטוח הלאומי.

במקרה אחר צוין סייג למספר הימים, כי הגעת נישום לסעוד בני משפחה המהווה נוכחות ארעית בישראל, לצורך כך בלבד, היא כשלעצמה לא תיצור לנישום מרכז חיים או תושבות בישראל.

קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול התא המשפחתי וימי שהייה מועטים בישראל

בהבחנה משני המקרים המתוארים לעיל, ובנסיבות מסוימות מאוד, ועל רקע מספר ימים מועט מאוד ("פחות מ-183 ימים באופן משמעותי"), נקבע כי תושבותו של היחיד בחו"ל על אף תושבותם של בני משפחה בישראל.

במקרה אחד היחיד שהה בישראל בממוצע בין 40 ל-60 ימים בשנה, בנסיבות בהן בת הזוג נשארה בישראל ביחד עם בנם הצעיר אשר סבל מבעיה רפואית קשה לצורך טיפולים רפואיים שנוזקק להם הבן ואינם זמינים בחו"ל.

במקרה אחר היחיד שהה בישראל בממוצע כ-90 ימים בשנה, בנסיבות בהן יתר בני המשפחה חזרו לישראל לפרק זמן של כ-4 שנים לצורך שירות בצה"ל של הבת הבכורה. לזכותו של אותו יחיד נזקפה גם העובדה שהה בחו"ל לפרק זמן של כשני עשורים.

במקרה נוסף היחיד, אשר לו ילדים בגירים, שהה בישראל בין 60 ל-80 ימים כל שנה, בנסיבות בהן בת זוגתו שוהה מספר ימים רב בישראל ומתגוררת בדירה בבעלותם בישראל. נקבע כי זיקתה של בת הזוג לישראל אינה יוצרת ליחיד מרכז חיים בישראל וכי הובא בחשבון כי ביקוריו בישראל היו בנסיבות של אירועים משפחתיים בעיקר (חתונות הילדים והולדת הנכדים).

תקופת זמן של Relocation לצורך קביעת תושבות לעניין האמנה

בהתאם לשני מקרים בחוזר, נישום אשר עזב לחו"ל בנסיבות רילוקשיין לתקופה קצרה מ-3 שנים, לא יחשב כמי שניתק את מעמדו כתושב ישראל.

במקרה אחד בני הזוג עזבו את ישראל לשנתיים ושלושה חודשים ואף לא שהו כלל בישראל במשך שתי שנות מס רצופות. נקבע כי לא ניתקו את תושבותם הישראלית.

במקרה אחר עזבו בני הזוג את ישראל לכ-36 חודשים, ואף שהו בישראל בכל שנה בממוצע כ-40 יום בשנה, אולם נקבע כי התגבש להם בית קבע בחו"ל והם ניתקו את תושבותם מישראל. יובהר כי קביעה זו אינה לצורך הדין הפנימי בישראל, אלא לצורך קביעת התושבות בהתאם לאמנות עם מדינות זרות.

ראוי לציין כי גישתה של רשות המיסים בחוזר זה הינה דווקנית ומצמצמת וזכתה לביקורת על כך.

פסק דין יעל צור¹³ אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה באוקטובר 2014, דן בשאלה האם יחיד שניתק את תושבותו לתקופה שמשכה פחות משלוש שנים ייחשב ל"תושב חוץ" במהלך תקופה זו. המערערת עזבה בנובמבר 2005 את ישראל לצורך עבודתה בחברה בת של צים בהונג קונג. בינואר 2006 הצטרפה המשפחה למערערת. באוגוסט 2008 שבה המערערת לישראל, לאחר שצים הפסיקה במפתיע את העסקתה. כבוד השופט רון סוקול קיבל את טענת המערערת לפיה הינה תושבת חוץ ממועד עזיבתה את ישראל ועד לשובה בחלוף פחות משלוש שנים וזאת מן הטעמים הבאים: ראשית, קבע כי יש לייחס משקל פחות לחזקה הכמותית השנייה (מניין 425 ימים לפחות בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה) מקום בו היא מבוססת על ימי שהיה רבים שקדמו למועד בו ביקש הנישואים להעתיק את מרכז חייו, אלא יש לבחון אם אכן שונה מקום מרכז חייו. ואכן, בנסיבות העניין, מכלול הנתונים האובייקטיביים הצביע על העתקת מרכז חייה של המערערת להונג קונג. שנית, אף בחינת הסממנים הסובייקטיביים חיזקו את ההנחה כי המערערת העתיקה את מרכז חייה להונג קונג (כך, למשל בעלה של המערערת התפטר מעבודתו, ילדיהם למדו בהונג קונג ובני הזוג השכירו את דירתם בישראל לזמן ארוך). לעניין הזיקה הסובייקטיבית, המערערת במועד עזיבתה ציפתה כי משך תקופת שהייתה בהונג קונג תהא ארוכה יותר והסבירה את שובה לישראל בשינוי נסיבות פתאומי. כבוד השופט סוקול קבע כי יש לבחון את הזיקות האובייקטיביות והסובייקטיביות בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדעיכה, אלא אם ההתנהלות המאוחרת מעידה על כוונות קודמות. במקרה הנדון, המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת, אולם בפועל זו קוצרה ולאור זאת חזרה עם משפחתה לישראל. על כן, חזרה זו אינה מלמדת כי העזיבה מלכתחילה היתה לתקופה ארעית או כי כוונתה היתה שישראל תמשיך להיות מרכז חייה.

17.2.4 החלטת מיסוי 4387/13 מיום 5.1.14- הבהרה בעניין ניתוק תושבות של יחיד לצרכי אמנה

בני זוג עזבו את ישראל בשנת 2010. בן הזוג הועסק בחברה תושבת המדינה הזרה, שהינה חברת בת של חברה ישראלית. לאחר הגעתו למדינה הזרה קיבל בן הזוג הכרה כתושב המדינה הזרה לצרכי מס והוא מגיש דיווח על הכנסותיו באופן סדיר לרשויות המס במדינה הזרה. לאחר עזיבת היחיד את מדינת ישראל הוא ממשיך בתפקיד התנדבותי בשירות מדינת ישראל וכתוצאה מכך הוא צפוי לשהות בישראל עד כ-90 ימים בשנה.

היחיד אינו נמנה על הגדרת יחידים כתושבי ישראל כאמור בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006. בשנת 2011 שהה היחיד בישראל 23 ימים ובשנת 2012 שהה היחיד בישראל 55 ימים בת זוגו שהתה בישראל מספר ימים דומה.

הוחלט כי היחיד ובת זוגו ייחשבו כתושבי חוץ לעניין האמנה, החל מיום 1 בינואר 2011, ובלבד שנתקיימו תנאים מסוימים. האישור שניתן הינו לצרכי האמנה בלבד, ואינו קובע דבר בסוגיית ניתוק תושבותו של היחיד ו/או מעמדו כתושב חוזר לעניין פקודת מס הכנסה.

17.2.5 החלטת מיסוי 3985/14 מיום 29.07.14- תושב חוזר ותיק- החלטת מיסוי בהסכם

בני זוג אשר עזבו את ישראל למדינת אמנה בשנת 2002. במהלך שהותם בחו"ל, הם העבירו את כל מרכז חייהם לחו"ל, כך שילדיהם נולדו בחו"ל, הם התגוררו בדירות בחו"ל, הם בוטחו בפוליסות ביטוח רפואי פרטית וזרה ולא החזיקו בדירות או בכל רכוש אחר בישראל. בשנת 2006, בת הזוג שבה לישראל לאור מחלתו של אביה ושהתה בישראל משך זמן של 140 ימים, בן הזוג הצטרף אליה ושהה בישראל פחות מ-100 ימים באותה שנה.

בשנת 2008 בני הזוג החליטו לחזור להתגורר בישראל דרך קבע ובן הזוג הגיש בקשה להכרה כ"תושב חוזר" למשרד לקליטת עליה. בחודש 8/2008 בני הזוג חזרו להתגורר בישראל. בני הזוג ביקשו לא לראות בימי שהייה בשנת 2006 כמעבירות את מרכז חייהם לישראל. כמו-כן הם ביקשו כי בן הזוג ייחשב ל"תושב חוזר ותיק" החל מחודש 8/2008. הוחלט כי בני הזוג לא ייחשבו כתושבי ישראל לגבי שנת 2006 וזאת לאור הנסיבות. כמו-כן הוחלט כי בן הזוג ייחשב כ"תושב חוזר ותיק" החל מחודש 8/2008.

17.2.6 החלטת מיסוי 5237/14 מיום 17.09.14- עובדי Relocation- החלטת מיסוי בהסכם

חברה אשר מחזיקה בחברות בנות אשר רשומות ומאוגדות במדינות שונות בעולם והינן תושבות לצרכי מס של מדינות החתומות עם מדינת ישראל על אמנות למניעת כפל מס. החברה נוהגת לשלוח מעת לעת עובדים לעבוד בחברות הקשורות בחו"ל, כאשר אלו מלווים ע"י בני זוגם ובילדיהם הקטינים. במהלך השנים החברה הקצתה ותמשיך להקצות בעתיד לעובדים שבחו"ל, במספר סבבים, אופציות הניתנות למימוש למניות החברה וזכויות חסומות למניות, זאת בהתאם לשלושה מסלולים:

1. המסלול ההוני של סעיף 102 לפקודה.

¹³ ע"מ 12-01-19466 יעל צור נ' פקיד שומה חיפה (אוקטובר 2014).

2. המסלול הפירוטי של סעיף 102 לפקודה (מסלול הכנסת עבודה) כנוסחו לאחר תיקון מס' 132.
3. סעיף 102 לפקודה כנוסחו הישן לפני תיקון 132.
- בגין מימוש הזכויות שהוקצו לעובדים בחו"ל, לרוב יוטל מס במדינות הזרות אליהן הועברו במסגרת העבודה.
- רשות המסים נתבקשה לקבוע את מועד ניתוק התושבות של עובדי חו"ל לצרכי האמנות למניעת כפל מס בין ישראל לבין מדינות האמנה אליהן נשלחו עובדי חו"ל, ואת הסדר המס אשר יחול על הקצאת הזכויות במסלולים השונים לעובדי חו"ל של החברה.
- בהחלטה נקבעו מועדים שונים ל"יום הניתוק", בהתאם לקריטריונים הבאים:
1. לעובד אין "בית קבע" בישראל אך יש לו "בית קבע" במדינת האמנה, והוא ובני משפחתו התגוררו במדינת האמנה תקופה שלא פוחתת מ-3 שנים מיום המעבר למדינת האמנה.
 2. במידה ולעובד "בית קבע" בישראל ו"בית קבע" במדינת האמנה.
 3. לעובד אין "בית קבע" בישראל ואין לו "בית קבע" במדינת האמנה ולא ניתן לקבוע היכן מרכז האינטרסים החיוניים, כמשמעות מונח זה באמנה, הדוק יותר.
- עוד הוחלט כי יראו עובד כתושב מדינת האמנה אליה נשלח, לעניין ניכוי מס במקור על הכנסותיו משכר וזכויות המתקבלות מהחברה ו/או מחברה קשורה ולכל עניין עליו חלה האמנה ולעניינים אלו בלבד, זאת בתנאי שלאורך תקופת הניתוק מתקיימים כל התנאים הבאים:
- לעובד בית קבע מחוץ לישראל בו הוא מתגורר ועימו מתגוררים בן/בת זוגו וילדיו הקטינים.
 - ילדיו הקטינים בגילאים 4-18 רשומים ולומדים במסגרות חינוכיות במדינת האמנה.
 - העובד שהה בישראל פחות מ-65 ימים בכל שנת מס בתקופת הניתוק.
 - כל אחד מבני משפחתו של העובד שהה בישראל פחות מ-80 יום בכל שנת מס בתקופת הניתוק.
 - העובד ימציא אישור תושבות לצרכי האמנה מרשויות המס באותה המדינה לכל שנות המס בתקופת הניתוק.
 - העובד מגיש דוחות מס ו/או מנוכה מהכנסתו מס במקור באותה מדינה.
 - העובד דיווח לחברה על שינויים מהותיים שחלו במצבו בתקופה בה שהה בחו"ל.
- 17.2.7 החלטת מיסוי 4968/16 מיום 8.2.2016 - תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל)**
- יחיד תושב מדינה זרה, הגיע במהלך שנת 2004 לביקור בישראל כחלק מתוכנית אולפן ושהה בישראל 180 ימים במהלך אותה שנה. בשנת 2005 הגיע בשנית לישראל ובאותה עת קיבלת תעודת עולה ממשד הפנים, התגורר בישראל, למד עברית ופתח חשבון בנק ישראלי. בחודש אוגוסט 2006 התגייס לצה"ל, כאשר עם תום שירותו הצבאי בתחילת שנת 2009 חזר למדינה הזרה. כעבור מספר חודשים במהלך חודש יולי 2009 שב היחיד לישראל במטרה להשתקע בה.
- היחיד ביקש לראותו כ"תושב ישראל לראשונה" כמשמעותו בסעיף 14(א) לפקודה, החל מאוקטובר 2009, ולקבוע כי לא יראו בו כתושב ישראל במועד מוקדם יותר בהתאם לתקנה 3(3) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל) של 2006 (להלן: "התקנות").
- הוחלט לדחות את בקשתו של היחיד מכיוון שעל פי הנתונים הוא עשוי להיחשב כתושב ישראל לראשונה במועד מוקדם יותר, ולכל המאוחר בשנת 2005. כמו כן, נקבע כי תקנה 3(3) לתקנות לא תחול בעניינו, ממספר טעמים: הראשון – היחיד הגיע לישראל עובר למועד תחילת התקנות (1.1.2006). השני – היחיד הגיע לישראל למעלה משנה קודם למועד תחילת שירותו הצבאי והשלישי – התקנות אינן חלות על יחיד שאינו עולה חדש, ובמקרה דנן היחיד קיבל תעודת עולה עובר לשירותו הצבאי.
- 17.2.8 החלטת מיסוי 2983/16 מיום 8.2.2016 – מועד תחילת התושבות במקרה של העברת מרכז החיים לישראל שלא בסמוך למועד קבלת תעודת עולה ממשד הקליטה**
- בני זוג תושבי מדינת אמנה (להלן: "המדינה הזרה") ולהם שלושה ילדים קטינים. בספטמבר 2010 הגיע הבעל לישראל על מנת להעתיק את מקום מגורי בני הזוג לישראל במהלך אותה שנה. או אז, פנה למשרד הפנים ולמשרד הקליטה לשם קבלת תעודת זהות ותעודת עולה. לאור פנייתו קיבל הבעל תעודת עולה בשנת 2010. אולם, בני הזוג החליטו שלא לעלות לישראל בשנת 2010. בחלוף השנים, בשנת 2013 רכשו בני הזוג דירה בישראל. ביום 3 באוגוסט 2014 העתיקו בני הזוג את מרכז חייהם לישראל, רשמו את ילדיהם ללימודים בישראל ועובר להגעתם אף מכרו את דירתם במדינה הזרה והודיעו למדינה הזרה על עזיבתם ועלייתם לישראל.
- בני הזוג ביקשו לאשר כי הינם תושבי ישראל לראשונה (כמשמעות מונח זה בסעיף 14(א) לפקודה) מיום 3 באוגוסט 2014.
- הוחלט כי חרף העובדה שהבעל קיבל תעודת עולה בשנת 2010, לאור זאת כי בפועל לא העביר את מרכז חייו לישראל באותה השנה, לא ייחשב לתושב ישראל לראשונה ממועד קבלת תעודת העולה.

בני הזוג יחשבו ל"תושב ישראל לראשונה" החל מיום 3 באוגוסט 2014, ובלבד שמיום זה ימשיך להיות מרכז חייהם בישראל. בהתאם לכך, בני הזוג יהיו זכאים להטבות מכוח סעיפים 14 ו-97 לפקודה החל מיום 3 באוגוסט 2014.

17.29 מבחן התושבות לגבי חבר בני אדם

הגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם ערב הרפורמה (תיקון 132 לפקודה) הייתה, חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) חבר רשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל.

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

לאחר התיקון, חבר בני אדם ייחשב "תושב ישראל" אם התקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל (להרחבה בעניין זה ר' סעיף 17.3).

התיקון הרחיב את הגדרת תושב ישראל לגבי חבר בני אדם, מספיק שחבר בני אדם התאגד בישראל בכדי להיחשב כתושב ישראל ואין צורך במבחן נוסף שהיה קיים ערב התיקון הדורש גם שעיקר הפעילות הינה בישראל.

במסגרת תיקון 168, התוסף חריג לעניין "שליטה וניהול" על ידי מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק (ראה סעיף 17.14.2 להלן).

17.3 קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

עיקרי חוזר מס הכנסה 4/2002

כללי

הביטוי "שליטה וניהול" מוכר כמושג מפתח בדיני המיסוי הבינלאומי בכלל ובדין המס בישראל בפרט. מקום "השליטה והניהול", בדין הישראלי, משמש כקריטריון בקביעת תושבות של חבר בני-אדם ובהגדרת זכות המיסוי של ישראל לגבי הכנסות עסקיות שנצמחו או הופקו מחוץ לישראל.

סעיף 1 לפקודה מגדיר, בין היתר, כ"תושב ישראל", חבר בני-אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל".

קביעת התושבות לעניין הדין הישראלי רלוונטית לעניין הזכות למסות הכנסות שונות, כגון: רווחי הון וכן עשויה להשפיע על קבלת הטבות מס שונות, כגון: חברה בהשקעת חוץ לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. קביעה זו יכולה להשפיע גם לעניין יישום אמנות למניעת כפל מס שישראל חתומה עליהן.

במציאות כלכלית של ריבוי עסקאות בינלאומיות, חשוב לקבוע באופן ברור כללים להגדרת תושבות וכללי מקור להפקת הכנסות. לשם כך, יש צורך לקבוע ולהגדיר מהו אותו מבחן של "שליטה וניהול".

הביטוי "שליטה וניהול" כמושג אחד

הביטוי "שליטה וניהול" כמושג אחד אינו נזכר במפורש בפקודה ואינו מוגדר בה, אלא נגזר מהגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם בסעיף 1 לפקודה. מבחינה מילולית גרידא, מורכב ביטוי זה, לכאורה, משני מונחים נפרדים: "שליטה" ו"ניהול", אך עמדת רשויות המס היא כי מבחינה מושגית ביטוי זה מאגד ומאחד את שני המונחים למושג אחד, בעל משמעות משולבת.

יש לשים לב כי המונח "שליטה", המשולב במבחן זה, איננו רק "שליטה" מכוח מניות או החזקת זכויות בחברה, כפי שמוגדר בסעיפים שונים בפקודה. כלומר, אין די בבעלות המשפטית הפורמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא ביכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת.

קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול"

לצורך איתור המקום בו מתקבלות החלטות אסטרטגיות, חשוב לבחון את תהליך קבלת ההחלטה בכללותו. כלומר, יש לבחון היכן, מבחינה מהותית, התקבלו ההחלטות: היכן צמח הצורך לקבל החלטה בעניין מסוים, היכן נבדקו כל האלטרנטיבות, היכן בוצעו כל עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטות, היכן התייעצו בגורמים מקצועיים שונים וכמובן היכן התגבשה ההחלטה הסופית.

כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בד"כ האורגן המוסמך לקבל את ההחלטות האסטרטגיות לגבי החברה, הוא מועצת המנהלים (הדירקטוריון). בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים או מפעיל את השליטה והניהול בעסק.

בבחינת הגורמים המבססים את מקום השליטה והניהול, יש לשים לב גם לקיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון: חברות ניהול, משום שחוזים אלו יכולים להצביע על מקום ניהול של עסק. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את ההחלטות שמתקבלות בפועל והאם אכן מופעלים שליטה וניהול.

הניהול ברמה השוטפת והתפעולית (ברמה היום יומית) יכול להוות קריטריון לקיום שליטה וניהול. בד"כ מדובר בניהול הבסיסי ביותר שניתן להבחין בו במקום שממנו פועל עסק. במקרה של

הפרדת הניהול השוטף מהניהול האסטרטגי, יש לבחון את המקום שממנו מתקבלות, בפועל, ההחלטות המהותיות של העסק.

בנוסף לקריטריונים אלו, ניתן להיעזר בקריטריונים **תומכים**, כגון: מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, אופן ההצגה בספרים, מקום התקשרות עם ספקי שירותים ומקום קבלת השירות (למשל: ביקורת חשבונות, עריכת דוחות כספיים), מקום היועצים (יועצים פיננסיים, יועצים משפטיים), המקום שאליו קיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (התכתבויות, תשקיפים, נייר פירמה), התייחסות גורמים עסקיים אל מיקום החברה, הרכב פרסונלי של הדירקטוריון, המקום ממנו מתבצע גיוס עובדים בכירים.

מקום כינוס מועצת המנהלים

בעבר נהוג היה לייחס משקל רב למקום שבו מתכנסת מועצת המנהלים של העסק. לנוכח התפתחות אמצעי התקשורת והתחבורה בשנים האחרונות, ברור כי מבחן זה מיושן ואינו מספק מענה מתאים. לא תמיד ניתן לקבוע בבירור את מקום כינוס ההנהלה ויתכן שהחלטות שונות תתקבלנה במקומות שונים. כמו כן, ניתן כיום לקבל החלטות גם מבלי לכנס באופן פורמלי את כל חברי ההנהלה או מבלי שיהיו כולם נוכחים במקום גיאוגרפי אחד (באמצעות טלפקס, וידאו-פון ועוד).

אי לכך, כאשר בוחנים היכן מקום השליטה והניהול בעסק או בחבר בני-אדם, יש לבחון היכן השליטה והניהול מתקיימים בפועל. בדיקת מקום כינוס מועצת המנהלים (או כל אורגן מנהל אחר) יכולה להוות גורם תומך לגורמים אחרים, אך לרוב הוא מייצג רק את סופו של תהליך קבלת ההחלטה. לכן, יש לבדוק היכן התבצע התהליך שקדם לקבלת ההחלטה הפורמלית.

מבחן "שליטה וניהול" במבנה חברות

החלטות אסטרטגיות בעסק יתכן שתתקבלנה על ידי אדם בודד או על ידי קבוצה של אנשים. כמו כן, יתכן והשליטה מופעלת על ידי קבוצה של חברות קשורות או על ידי תאגיד-אם.

אם חברת האם משפיעה באופן מוחלט על ההחלטות שמתקבלות בחברות הבנות, הרי שהשליטה בחברות מתבצעת על ידי חברת האם. ניתן לטעון כך גם במקרים בהם מסתבר שלחברות הבנות אין כל שיקול דעת בקביעת מדיניותן, וכי למעשה, הן מאשרות באופן אוטומטי כל החלטה שחברת האם מעוניינת בה. במצב כזה, הדירקטוריון של חברת הבת (או החברות הבנות) מהווה חותמת גומי להחלטות שמעוצבות ומתקבלות בפועל על ידי הדירקטוריון של החברה האם.

"שליטה וניהול" בחברות החזקה

בהגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני-אדם, הקבועה בסעיף 1 לפקודה, נדרש שהשליטה על "עסקיו" וניהולם יופעלו בישראל. הכללת המונח "עסקיו" עשויה לפתוח פתח לטענה שעל מנת להוכיח שליטה וניהול בחבר בני-אדם, נדרש שיהיה לאותו חבר בני-אדם "עסק" כמשמעותו בסעיף 1(2) לפקודה. גישה כזו מבטאת פרשנות דווקנית וצרה, המתעלמת כליל ממטרת ההוראה בסעיף זה. לפיכך, לצורך בדיקת "שליטה וניהול" בחבר בני-אדם, המונח "עסקיו" מתייחס לכל סוג של פעילות שחברה עוסקת בו, בין אם מדובר בעיסוק אקטיבי ובין אם מדובר בפעילות של החזקות והשקעות פאסיביות. מבחן "השליטה והניהול" ייושם בצורה פונקציונלית לגבי כל חבר בני-אדם, בהתאם לאופיו וסוג פעילותו.

"שליטה וניהול" לעניין אמנות מס

קביעת התושבות של חבר בני-אדם רלוונטית גם ביישום הוראות באמנות למניעת כפל מס. זכאות להטבות מכוח אמנה נובעת מתושבות במדינה שהיא צד לאמנות מס.

במרבית אמנות המס שישראל צד להן, נקבע כי תושבות של מי שאיננו יחיד תקבע על פי הדינים הפנימיים של כל מדינה מתקשרת. משנקבעה תושבות לפי פקודת מס הכנסה, יש לבחון האם אותו גוף נחשב כתושב גם לפי דיניה של המדינה המתקשרת האחרת. במצב כזה המכונה "תושבות כפולה", קובעות מרבית האמנות כלל שובר שוויון הבחון את "מקום ניהול עסקיו בפועל" או "מקום הניהול הממשי שלו". כלומר, גם על פי אמנות המס, התושבות תוכרע על פי מבחן של ניהול בפועל או ניהול ממשי, מבחן הדומה במהותו למבחן של "שליטה וניהול" בדן הישראלי, כפי שהובהר לעיל.

בסעיף 4 לאמנת המודל של ה-OECD נקבע, כי במקרה של תושבות כפולה של מי שאיננו יחיד, התושבות לעניין האמנה תקבע לפי מקום הניהול האפקטיבי "management Place of effective". על פי מבחן זה יש לקבוע מהיכן מנוהל הגוף בפועל והיכן, מבחינה מהותית, מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות החשובות. ניתן לראות שגם מבחן זה דומה למבחן של "שליטה וניהול" שבדן הישראלי.

הנחיות לפעולה

1. על מנת לקבוע את מקום הפעלת "השליטה והניהול" על החברה או העסק יש לבדוק, כעניין שבעובדה מיהו הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל את החברה או העסק, היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה/העסק והיכן מתקבלות החלטות האסטרטגיה המהותיות.

- לצורך קביעה זו יש לדרוש מהחברה או העסק להציג, בין היתר את הפרטים הבאים:
- א. מסמכי התאגדות של החברה.
 - ב. פרטים אודות בעלי המניות בחברה.
 - ג. פרוטוקולים משיבות הדירקטוריון.
 - ד. התכתבויות ומסמכים הקשורים להחלטות מהותיות ואסטרטגיות שהתקבלו.
 - ה. הסכמי ניהול בתוך קבוצת חברות ו/או עם גורמים חיצוניים, הקשורים עם החברה וחוזים מהותיים נוספים (תשומת לב גם למורשי החתימה).
 - ו. הסכמי התקשרות עם ספקי שירותים שונים (עו"ד, רו"ח וכו').
 - ז. פרטים אודות חשבונות הבנק של החברה/העסק ומיהם מורשי החתימה לפעול בחשבונות הבנק.
 - ח. יפוי כוח שניתנו לגורמים שונים בחברה/עסק או לגורמים חיצוניים בקשר עם הפעילות העסקית או עם פעילות החברה.
 - ט. פרטים אודות מקום החזקתם וניהולם של ספרי החשבונות בעסק / חברה.
 - י. רשימת עובדי החברה, תפקידם, מקום ביצוע עבודתם ותושבותם (בדגש על בכירים).
2. בכל מקרה, שאלת מקום הפעלת השליטה והניהול היא שאלה שבעובדה ואין להכריע בה בהסתמך על דיווחים פורמליים ורישומים חשבונאיים בלבד.
3. החוזר אינו קובע, בשלב זה, כללים לנושא השליטה והניהול בעסקי המסחר האלקטרוני.
4. במקרים בהם מתעורר קושי בקביעה האם "שליטה והניהול" מופעלים בישראל, יש לפנות להתייעצות עם היחידה למיסוי בינלאומי, המחלקה המשפטית או המחלקה המקצועית, לפי העניין.
- נציין לסיום, כי בחוזר ישנה התייחסות גם לחלקה של הפסיקה הישראלית בנושא "שליטה וניהול", וכן ישנן דוגמאות ליישום המבחנים שפורטו בחוזר. להלן פסיקה עדכנית שניתנה לאחר הפצת החוזר:
- פ"ר"ק 10-10-13800 זיו האפט חברה לנאמנויות בע"מ נ' סיביל יורופ פאבליק קו. לימיטד מס' חברה 99294 ואח'**
- לפי פסק הדין שניתן על ידי כבוד השופטת אלשיך, ניתן צו פירוק קבוע לחברה הרשומה בקפריסין שהנפיקה אג"ח בבורסה לניירות-ערך בתל-אביב.
- השופטת אלשיך קבעה באופן תקדימי כי לבית-המשפט בישראל סמכות לפרק את החברה הרשומה בקפריסין אשר אין לה נכסים מוחשיים בישראל, תוך החלת מבחן מרכז הכובד וזאת "לנוכח העובדה כי עסקי החברה אחזקות שלא רק שהיא מנוהלת בידי ישראלים, אלא שקמה, באורח חד-משמעי, בכדי לנהל עסקים בישראל, ולא הוכח כי קיימת לה פעילות משמעותית בקפריסין, מעבר למילוי הדרישות הפורמליות של הדין הקפריסאי".
- פסק דין עמ"ה 1029/00 בעניינם של ניאגו נ' פקיד שומה כפר סבא**
- בית המשפט פסק שהשליטה והניהול של חברה באי הבהאמס (להלן: "חברה זרה") התבצעו בישראל, חלף העובדות שהוצגו ע"י הנישום: כגון, מנהליה ועובדיה של החברה הזרה יושבים בחו"ל, שלושת חברי הדירקטוריון הינם תושבי חוץ בעלי ידע פיננסי ורקע שיווקי, ישיבות והחלטות הדירקטוריון התקבלו בחו"ל באופן עצמאי וללא מעורבות בעלי המניות, משרדי החברה היו במספר מקומות בחו"ל.
- בית המשפט קבע כי בפועל הנהלת החברה בחו"ל היתה **אורגן פורמאלי מלאכותי** ללא רקע מקצועי, אי לכך הנהלת החברה בחו"ל לא ניהלה בפועל את עסקי החברה. בית המשפט ציין כי גם אם אחד ממנהלי החברה הזרה עסק בפעילות מול הבנקים בהעברת מסמכי אשראי וכד', אין בכך כדי לשנות את מסקנתו היות ובפעילות זו לגישתו הינה אדמיניסטרטיבית בלבד.
- בערעור שהוגש לבית המשפט העליון נטען כי בית המשפט המחוזי אימץ מבחן חדש לשם קביעת מקום השליטה והניהול – "מבחן נחיצות התאגיד".
- בית המשפט העליון דחה ביום 14.07.14¹⁴ את הערעור. נקבע שלא אומץ מבחן חדש ושפסק דינו של בית המשפט המחוזי נשען על יסודות איתנים ומסקנתו כי השליטה והניהול של עסקי החברה הזרה בוצעו בישראל, מבוססת היטב.
- פסק דין ע"מ 1090-06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון**¹⁵
- בשנת 1996 התאגדה המערערת. המערערת החזיקה ב-100% ממניות סלטי צבר תעשיות מזון (1985). בשנת 1997 נכרת הסכם לפיו צורפה אוסטיב כמשקיעה וכבעלת 51% ממניות סלטי צבר.

¹⁴ ע"א 3102/12 רחל ניאגו ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (14.07.14)

¹⁵ עמ"ה 1090-06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, מיסים כח/1 (פברואר 2014) ה-19.

בשנת 1998 נכרת בין סלטי צבר לבין אוסטיב והמערערת הסכם, לפיו ניתנה למערערת אופציה בלעדית לחייב את אוסטיב לרכוש את כל המניות של סלטי צבר שבידיה תמורת 6.2 מיליון דולר. בסמוך לשנת 1999 נרשמה המערערת כחברה בלוקסמבורג ובשנת 1999 נרשמה כחברה בבליגיה. בשנת 2000 הודיעה המערערת לאוסטיב על מימוש האופציה ובהתאם רכשה אוסטיב את מניות סלטי צבר שהיו בידי המערערת. בדין וחשבון לשנת המס 2000 לא דיווחה המערערת על רווח ההון החייב ממכירת מניות סלטי צבר, בטענה כי החברה הינה תושבת בלגיה ובהתאם לאמנת המס, רווח ההון חייב במס בבליגיה ולא בישראל. (יזכר כי לאחר תיקון 132 לפקודה, די בכך שהחברה התאגדה בישראל כדי שתיחשב תושבת ישראל ואילו הערעור עסק בדין שקדם לתיקון). בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מפי כבוד השופט אלטוביה דחה את הערעור. "מקום שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל וההחלטות המהותיות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל, אזי ניתן לקבוע שמדובר בחברה שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל."

כבוד השופט אלטוביה התווה כללים אשר בהם ניתן להיעזר על מנת לקבוע, האם החברה נשלטת ומנוהלת מחו"ל. הכללים הינם כדלקמן:

- קביעת מקום מושבה של החברה לא תיעשה על סמך ביצוע פעולה נקודתית אחת חשובה ככל שתהיה (למשל, גיחה לחו"ל לשם קבלת החלטה).
 - דרוש מערך ניהול קבוע ורציף מחוץ לישראל הן ברמת היום-יום והן ברמת קביעת המדיניות, דבר זה יכול להוביל למסקנה כי אין המדובר בניהול מישראל אף אם חלק מהמנהלים הם תושבי ישראל. קרי נדרש ממנהל תושב ישראל לשהות שהייה ממושכת אשר תאפשר לו לבצע את ניהול החברה בחו"ל, בניגוד למנהל אשר מבצע גיחות מזדמנות רק על מנת לקבל החלטות מחוץ לישראל. השופט אלטוביה קבע שיש להעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל אשר מבקש להוכיח כי לא ניהל את החברה הזרה מישראל. הגברת רף נטל ההוכחה נעשתה כיוון שבימינו, האמצעים הטכנולוגיים מאפשרים להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים.
 - הדירקטורים של החברה הזרה אינם "דירקטורים להשכרה", קרי הדירקטורים משמשים דירקטורים במספר רב של חברות אחרות ומשרדם משמש כתובות ללקוחות זרים רבים.
 - המנהלים הזרים צריכים לבצע עבודת ניהול ולקבל החלטות ולא רק את תפקידים המקצועיים שהם מתמחים בו.
- בעקבות הממצאים, בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה שהחברה התנהלה ונשלטה מישראל.
- במקרה דנן, כבוד השופט אלטוביה פסק כי "עולה כי לכל היותר שימשו המנהלים הבלגים מוציאים לפועל כל אחד בתחומו של החלטותיו של מר ינקו. אפשר שהמנהלים הבלגיים ביצעו תפקידים מקצועיים בשירות המערערת אולם בביצוע תפקידים אלה לא שלטו המנהלים הבלגיים במערערת ואף לא ניהלו את עסקיה השוטפים..." אף מעדותם של אותם מנהלים עולה כי הם שימשו מעין "דירקטורים להשכרה" מבלי שבאמת ביצעו תפקיד ממש של דירקטור או מנהל.

פסק דין ע"מ 13-05-32172-05 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה¹⁶

ביום 11 בנובמבר 2015, נידונה סוגיית השליטה והניהול בפני בית המשפט המחוזי במסגרת ערעורה של חברת שי צמרות (להלן: "המערערת"), העוסקת אומנם בחוק מס ערך מוסף, אך ניתן ללמוד ממנו גם לעניין ההגדרה בפקודת מס הכנסה.

המערערת התאגדה ברמאללה בשנת 1985 ועסקה ברכישה ומכירה של מגרשים בישוב אורנית, עד להגיעה להליכי פירוק, אשר במסגרתם אושר הסדר נושים על ידי אסיפת הנושים ובית המשפט. יסוד מרכזי להסדר היה כניסתו של משקיע חדש, חברה תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה") אשר תחזיק ב-99% ממניות המערערת, בעוד ש-1% מהמניות יוחזקו על ידי מר רבי קמל (להלן: "מר קמל"), אזרח ותושב ארה"ב המחזיק ב-100% ממניות החברה הזרה.

בעקבות ההסדר מכרה המערערת את המגרשים שנותרו בבעלותה, כאשר עסקאות אלו הן העומדות ביסוד השומה שהוצאה למערערת. עיקר המחלוקת נגעה לסוגיית השליטה והניהול במערערת, ולשאלה האם השליטה והניהול הופעלו על ידי מר קמל או על ידי נושאי משרה ובעלי תפקידים אחרים שפעלו בשם החברה מישראל.

כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין התייחס למשמעות המונח "שליטה וניהול" ובגישות הפרשניות הקיימות אשר טרם הוכרעו. לגישתו, בין אם מדובר בדרישה אחת, ביטוי מאוחד שאין להפריד בין

¹⁶ ע"מ 13-05-32172-05 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

חלקיו (גישת רשות המסים כפי שמובאת בחוזר מס הנכסה 4/2002), ובין אם מדובר במבחן מצטבר המצריך בחינת מקום ניהול החברה ובנוסף את מקום השליטה, הרי שעל פי שתי הגישות התנאי לכך שהשליטה וניהול מופעלים מישראל הינו כי "מרכז העניינים" של החברה הוא בישראל. בבוחנו את סוגיית השליטה וניהול נדרש לשאלת ה"מסוגלות", לפיה יש לשאול בידי מי השליטה והניהול בפועל ובראש ובראשונה מי מסוגל להפעיל שליטה וניהול, כאשר כל מקרה יש לבחון לפי נסיבותיו.

התשובה לשאלת ה"מסוגלות" על פי כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין מצויה בבחינת סממנים שונים, אשר חלקם כבר נדון בפסיקה, כדלקמן:

1. **ידע ומומחיות** – יש לצפות כי מי שנטען לגביו שהוא מפעיל שליטה וניהול יהיה בעל ידע ומומחיות בתחום הרלוונטי לעסקי החברה, יכיר במידה סבירה את השפה, לרבות השפה העסקית שבה מתבצעת הפעילות.
 2. **קבלת החלטות** – יש לצפות כי בידי מי שמפעיל שליטה וניהול יהיו נתונים מספקים על מנת שיכול לקבל החלטה מושכלת, יעמדו בפניו מספר אפשרויות בחירה וכי יהיו בידו כלים על מנת למנוע החלטות עסקיות שגויות.
 3. **חיוניות התפקיד** - יש לצפות כי תפקידו של מי שמפעיל שליטה וניהול יהיה חיוני, ולמצער משמעותי לצורך פעילות החברה.
 4. **שימוש באנשי מקצוע** – יש לבחון האם נמסר לאנשי מקצוע שיקול דעת עצמאי בקבלת ההחלטות המהותיות של החברה, או שמא הם אינם יותר מיועצים ונותני שירותים. כל עוד שיקול הדעת בכל הנוגע לקבלת החלטות האסטרטגיות והמהותיות אינו מוסב אליהם, אין לומר כי הם מפעילים שליטה וניהול, אלא רק מוציאים לפועל.
- לעניין הפקדת סמכויות מהותיות בידי בעלי מקצוע, לדידו של בית המשפט יש לבחון האם בעלי השליטה או הדירקטוריון "מסרו את המושכות" לאנשי המקצוע באופן בו הם סומכים על אנשי המקצוע בלא כל צורך ממשי לפקח על פעילותם, ולפיכך אף יראו בהם אחראים למקרה שבו החלטותיהם של אותם אנשי מקצוע יסתברו כשגויות.
- במקרה דנן, קבע כב' השופט ד"ר בורנשטיין, כי המערערת לא הוכיחה כי ה"שליטה וניהול" הופעלו על ידי מר קמל, תושב החוץ. מעדותו של מר קמל לא התרשם בית המשפט כי בידו כלים של ממש להפעלת "שליטה וניהול", קרי לקבל באופן עצמאי ולאחר הפעלת שיקול דעת בלתי תלוי, החלטות בנוגע לבחירת המגרשים או בכל עניין מהותי אחר הנוגע אליהם להפך, בית המשפט התרשם כי מר קמל הפקיד את "מושכות" השליטה והניהול בידי מנהל החברה, תושב ישראל. מנהל החברה הוא ה"מוח" העומד מאחורי פעילותה של המערערת בכל הקשור למגרשים, והשליטה והניהול במערערת הופעלו על ידו. על כן, קבע כי "השליטה והניהול" במערערת הופעלו מישראל ויש לפיכך לראות אותה כתושבת ישראל.

תוספת 1 לחוזר מס הכנסה 4/2002 – שליטה וניהול של חברה בישראל

בעקבות פרסומם של פסקי הדין בעניין ניאגו, ינקו וייס, ושי צמרות, כפי שהובאו לעיל, פרסמה ביום 23 באוגוסט 2016 רשות המיסים תוספת 1 לחוזר מס הכנסה 4/2002 (להלן: "**התוספת לחוזר**"), ובה סקירה של אותם פסקי דין וכן מסקנות והנחיות לפעולה בעקבות פסקי הדין. נביא להלן את תמצית המסקנות וההנחיות לפעולה כפי שהובאו במסגרת סעיף 5 בתוספת לחוזר: לדידה של רשות המיסים, המסקנה העולה מניתוח פסקי הדין ניאגו (מחוזי ועליון) היא שאין להסתפק בבדיקה פורמאלית או טכנית של השליטה והניהול, אלא יש לערוך בדיקה מהותית ומקיפה לצורך ההכרעה בשאלת קיומה של שליטה וניהול מישראל.

כך, למשל, בעידן הטכנולוגי הנוכחי, יש ליתן דגש לא על מינויו של דירקטור זר ו/או למיקום הפיזי של כינוס מועצת המנהלים של החברה, אלא על בדיקה מהותית של זהות הגורם המקבל בפועל את החלטות המהותיות בענייני המדיניות העסקית של החברה וכן למיקומו בפועל. במקרים בהן מתעוררות שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" ביחס לחברה שהתאגדה מחוץ לישראל, יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 (כפי שהובאו לעיל בסעיף 1 ל"הנחיות לפעולה") את הפרמטרים הבאים:

1. מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?
 2. מי הם מנהלי החברה?
 3. מי מקבל את החלטות בחברה?
 4. נדרש לבצע הבחנה בין קבלת החלטות שוטפות ויומיומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות.
- החלטות יומיומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה.

5. לצורך בדיקת מנגנון קבלת ההחלטות בחברה, יש להבין בהסתמך על פרוטוקולים של החברה, האם אכן התקיימו ישיבות דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטות שהתקבלו על ידי גורם אחר?
6. במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, לצורך בחינת מידת מעורבותם בחברה.
7. נדרשת בדיקה של חוזי ניהול עם צדדים שלישיים, כגון חברות ניהול. יש לבדוק האם חוזי הניהול מסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות, את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.
8. נדרש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה?
- ככל שאין למנהל החברה ניסיון ו/או היכרות עם תחום פעילות החברה – 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 בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
9. האם מנהלי החברה ו/או הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.
10. בחברה בה הדירקטוריון מורכב מדירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של גורם מקשר ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה. כך, לדוגמא, אם הגורם המקשר הוא "בר הסמכא" 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.
11. מאפיינים נוספים אשר עשויים להצביע על זהותו של הגורם הדומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות הינם, למשל, למי מוקנית "זכות הווטו" בחברה, היכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות, או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו ואופן תשלומו. באמצעותו ניתן לזהות את המקום ממנו מתקבלות ההחלטות המהותיות בענייני החברה.
12. 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 בקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

17.4 זיכוי בגין מס זר

חוזר מס הכנסה 26/2002

נוכח הרחבת בסיס המס, נקבעו הוראות זיכוי במתכונת רחבה יותר מזו הקיימת ערב הרפורמה. ככלל, יותרו בזיכוי מסים אשר שולמו על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל ("הכנסות החוץ"), לרבות מיסי מדינה אך למעט מסים עירוניים, כנגד מיסי ישראל החלים על פי הוראות הפקודה.

תנאי למתן הזיכוי הוא כי על אותה הכנסה מוטל מס הן בישראל והן בחו"ל, ואם מדובר בהכנסה ממדינה עמה יש אמנה, יש לבחון שהמס המוטל בחו"ל על אותה הכנסה הוטל כדין בהתאם להוראות האמנה. יש להדגיש כי מס שמוטל בחו"ל רק מכוח אזרחותו של הנישום, אינו ניתן לזיכוי בישראל.

סכום הזיכוי המירבי בשל הכנסות חוץ ממקור מסוים יקבע בהתאם לסכום המס בישראל בגין אותה הכנסה. לעניין זה אומצה בישראל "שיטת הסלים" כשיטה למתן זיכוי ממס. לפי שיטה זו, מסווגות הכנסותיו השונות של הנישום למקורות הכנסה המכונים "סלים". ניתן יהיה לקזז מסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה ב"סל" כנגד מסים שישולמו בישראל על הכנסות מאותו "סל".

ה"סלים" לעניין הזיכוי, הם כמפורט: הכנסה מעסק; הכנסה ממשלח יד; הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי; השתכרות או רווח מעבודה; הכנסה מדיבידנד; הכנסה מריבית והפרשי הצמדה; הכנסה מקיצבה; הכנסה ממלוג; הכנסה מאנונה; הכנסה מדמי שכירות של מקרקעין ורווחים אחרים ממקרקעין; השתכרות או רווח מנכסים שאינם מקרקעין; השתכרות או רווח שמקורם בחקלאות; הכנסה ממכירת פטנט או מדגם; הכנסה ממקורות פירוטיים אחרים; הכנסה מרווח ההון; הכנסה משוק ההון.

בנוסף, נקבעו כללים לניצול עודף זיכוי שנוצר לגבי מקור הכנסה מסוים לחמש שנות המס הבאות. מסי חוץ ששולמו בגין הכנסה פטורה בישראל וכן מסי חוץ שהנישום ויתר על זיכוי בגינם אינם נחשבים כ"עודף זיכוי" ולא ניתן לנצלם בשנים מאוחרות יותר.

לעניין מועד קבלת הזיכוי נקבע, כי אם מועד החיוב במס בחו"ל שונה ממועד החיוב במס בישראל, יוענק הזיכוי בשנת המס שבה חויבה אותה הכנסה בישראל. קבלת הזיכוי תתאפשר כל עוד שולם המס בחו"ל עד 24 חודשים מתום שנת המס בה חויבה ההכנסה בישראל. אם שולם המס בחו"ל לאחר תקופה זו, יהיה מותר לקזזו בשנת המס בה שולם כנגד המס בגין הכנסות חוץ אחרות, מאוחרות יותר, מאותו מקור (מאותו "סל"). אם המס שולם בחו"ל לפני מועד החיוב במס בישראל, ידחה מתן הזיכוי עד לשנת המס בה תחויב ההכנסה במס בישראל.

**ההוראות העיקריות לזיכוי מס זר
 חבר בני אדם**

1. חלוקת הכנסות לפי "סלים" - חבר בני האדם צריך לסווג את ההכנסה ממקור חוץ ל"סלים" ולקבוע תקרה לזיכוי בכל "סל".

2. הכנסה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל - יינתן זיכוי ישיר בלבד, אלא אם כן על פי הוראות האמנה הרלבנטית, או על פי בקשת החברה מקבלת הדיבידנד, בכפוף לכך כי היא מחזיקה ב- 25% או יותר מאמצעי השליטה בחברה המחלקת, מתאפשר גם זיכוי עקיף (בהקשר זה ראה סעיף 17.5 להלן). חשוב לציין כי עודף זיכוי במקרה של זיכוי עקיף לא יועבר לשנים הבאות.

יחיד

1. חלוקת הכנסות לפי "סלים" - יחיד צריך לסווג את ההכנסה ממקור חוץ ל"סלים" ולקבוע תקרה לזיכוי בכל "סל". בעת קביעת התקרה לזיכוי יש לבדוק האם ההכנסה שבסל ממוסה בהתאם לשיעורי המס שנקבעו בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה או הכנסות החייבות במס בשיעור מיוחד (כגון: דיבידנד וכו').

2. הכנסות בהתאם לשיעור המס שנקבעו בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה תקרת הזיכוי תחושב באופן הבא:

$$\text{תקרת הזיכוי} = \frac{\text{הכנסות חוץ רגילות ב"סל"} \times \text{מס הכנסה על כלל ההכנסה הרגילה}}{\text{כלל ההכנסה הרגילה}}$$

כלל ההכנסה הרגילה - הכנסתו הרגילה של היחיד, לרבות הכנסתו הרגילה מחו"ל.
מס הכנסה על כלל ההכנסה הרגילה - חישוב המס של היחיד על הכנסה הרגילה לאחר מתן הזיכויים האישיים (כגון: זיכוי תושב וכו').

3. הכנסות החייבות במס בשיעור מיוחד - תקרה הזיכוי נקבעת בהתאם לשיעור המס החל על היחיד בישראל בשל הכנסתו מאותו מקור.

הוראות זיכוי במקרה שחברה זרה נחשבת לתושבת ישראל בהתאם למבחן של שליטה וניהול
 הבעיה במקרה הנ"ל הינה שדיבידנד שתחלק החברה יחשב כהכנסה ממקור ישראלי בהתאם לסעיף 4א לפקודת מס הכנסה. לכן לא יינתן זיכוי בגין המס הזר ששולם.

כאשר מקבל הדיבידנד הינו יחיד תושב ישראל - יינתן זיכוי בגין המס שנוכה במקור מהדיבידנד. כאשר מקבל הדיבידנד הינו חבר בני אדם תושב ישראל - יינתן לחברה הבת זיכוי בגין סכום המס שנוכה במקור בהעברת הדיבידנד לחברה האם כנגד מס החברות בישראל החל על ההכנסות שלה. נציין לסיום כי נקבעו בפרק השלישי לפקודת מס הכנסה נסיבות ותנאים נוספים בהם ניתן לקבל זיכוי ממס ששולם בחו"ל, מנגנון הזיכוי לחבר בני אדם וליחיד, זיכוי ליחיד שמקום הפקת הכנסתו נקבע בישראל רק בשל הוראות סעיף 4א(ב)(1) לפקודה, וכיוצא ב.

17.5 מיסוי הכנסות דיבידנד מחו"ל והכנסות דיבידנד המחולק מתוך הכנסות שהופקו או נצמחו בחו"ל

כללי

במסגרת הרפורמה, נקבעו הוראות לגבי מיסוי הכנסות דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל (כלומר: הדיבידנד חולק על ידי חברה תושבת חוץ לחברה תושבת ישראל) ולגבי מיסוי דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל (היינו, אף אם מדובר בדיבידנד המחולק מאת חברה תושבת ישראל לחברה אחרת תושבת ישראל). לחברה הנישומה עומדות שתי חלופות לבחירה:

חלופה א'

בחלופה זו, לגבי הכנסות אלה, יחול מס חברות (בשיעור של 25%, החל משנת 2016 (סעיף 126ג)) לפקודה).

במקרים אלה יינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, בדרך כלל באמצעות ניכוי במקור, במדינת התושבות של החברה מחלקת הדיבידנד (להלן: "הזיכוי הישיר"), ובכפוף להוראות אשר נקבעו לעניין זיכויים (ראה סעיף 17.4 לעיל).

חלופה ב'

מקרים בהם ניתן להביא בחשבון את מיסי החוץ שהוטלו על ההכנסה אשר ממנה מחולק הדיבידנד

נקבעו מקרים בהם יחול מס על הכנסת הדיבידנד (לרבות המס ששולם על ההכנסה ממנה שולם הדיבידנד) בשיעור מס חברות (משנת 2016 25%). במקביל, בחישוב הזיכוי ממס לגבי המסים המוטלים על הכנסת הדיבידנד, יש להביא בחשבון זיכוי, בנוסף למס החוץ הישיר, גם את מיסי החוץ אשר הוטלו על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד (להלן: "זיכוי עקיף").
ואלה המקרים:

חלות הוראות בעניין מתן זיכוי עקיף מתוקף הוראות אמנה למניעת כפל מס; או החברה מקבלת הדיבידנד מחזיקה בחברה מחלקת הדיבידנד בשיעור של 25% לפחות; זיכוי עקיף במתכונת דומה לגבי מסים המשולמים על ידי חברה "נכדה" המוחזקת בשיעור של 50% לפחות על ידי החברה הבת.

נציין כי במסגרת החלטת מיסוי 107/06 - זיכוי עקיף ממס חברות בהשקעה באמצעות שותפות זרה נידון מקרה שבו חברה ישראלית החזיקה בחברה בת זרה, והחברה הבת הזרה החזיקה בחברות זרות בעקיפין באמצעות שותפות זרה אשר נחשבת ל"שקופה" לצורך מס במקום מושבה. במקרה הנ"ל רשות המיסים אישרה לחברה הישראלית להתייחס לשותפות כ"שקופה" גם לעניין ספירת רמות החזקה לצורך קבלת זיכוי עקיף. כלומר, רשות המיסים אישרה קבלת זיכוי עקיף ממס זר בגין החברה "נינה" שכן ראו את ה"נינה" כמוחזקת במישרין על-ידי החברה הבת הזרה, כאשר לצורך חישוב שיעורי החזקה בחברה הנינה יש להכפיל את שיעור החזקה של חברת הבת בשותפות בשיעור החזקה של השותפות בחברה הנינה.

מבלי לפגוע באמור לעיל, במסגרת החלטת מיסוי 5825/11 ביחס לסיווגו של קואופרטיב¹⁷ הולנדי לעניין זיכוי עקיף, נקבע כי ההגדרה הרחבה של "חבר בני אדם" שבסעיף 1 לפקודה תחול על קואופרטיב הולנדי ולפיכך, ייחשב כחברה ויהווה רובד החזקה שלא ניתן להתעלם ממנו גם לצורך הזיכוי העקיף.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. כ"שכבה" לצורך בדיקת זכאות למיסוי עקיף תיחשב "חברה" כהגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה. החברה הינה מקרה פרטי של "חבר בני אדם" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה על פי ההגדרה להלן.
2. "חבר בני אדם" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מאוגדות ובין שאינן מאוגדות".
3. המאפיינים של "חבר בני אדם" הינם, בין השאר (אין המדובר ברשימה סגורה):
 - 3.1. קיום פוטנציאל להמשכיות מעבר לחיי האדם.
 - 3.2. עבירות הזכויות ב"חבר" או האפשרות לקבל חברים ולהוציאם מחברות ב"חבר".
 - 3.3. ריכוזיות הניהול והפרדתה מן הבעלות או מן הזכות להנאה מנכסי ה"חבר" או מפירותיהם.

¹⁷ קואופרטיב הולנדי הינו גוף משפטי עצמאי מסוג Association ללא מניות, המורכב מחברים שהינם בעלי הזכויות בו, ומוקם באמצעות הפקדת הסכם החברים המייסדים אצל נוטריון הולנדי אזרחי והינו ישות אשר מתחייבת במס בהולנד.

3.4. העיקרון החשוב ביותר: הגבלת אחריות של חברי ה"חבר", בדרך כלשהי, לחובות שחייב ה"חבר" (לדוגמא - עירבון מוגבל בחברה).

3.5. פעילות נמשכת ושיטתית.

4. יש לציין כי אין צורך שכל המבחנים יתקיימו על מנת שגוף כלשהו יחשב כחבר בני אדם.

5. הגדרת "חברה" בהתאם לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה הינה, בין השאר, חברה זרה על פי כללי המשפט הבינלאומי הפרטי. גוף יסווג כחברה זרה גם אם הוא אינו גוף הקרוי בלעז Company או Corporation, ובלבד שמתקיימים בו התנאים המהותיים לקיום חברה בישראל, מלבד חובת רישום על פי הפקודה.

6. לשיטת מס הכנסה, תנאים מהותיים אלה הינם בעיקר התנאים שפורטו בסעיף 3 לעיל להכרה ב"חבר בני אדם". לכן, ככל שיישורת עומדת בתנאים דלעיל יהיה בכך כדי להעיד על היותה אישיות משפטית נפרדת ולא יהיה במערכת הסכמים שנחתמה בין היישות לבין המחזיקים בה, הקובעת אחרת, כדי לשנות מן המסקנה דלעיל.

החלטת מיסוי 2536/12 דנה בבקשה של חברה תושבת ישראל (להלן: "חברת האם") בקבלת זיכוי עקיף בגין המס ששולם על הרווחים של L.L.C (להלן: "חברה נכדה"), אשר מוחזקת על ידי חברת תושבת ארה"ב (להלן: "חברת הבת") בשיעור של 49%.

החלטת המיסוי ותנאיה:

לא ניתן להתייחס לחברה הנכדה כישות שקופה בהתאם לדיני המס בארה"ב. L.L.C נחשבת לפי דיני המס בישראל כ"חברה" בהתאם לחוזר מ"ה 3/2002. לפיכך בהעדר החזקה של 50% לפחות לא ניתן לאשר זיכוי עקיף בגין המס ששולם על הרווחים של החברה הנכדה, בעת חלוקת דיבידנד מחברת הבת לחברת האם.

החלטת מיסוי 1938/14 מיום 07.09.14 - תחולת סעיף 126(ג) לפקודה בעניין זיכוי עקיף.
חברה ישראלית מחזיקה בשרשרת של שלוש חברות הולנדיות. לצרכי דיני המס בהולנד מגישה חברת האם ההולנדית דו"ח מס מאוחד אשר כולל את תוצאות פעילותן של שלוש החברות ("איחוד פיסקאלי"), והמיסים בגינן משולמים על ידה.

הוחלט כי לצורך הגדרת המונח "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" שבסעיף 126(ג) לפקודה, יראו בהכנסותיהן של החברות הבנות ההולנדיות המיוחסות לחברת האם ההולנדית במסגרת האיחוד הפיסקאלי (להלן: "ההכנסות המיוחסות"), כהכנסותיה של חברת האם ההולנדית. לפיכך, לצרכי סעיף 126(ג) לפקודה, החברה תהיה זכאית לקזז את מסי החוץ ששולמו על ידי חברת האם ההולנדית בגין ההכנסות המיוחסות, כנגד חבות המס שלה בישראל בגין "הדיבידנד המגולם" המתקבל מחברת האם ההולנדית.

פסק דין "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים¹⁸

אשר ניתן ביום 13 במאי 2015 דן בעניינה של המערערת, חברת אלון, אשר הינה בעלת שליטה בחברה תושבת חוץ, הרשומה במדינת טקסס שבארה"ב (להלן: "אלון ארה"ב"). בין המערערת לבין פקיד השומה נתגעה מחלוקת ביחס לזכאותה של המערערת להיכנס לגדרו של סעיף 126(ג) לפקודה, לצורך התחשבות במס הזר ששילמה אלון ארה"ב. מקורה של המחלוקת בדיבידנד בסך של כ-750 מיליון ש"ח שקיבלה המערערת מאלון ארה"ב בשנות המס 2005 ו-2006 ובגינן תבעה המערערת זיכוי עקיף. לטענת פקיד השומה, המס נשוא הזיכוי העקיף לא שולם על-ידי אלון ארה"ב או על ידי חברה המוחזקת על ידיה באופן ישיר, כפי שנדרש בהתאם לסעיף 126(ג) לפקודה, אלא על-ידי שתי חברות המצויות מספר דרגות מתחת לחברה הנכדה, ועל כן המערערת אינה זכאית לקבל זיכוי עקיף. בנוסף, טען פקיד השומה כי ביחס לשנות המס 2009 ו-2010 קיבלה אלון ארה"ב חזר מרשויות המס בארה"ב על המס ששילמה בשנות המס 2005 ו-2006, בעקבות הסדר ה-Carry Back שביצעה ביחס להפסדים (בעקבות המשבר הכלכלי שפקד את ארה"ב העניק הממשל האמריקאי "מענק חד פעמי" אשר ניתן בדרך של מתן אפשרות לקזז לאחור הפסדים עד חמש שנים במקום שנתיים כפי שהיה עד אז).

כבוד השופט מגן אלטוביה, קבע כי קיזוז הפסדים לאחור אינו מענק, אלא חזר מס וזיכוי עקיף יינתן רק בגין מיסים ששולמו בפועל במדינה הזרה ולא בגין "מס רעיוני" או "מס תאורטי", על כן ככל שהיו החזרי מס מוסמך פקיד השומה לפתוח את השומה ולתקן את הטעון תיקון בסכום הזיכוי. עוד קבע כי על אף המגבלה הקיימת בקבלת זיכוי עקיף ביחס לרמות ההחזקה, הרי שהמונח "ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד" הנוכח בסעיף 126(ג) לפקודה נועד להרחיב את תחולת ההסדר בהתייחסו להכנסה שממנה חולק הדיבידנד ולא למקור הפעילות שהפיקה את ההכנסה, לכן בנסיבות של דו"ח מאוחד לצרכי מס אמריקאי, ניתן לתבוע בישראל זיכוי עקיף גם כאשר מקור ההכנסה שחולקה לישראל הינה בחברה המצויה מספר דרגות מתחת לחברת הבת,

¹⁸ ע"מ (ת"א) 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (13.5.2015)

ושתוצאתיה נכללות בדו"ח המאוחד. בנוסף, ביחס לקיזוז הפסדים נקבע כי בהאתם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה יש לקזז הפסדים שוטפים שהיו לחברה בישראל ורק על היתרה, ככל שנותרה, ניתן לזכות את המס הזר.

17.6 זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C

חוזר מס הכנסה 5/2004

1. רקע והצגת הבעיה

במצב בו מחזיק תושב ישראל ביישות זרה מסוג L.L.C בארה"ב (להלן: "התאגיד") עלול להיווצר כפל מס כתוצאה ממיסוי התאגיד בחו"ל כיישות שקופה, קרי מיסוי החברים בתאגיד (כאילו היו שותפים בשותפות) מצד אחד, וההתייחסות אל התאגיד מבחינת דיני המס בישראל כאל "חבר בני אדם" מצד שני (ראה חוזר מ"ה 3/2002). כאמור, התאגיד הינו שקוף לצורך דיני המס בארה"ב ובהתאם חבות המס של התאגיד מיוחסת למחזיק בו. לעומת זאת, בישראל ההתייחסות אל התאגיד היא כאל יישות עצמאית ונפרדת (חבר בני אדם), כך שרווחים שיחלק התאגיד למחזיקים בו ייחשבו כדיבידנד.

התוצאה: תושב ישראל משלם מס בחו"ל בגין ייחוס תוצאות התאגיד אליו מבחינת הדין הזר, ואילו מבחינת הדין הישראלי ההכנסה היא של התאגיד ולא של המחזיק בו. בעתיד, כשיחולקו רווחי התאגיד למחזיק בו יראו חלוקה זו כדיבידנד (ללא ניכוי מס במקור בחו"ל) וכן, ללא אפשרות לקבלת זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודה בגין המס ששילם היחיד בארה"ב, לאור ייחוס ההכנסות אליו.

2. פתרון לבעיית הזיכוי ממס זר

בהתאם לחוזר מ"ה 5/04, על מנת לפתור את הבעיה ולאפשר זיכוי בגין מס זר שמשלם המחזיק ב-L.L.C תאפשר ישראל זיכוי בשל המס ששולם בחו"ל בתנאי שהמחזיק ידווח על הכנסות התאגיד בישראל באופן שוטף.

מובהר בחוזר כי יישום הפתרון הינו אך ורק לצורך טיפול בבעיית הזיכוי ממס זר והוא אינו משנה את מעמד התאגיד. כך למשל הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל לא ייוחסו למחזיק. בנסיבות בהן נחשב התאגיד כשקוף לצורך דיני המס בארה"ב יש להבחין בשני מקרים:

הפעלת שליטה וניהול על עסקי ה-L.L.C מישראל

במקרה זה התאגיד הוא חבר בני אדם תושב ישראל, ולעניין הזיכוי ממס זר, על אף שהמס שולם על ידי המחזיק ייחשב המס הזר כאילו שולם על ידי התאגיד וניתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו חייב התאגיד בישראל. בעתיד, חלוקת הרווחים למחזיק תיחשב כדיבידנד.

הפעלת שליטה וניהול על עסקי ה-L.L.C מחוץ לישראל

במקרה זה התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ, שכלל אינו חייב במס בישראל. אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל) יתאפשר למחזיק לדווח על הכנסת התאגיד באופן אישי. במקביל ייתן זיכוי בשל המס הזר ששולם על ידי המחזיק ולא יחול מס נוסף בעת חלוקת הרווחים מה-L.L.C ליחיד.

3. נושאים אחרים

סכום הזיכוי - מובהר כי סכום הזיכוי מהמס הישראלי ייקבע בהתאם לכללים ולמגבלות הקבועים בסעיפים 199 - 210 לפקודה, ובין היתר הגבלת סכום הזיכוי לסכום המס החל בישראל בגין ההכנסה, אי מתן זיכוי עבור הכנסות פטורות וכו'.

שימור אופיין של ההכנסות - כאשר הכנסות של L.L.C מיוחסות לתושב ישראל יישמר אופיין. כך למשל הכנסה מעסק שמפיק התאגיד תחשב כהכנסה מעסק בידי המחזיק, והכנסה מריבית בידי התאגיד תשמור על אופייה בידי המחזיק. שיעורי המס יקבעו כמובן בהתאם לאופי ההכנסה.

בחוזר נכללת גם התייחסות לחישוב ההכנסה החייבת, התייחסות ל-L.L.C אשר עונה על הגדרת "חברה נשלטת זרה", L.L.C העונה על הגדרת "חברת משלח יד זרה", הטיפול במכירת מניות התאגיד, והוראות הפעלה.

החלטת מיסוי 4554/12 דנה בהחלת חוזר 5/04 במקרה של החזקה ב"שרשרת חברות L.L.C" וכן כאשר הנישום בישראל הינו יחיד המחזיק ב-L.L.C הראשונה בשרשרת באמצעות שתי חברות משפחתיות (כל אחת מהן מחזיקה ב- 50% מה-L.L.C הראשונה) אשר בארה"ב חייבות בעצמן במס (בארה"ב לא יראו אותן כיישויות שקופות). נקבע מחד כי ניתן להינות מזיכוי המס בהתאם לחוזר גם בשרשרת חברות L.L.C, וגם כאשר הנישום בארה"ב הינו החברה המשפחתית ולא היחיד עצמו. מנגד הגבילה רשות המיסים את גובה הניכוי לנמוך מבין השניים: (1) חבות המס בהתאם למבנה המתואר; או (2) חבות המס אילו החזיק בעל המניות ישירות בחברת ה-L.L.C הראשונה ולא באמצעות החברות המשפחתיות. סיבת ההגבלה לא נומקה ולא ברור אם היא נובעת מהחזקת ה-L.L.C על ידי חברה משפחתית, או מאחר שבמבנה זה קיימות שתי חברות משפחתיות

המוחזקות על ידי אותו יחיד מחד ומנגד מחזיקות בשיעורים שווים (50%) בחברת ה- LLC הראשונה.

החלטת מיסוי 6839/16 דנה בבקשתה של חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") ליישם את האמור בחוזר 5/2004 ביחס להשקעותיה בתחום הנדל"ן בארה"ב באמצעות תאגיד מסוג LLC בבעלותה המלאה (להלן: "חברת הבת") אשר מחזיק בשותפויות מסוג LP וב- LLC נוספות (להלן: "השותפויות" ו"החברות הנכדות"), כך שהכנסותיהן של חברת הבת, השותפויות והחברות הנכדות, ממקרקעין המצויים בארה"ב ידווחו בישראל באופן שוטף במסגרת דוחות החברה. כמו כן, נדונה בקשתה של החברה ליתן את המס ששולם בארה"ב, בגין הכנסות אשר מדווחות בתיק היחיד בארה"ב (הנובעות מנכסי הנדל"ן בארה"ב המוחזקים על-ידי חברת הבת, השותפויות והחברות הנכדות) ואשר הופקו בארה"ב, כזיכוי כנגד מס החברות בו תחויב החברה בישראל. הוחלט כי חוזר 5/2004 לא יחול בניסבות המקרה, בין היתר, גם בשל העובדה כי בעל המניות, אשר מדווח על הכנסות מארה"ב, אינו מחזיק במישרין בחברה הבת וחברות הנכדות ובשותפויות (אלא באמצעות החברה). יחד עם זאת, הוסכם כי יראו את תשלומי המס בתיק בעל המניות בארה"ב, בגין רווחים הנובעים מהנכסים המוחזקים על ידי החברה הבת (לרבות באמצעות השותפויות) והחברות הנכדות (להלן: "רווחים בארה"ב"), כמיסים שהוטלו על הכנסות שהופקו בארה"ב בידי החברה הבת או בידי החברות הנכדות ועל כן, במשיכת כספים שמקורם ברווחים בארה"ב, תהא החברה רשאית ליישם את כללי הזיכוי העקיף הקבועים בסעיפים 126(ג) – 126(ה) לפקודה בכפוף למספר מגבלות ותנאים.

פסק דין גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 194

אשר ניתן ביום 25 בספטמבר 2016 דן בעניינה של המערערת אשר רכשה נכסי נדל"ן בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו כחברות LLC אשר לצרכי מס בארה"ב רואים אותן כשקופות. בשנת 2006 מימשה המערערת חלק מהחזקותיה בחברות ה- LLC, ועקב כך נצמחו לה רווחים בסך כולל של 53 מיליון ₪. המערערת דיווחה לרשויות המס בארה"ב על הכנסותיה ורווחיה בשנת 2006 כאשר בהתאם לדין בארה"ב יוחסו ו/או נפרסו הרווחים שהיו למערערת מהעסקאות האמורות לשנים 2006 – 2008. בשנת 2010, הגישה המערערת לרשויות המס בארה"ב דו"ח מתקן במסגרתו דרשה החזר מס בשל קיזוז הפסדים לאחור. בדוח המס הישראלי לשנת המס 2006 דיווחה המערערת על רווח הון בסך 53 מיליון ₪ החייב במס בשיעור של 25% ומנגד דרשה לקזז מסי חוץ. פקיד השומה דחה את חישובי המערערת, וקבע כי רק מיסי החוץ ששילמה המערערת בפועל בשנת 2008 בסך השווה ל- 395,840 ₪ יותרו בקיזוז, בעוד מיסי חוץ בסך השווה ל- 7,061,514 ₪ ששילמה המערערת בפועל בשנת 2009 לא יותרו בקיזוז משום שתשלומם חורג מהתקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודת מס הכנסה לפיה רק מיסי חוץ ששולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה נצמחו לנישום רווחים, מותרים בקיזוז מהמס בו חייב הנישום. בנוסף, לא התיר המשיב בקיזוז 16,968,537 ₪ אותם דרשה המערערת משום שהמערערת לא שילמה סכום זה בפועל אלא ייחסה את הסכום האמור להפסדים שקיזזה מהכנסותיה ואשר בעטיים נחסך ממנה תשלום המס בארה"ב. עיקר המחלוקת נוגעת לפרשנות והוראות יישום האמנה בין ממשלת ישראל וממשלת ארה"ב. לטענת המערערת לנוכח עליונות האמנה אין להחיל את הוראות סעיף 207 לפקודה או לפרש אותן באופן שניתן יהיה לקזז מיסי חוץ ששולמו אף אם התשלום בוצע שלא בתוך התקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. בנוסף, טענה המערערת כי יש לראות בחסכון מסי החוץ שנבע לה בשל קיזוז הפסדים, כאילו היה מס ששולם על ידה ולאפשר את קיזוזו מסכום המס בו היא חייבת בישראל. פקיד השומה התנגד, בטענה כי על פי לשון הסעיף רק מס ששולם בפועל בתוך 24 חודשים משנת המס בה חויב הנישום במס, ניתן לקיזוז. כמו כן, טען כי הזכות לקיזוז מסי חוץ מוגבלת למיסים ששולמו בפועל בלבד, ואין להרחיב זכות זו גם למיסים שהיו צריכים להשתלם אלמלא קיזוז הפסדים. בית המשפט המחוזי בתל אביב מפי כבוד השופט מגן אלטוביה, קבע כי בהתאם להוראות סעיף 26 לאמנה, העוסק בתושבי ישראל, לאור כך שאפשרות הקיזוז מתייחסת למסי חוץ ש"שולמו" או "נצמחו", אין לקבל את עמדת המערערת לפיה ניתן לקזז מהמס בישראל לא רק מס ששולם בפועל. מנגד, קבע כי מכוח הוראות סעיף 196 לפקודה, לפיו לעניין מס הכנסה הוראות האמנה גוברות על כל חיקוק, אין ליתן תוקף להוראה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. על כן, יש לאפשר למערערת לקזז את המס ששילמה בשנת 2009, בכפוף לכך שבינתיים לא קיבלה החזרי מס בגין קיזוז הפסדים מרווח ההון שהיה לה בשנת 2006. זאת ועוד, קבע כי חברות ה- LLC שהיו בשליטת המערערת הן ישויות משפטיות נפרדות מהמערערת, גם אם על פי הדין בארה"ב או במדינות שם, מהוות חברות שקופות, הן אינן כך בישראל. על כן, אין לייחס הפסדים שהיו לחברות

¹⁹ ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ה- LLC למערער. בהערת אגב ציין כבוד השופט כי בחוזר מס הכנסה מס' 5/2004 נקבע הסדר המתייחס לחברות LLC, אלא שהמערער לא בחרה לפעול על פיו.

17.7 דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל

חוזר מס הכנסה 23/2004

1. רקע

עם המעבר לשיטת המיסוי הפרסונלית מחוייבות במס כלל ההכנסות של תושבי ישראל, לרבות ההכנסות שמקורן מחוץ לישראל.

פקודת מס ההכנסה קובעת כי כל יחיד חייב בהגשת דוח שנתי אלא אם הוא פטור במפורש מלעשות כן במסגרת תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 (להלן: "התקנות") או בהוראה אחרת.

כתוצאה מכך, אילולא מנגנון הדיווח המקוצר שנתאר להלן, קיומן של הכנסות שמקורן מחוץ לישראל היה מבטל לרבים מהנישומים היחידים את האפשרות להנות מפטור מהגשת דוח שנתי מלא. במטרה להקל על חלק ניכר מן היחידים תושבי ישראל בעלי הכנסות שמקורן מחוץ לישראל פותח מנגנון "דיווח מקוצר". יודגש כי הדיווח המקוצר אינו מהווה דו"ח מס לעניין השומה ובסמכותו של פקיד השומה לדרוש הגשת דו"ח שנתי מלא.

חשוב לציין כי בתקנות קיימים סייגים לפטור מהגשת דו"ח. במסגרת תיקון התקנות, החל משנת 2013, צומצם הפטור מהגשת דו"ח ונוספה חובת הגשת דוח שנתי במקרים הבאים:

(א) נישומים החייבים ב"מס ייסף"-יחיד ו/או בן זוגו חייבים במס נוסף בהתאם לסעיף 121ב לפקודה (מי שהכנסתו החייבת כהגדרתה בסעיף 121ב(ה) עולה על 803,520 ₪ נכון לשנת 2016).

(ב) מי שמחזור המכירות מניירות ערך הנסחרים בבורסה שאינם פטורים ממס, עולה על הסכום הקבוע בסעיף 121ב לפקודה (803,520 ₪ נכון לשנת 2016).
(לפירוט נוסף אנא ראה פרק 9 במדריך המס).

2. מי רשאי לדווח במסגרת הדיווח המקוצר

כאמור, קיומן של הכנסות מחו"ל מחייב בהגשת דוח שנתי, וזאת מכיוון שלא נוכח מהכנסות אלו מס במקור בישראל.

עם זאת, לגבי יחידים שאלמלא הכנסת החוץ שלהם היו פטורים מהגשת דוח שנתי קיימת אפשרות לדיווח מקוצר כאמור, ובתנאי שיעמדו בדרישה הכפולה שמציב מנגנון הדיווח המקוצר:

(א) מילוי שובר הדיווח המקוצר ובו פרטים על ההכנסות מחו"ל.

(ב) תשלום המס המתחייב בהתאם לסכום שדווח בשובר.

3. ההכנסות עליהן ניתן לדווח במסגרת הדיווח המקוצר ושיעור המס החל עליהן

המשותף לכל ההכנסות הנכללות במסגרת הדיווח המקוצר הוא שיעור המס המוגבל שנקבע כי יחול עליהן. לגבי הכנסות אלו מבהיר חוזר מס הכנסה כי דרישת ניכוי הוצאות או זיכוי בגין מס זר עשויה לגרור חיוב במס בהתאם למדרגות המס הקבועות בפקודה, במקום שיעור המס המוגבל.

להלן נפרט את ההכנסות השונות ושיעורי המס המוגבלים שיחולו עליהן בשנת המס 2016:

הכנסה	om (*)	הערות לשיעור המס
ריבית על תכניות חסכון ופקדונות בתאגיד בנקאי בחו"ל	25%	בתנאי שאין מדובר בהכנסה מעסק בידי הנישום, שהיא אינה רשומה בפנקסי עסק, אינה חייבת ברישום כאמור, ולא נוכו הוצאות בגינה
ריבית על ניירות ערך זרים	25%	ריבית ודמי ניכיון
הכנסות מפעילות נושאת פרסים והגרלות	30%	בתנאי שלא נתבע ניכוי הוצאות, קיזוז הפסד, זיכוי או פטור ממס
דיבידנדים מחבר בני אדם תושב חוץ - ניירות ערך נסחרים	25% (1)	
דיבידנדים מחבר בני אדם תושב חוץ - ניירות ערך שאינם נסחרים	25% (1)	הדיווח המקוצר אינו חל על הכנסה לפי סעיף 75ב' לפקודה ("דיבידנד רעיוני")
רווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בחו"ל - ניירות ערך של חברה ישראלית	25% (1) (2)	בתנאי שלא נתבעו הוצאות מימון
רווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בחו"ל - ניירות ערך זרים	25% (1) (3)	בתנאי שלא נתבעו הוצאות מימון
הכנסות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל	15%	בתנאי שלא נתבעו הוצאות, קיזוז הפסדים או פטור ממס למעט פחת וניכוי בשל פחת.

(1) "בעל מניות מהותי" חייב בשיעור מס של 30% (לעניין הגדרת "בעל מניות מהותי" ראה סעיף 12.1 למדריך המס).

(2) רווח הון שנצמח עד ליום 1.1.2003 - פטור ממס. רווח הון אשר נצמח החל מיום 1.1.2003 חייב בשיעור 25% / 30%, לפי העניין.

(3) רווח הון שנצמח עד ליום 31.12.2004 חייב במס בשיעור של 35%. רווח הון אשר נצמח החל מיום 31.12.2004 חייב בשיעור 25% / 30%, לפי העניין.

בחוזר מ"ה 23/2004 הובאו פרטים נוספים לגבי אופן פעולת מנגנון הדיווח המקוצר, מעמד התשלום במסגרת הדיווח המקוצר, אופן תרגום ההכנסות ממט"ח לשקלים חדשים, דיווח על הכנסות מחו"ל על ידי "יחיד מוטב" ונושאים נוספים.

17.8 חברה נשלטת זרה - CFC

17.8.1 מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה

חוזר מס הכנסה 5/2003

במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון מספר 132) הורחב בסיס המיסוי הבינלאומי החל על תושבי ישראל באמצעות מעבר ממיסוי טריטוריאלי למיסוי פרסונלי. מעבר זה נועד למסות את תושבי ישראל על כלל הכנסותיהם בחו"ל. על מנת למנוע מצב שבו נישום, אשר מחויב במס בהתאם לשליטה הפרסונאלית, ינתב את הכנסותיו הפסיביות שמקורן מחוץ לישראל (ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס הוני) למסגרת משפטית זרה נפרדת - חברה זרה (תושבת חוץ) שהינה בבעלותו ועל ידי כך ידחה את ב החבות במס בישראל עד למועד קבלת ההכנסות בפועל בידיו, נקבעו כללים למיסוי חברה כאמור המוגדרת כ"חברה נשלטת זרה". שיטת מיסוי זו ידועה בעולם כהוראות CFC (Controlled Foreign Corporation).

כללי

במסגרת תיקון 132, נקבעו הוראות שעיקרן חיוב בעל השליטה במס, במקרים בהם חברה זרה מוחזקת על ידי תושב ישראל, כאשר רוב הכנסתה פסיבית או רוב רווחיה נובעים מהכנסה פסיבית (להלן: "חנ"ז"). זאת, באמצעות ראיית בעל השליטה בחנ"ז - אשר לו הכנסות פסיביות שטרם חולקו, כאילו חולקו לו אותן הכנסות כדיבידנד. משמעות הוראה זו היא מיסוי בעל השליטה על בסיס צבירת ההכנסות הפסיביות בחברה למרות שטרם חולקו לו בפועל.

לעניין זה הכנסה פסיבית היא כל אחת מההכנסות הבאות ובתנאי שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד: הכנסות מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה, תמלוגים, שכירות או תמורה ממכירת נכס שלא שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד. לעניין השאלה האם נכס שימש בעסק או משלח יד - יש לבחון זאת בהתאם לתקופת השימוש במרבית תקופת החזקה בנכס.

הכנסה פסיבית כוללת גם הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור לעיל, אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד. הכוונה היא לראות בהכנסה מדמי ניהול וכיוצא באלה, שמקורן בהכנסות פסיביות כהכנסה פסיבית.

במסגרת תיקון 198 לפקודה שונו כללי החנ"ז באופן מהותי. התיקון נכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2014. ראשית, נדון בכללי החנ"ז שהינם בתוקף עד ליום 31.12.13 ולאחר מכן נפרט את הדין החל מיום 1.1.14.