

AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



סוגיות מהפרקטיקה במיסוי בינלאומי

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
28 ינואר 2020



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

נושאי המצגת

- **תושב ישראל ותושב חוץ ברמת היחיד**
 - חלופת ניתוק התושבות;
 - תשלום מס במדינה אחרת והנווד הדיגיטלי;
- **תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק**
 - מועד עלייה / חזרה לישראל;
 - תקנות היחידים;
 - סוגיות במס רכישה ומס שבח של עולה חדש ותושב חוזר ותיק;
- **מיסוי חבר בני אדם**
 - תושבות חברה;
 - חברה נשלטת זרה; חברת משלח יד זרה;
 - מוסד קבע;
- **מיסוי LLC אמריקאי**
- **דגשים נוספים**



תושב ישראל ותושב חוץ – מושגי יסוד



"תושב ישראל" – מבחן אובייקטיבי/ איכותי

תושב ישראל מוגדר בפקודה, כדלקמן:

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

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

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

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

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

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

"תושב ישראל" – מבחן כמותי

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

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

"תושב ישראל" – מבחן סובייקטיבי

תושב ישראל:

מבחן סובייקטיבי-

- "ההיבט הסובייקטיבי - מתעניין בזיקות הנפשיות הקושרות בין האדם למקום: היכן הוא רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד, הסיבה להימצאות במקום מסוים או להיעדרות ממנו; הרגשת שייכות למקום וכן הלאה" (ע"א 477/02).
- "מקובל עלי כי תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי." (ע"א 8234/11).

"תושב חוץ"

- תיקון 168 תיקן, בין היתר, את הגדרת "תושב חוץ", לצרכי הפקודה. רוצה לומר, עד לתיקון 168 הוגדר "תושב חוץ" בפקודה בהגדרה השיורית **"מי שאינו תושב ישראל"**. כלומר, מי שנמצא, כי **"מרכז חייו"** אינו בישראל ממועד מסוים ובהתאמה אינו נחשב עוד כ- "תושב ישראל", ייחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה (להלן: "החלופה הראשונה").
- במסגרת תיקון 168 הורחבה הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:
"תושב-חוץ" – מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);".
- דגשים לעניין תושבות יחיד ברפורמה המתוכננת כפי שפורסמה בעיתונות.

ניתוק תושבות לצורכי מס הכנסה בישראל

ניתוק תושבות:

- ניתוק התושבות הינו תהליך העברת מרכז החיים מישראל לחו"ל.
- ניתוק הזיקות הקושרות את היחיד לישראל ויצירת זיקות הקושרות את היחיד לחו"ל.
- ישנם מצבים בהם ניתן לנתק תושבות במועד העלייה על המטוס (פסקי דין צור, סולר). הליך הניתוק החל זמן מה לפני המעבר והסתיים בסמוך למעבר (פסק דין ספיר), או במועד ספציפי (פסק דין קניג).
- כללים לניתוק תושבות.

יתרונות:

- אי השלמת חבות מס בישראל (חיסכון של עשרות אלפי ₪ בשנה – בכפוף לבדיקה ספציפית).
- אי דיווח בישראל וחיסכון בעלויות דיווח.
- אי חבות בדמי ביטוח לאומי (כ- 60 אלף ₪ בשנה).

החלופות הנוספות:

כללים לניתוק תושבות (בחינה מהותית)

- ניתוק כל זיקה שאינה הכרחית מישראל
- תיעוד זיקות למדינת החוץ
- אי חיבור זיקות לישראל במהלך שהייה מחוץ לישראל
- שהייה מינימאלית בישראל (רצוי לא להגיע לישראל בשנת העזיבה, לשהות פחות מ- 30 ימים בשנה שלאחר מכן ולא לעבור 60 ימים בשנה בשנים הבאות)
- עזיבה לתקופה העולה על שלוש שנים
- קבלת סיוע משפטי- מקצועי

ניתוק תושבות - תיקון 223

טופס – 1348

דוח שנתי 2017
1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)

הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל
כאמור בסעיף 131(א)(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961



שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון
--------	-----------	----------	------------

פרטי הנישום

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

מספר ימי שהייה שלי בישראל: בשנת המס _____ בשנה שקדמה לשנת המס _____ בשנתיים שקדמו לשנת המס _____.

בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה _____ (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	לא במדינת הארץ	במדינת הארץ	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
	☐	☐	☐	☐	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים
	☐	☐	☐	☐	דירת המגורים שבבעלותי הושכרה (יש לצרף תקופת השכירות)
	☐	☐	☐	☐	שכרתי דירה למגורים
	☐	☐	☐	☐	בית הקבע שלי נמצא
	☐	☐	☐	☐	בן/בת זוגי התגוררו
	☐	☐	☐	☐	ילדי הקטינים מתגוררים
	☐	☐	☐	☐	ילדי מותחנכים במסדות חינוך
	☐	☐	☐	☐	הורי ו/או אחי התגוררו
	☐	☐	☐	☐	מקום עסוקי הרגיל או הקבוע
	☐	☐	☐	☐	עבודתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו
	☐	☐	☐	☐	הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס
	☐	☐	☐	☐	שלמתי מס על הכנסות
	☐	☐	☐	☐	ברשותי אורחות ו/או דרכון (או לצרף מספר דרכון)
	☐	☐	☐	☐	ברשותי ביטוח רפואי
	☐	☐	☐	☐	אני חבר/ה בקופת חולים
	☐	☐	☐	☐	בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	☐	☐	☐	☐	הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	☐	☐	☐	☐	אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם
	☐	☐	☐	☐	קיבלתי קצבאות (ילדים ו/או תמלוגים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)
	☐	☐	☐	☐	בבעלותי חשבון בנק פעיל
	☐	☐	☐	☐	בגין שנת המס שלמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)
	☐	☐	☐	☐	אני חבר/ה בארגונים חברתיים
	☐	☐	☐	☐	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב
	☐	☐	☐	☐	אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"
	☐	☐	☐	☐	ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו
	☐	☐	☐	☐	קיבלתי אישור תושבות לשנה זו

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)



שאלת התושבות הזרה כתנאי לניתוק תושבות והנוודים הדיגיטליים



שאלת התושבות הזרה כתנאי לניתוק תושבות

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

"למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא אף מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת. השאלה מהי משמעות אי-תשלום מס הכנסה באף מדינה היא שאלה מורכבת, המחייבת לצלול לעומקן של הגדרות דיני המיסוי הבינלאומי... אכן, יש לפרש את סעיף 2 לפקודה כחלק ממארג דינים הכולל אמנות למניעת כפל מס והסדרי זיכוי. כפי שראוי שמארג דינים זה יתייחס לטענת נישום כי המס האפקטיבי שהוא משלם הוא בבחינת כפל מס ולכן אינו הוגן; כך ראוי להתייחס גם לטענה הפוכה. אמנם לא בכל מקרה אי תשלום המס ילמד בהכרח על תושבות של הנישום (בפרט כאשר ההגדרה המשפטית של "תושבות" עשויה להשתנות ממקום למקום); ואולם - וכך קורה לדידי בענייננו - אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ."

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018) :

- מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות - האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?
- תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל. מהצד האחר, בא כוח המשיב השיב לשאלה האמורה בשלילה, תוך הפניה לאמנות בינלאומיות שתכליתן למנוע מצב זה. נדמה כי השאלה מעלה היבטים נורמטיביים, אך בראש ובראשונה - בירורים עובדתיים.
- נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חיו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חיו. זאת כאמור לא עשה המערער בעניינו.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018) :

- די לומר כי נקבע שההון שהועבר לישראל, נכסי הנדל"ן של המערער בישראל, משפחתו בישראל, וימי שהייתו בישראל בשנים שקמו לשנת המס – מלמדים על תושבותו הישראלית של המערער בשנת 2007.

- מי שהוא אזרח ותושב ישראל - ובמיוחד מי שנולד וגדל בישראל - ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת ביתו ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל.

- **עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל.** במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

אמית עליון – המשך:

- האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהה פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. העותר נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהם במוצא (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

- פסק הדין בעניין בר רפאלי (ע"מ 6418-02-16) (2019) -

"סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו ולילותיו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר...סבורני כי נמל בית זה מצוי (בעניינה של המערערת – הוספת הח"מ) בישראל ולא במקום אחר... בסופו של יום, המקום שבו עגנה ועוגנת היאכטה הוא בישראל ושם היא צורכת את השירותים הציבוריים שמעניקה המדינה לאזרחיה ולתושביה".

- סגירת תיקים במע"מ וביטוח לאומי.



תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק



תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק

- **"תושב חוזר ותיק"** - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.
- **הוראת שעה** - כתמריץ לשיבה ארצה במסגרת שנת ה-60 למדינת ישראל, נקבע כי יחיד ייחשב כתושב חוזר ותיק ששב והיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 ו-2009 גם אם היה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות בלבד (במקום עשר שנים).
- **תושב ישראל לראשונה**
- **הטבות מס במשך תקופה של עשר שנים.**



מועד עלייה/חזרה לישראל



מועד עלייה/חזרה לישראל

מהו מועד העלייה/ חזרה לישראל לצרכי מס?

- אין הוראה ברורה בפקודה. דבר משפיע ישירות על עצם הזכאות להטבות מס (2007) ועל מועד תחילת הטבות המס וסיומן.
- עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל":
- על מנת ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל. המועד יהיה המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:
- חלופה ראשונה: לגבי יחיד שאינו בעל משפחה שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.
- לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) מ-183 ימים בשנת מס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

מועד עלייה/חזרה לישראל

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 (המשך):

- **חלופה שנייה - לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.**
- **חלופה שלישית - יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה...**
- **תיתכנה נסיבות... [ההקשרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה(א)(2) אותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד ו/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות מפורטות בסעיפים 3.4.1 ו- 3.4.2 יצביעו על תוצאה שונה". יישום מבחן מרכז החיים בנסיבות העניין.**
- **פיצול תא משפחתי אגב החזרה לישראל**

"דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

• הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס ולהפך, בהתאמה עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והתקין את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006 ("תקנות היחידים").

• תקנה 3 לתקנות אלו קובעת, כדלקמן:

"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה:

(1) נציג דיפלומטי ...

(2) חייל בצבא מדינה זרה...

(3) יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;

"דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

(המשך)

(4) סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;

(5) מורה, מרצה או איש מחקר השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(6) איש דת ...

(7) חולה המאושפז בבית חולים ...

(8) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ - בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל. "עולה חדש" מוגדר בתקנות כ"עולה כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה";

• "עולה" כהגדרתו בסעיף 35 (ד) לפקודה

• מלכודת המס של תוכנית "מסע" וכו'.



הטבות המס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה



הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

עובדות:

- המערער נולד בישראל בשנת 1953 ועזב לטובת אנגליה בשנת 1987 בגיל 34. עד לשנת 2004 עסק המערער **בפיתוח של מוצרים ונכסים** במסגרת עבודתו בקבוצת EMC הבינלאומית.
- הנכסים כללו לטענתו שיטות מימון לרכישת מוצרי החברה באמצעות הסכמי ליסינג, כמו גם שיווק מחדש של אותם מוצרים בתום תקופת הליסינג.
- בשנת 2004 הוגדר תפקידו של המערער **כמשווק ומפתח של המודל השיווקי הכלול ב"נכסים"** למדינות עם שווקים מתעוררים. בהתאם להסכם שנחתם עם הקבוצה, קיבל המערער, לטענתו, תמורה מהחברה, כנגזרת של ה"נכסים" שפיתח.
- **בשנת 2007 חזר לישראל** ושימש באותו תפקיד בחמש מדינות ים תיכוניות, כולל ישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

טענת המערער:

- טענתו המרכזית של המערער הייתה כי התמורה אותה קיבל מהחברה החל מיום 1.7.2004 ואילך, מהווה נגזרת של ה"נכסים" שפיתח במהלך התקופה בה חי באנגליה. לדבריו, במסגרת תפקידו הרב לאומי אין זיקה בין זמן שהותו בכל אחת מן הטריטוריות עליהן הוא מופקד לתמורה המשולמת לו מהחברה.
- לפיכך, יש להחיל לגביו את מלוא הפטור לתושב חוזר ותיק שבסעיף 14(א) לפקודה לפי שתי החלופות המצויות בו: לפי חלופת מקום הנכס - שכן מקור הכנסותיו מהחברה הוא בנכסים שפיתח המערער עבור החברה בתקופה בה חי מחוץ לישראל, בהיותו תושב אנגליה; לפי חלופת מקום הפקת וצמיחת הנכסים - הואיל והכנסותיו מהחברה בתקופות הרלוונטיות כלל לא היו תלויות בשהותו בטריטוריות השונות.
- לחילופין, ביקש המערער לקבוע את חבות המס על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות בהתאם לימי עבודה בישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

- בית המשפט המחוזי דחה את הערעור בסוגיה זו וקבע כי בהעדר ראיות מתאימות, המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" מחוץ לישראל.
- המערער חתם עם הקבוצה על חוזי עבודה סטנדרטיים, בהם מעוגנים תנאי עבודה מקובלים: גובה השכר, מקום ביצוע העבודה, זכויות נלוות כגון השתתפות באחזקת רכב, כפיפות לבעל תפקיד בחברה וכדומה.
- גם **ביחס לחלופת מקום הפקת וצמיחת הנכסים** נמצא כי מרבית השנה בישראל, המערער עובד ממשרדי החברה הישראלית מול לקוחות ישראליים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי הקבוצה בחו"ל, השתלמויות בכנסים וכיוצא בכך.
- **"בהעדר ראיות מצדו של המערער בכל הנוגע לאופן שבו יש לפצל את ההכנסה, בין זו שהופקה מעבודתו בישראל ובין זו שהופקה מעבודתו בחו"ל, איני רואה מקום שלא לאמץ את ה"מפתח האובייקטיבי" בו עשה המשיב שימוש.** המדובר במפתח המתבסס על חלוקת ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל מתוך סך ימי העסקים בשנות המס נשוא הערעור, כאמור בחוזר מס הכנסה 1/2011".

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

"לגישתי, את ההוראה בסעיף 14(א) לפקודה, המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" ראוי לפרש באופן רחב, כך שהיא חלה הן על הכנסות פסיביות, והן על הכנסות פירותיות אחרות שמקורן בנכסים כאמור. על כן, שיטות עבודה, שיטות מכירה, מוצרים פיננסיים, מנגנונים שונים וכדומה, שפותחו על ידי תושב חוזר בתקופה בה היה בחו"ל, עשויים להיחשב כ"נכסים" לצורך קבלת הפטור לפי סעיף 14(א) לפקודה, ככל ש"נכסים" אלו הינם בבעלות התושב החוזר, או ככל שההכנסה משולמת בזיקה ממשית אליהם. כך, אם מדובר ב"נכס" השייך למעסיק, אשר פותח על ידי התושב החוזר כחלק מעבודתו ותפקידו אצל המעסיק, וזה האחרון מצא לנכון לתת לו תגמול בשל כך, הרי שתגמול זה, ככל שהוא ממשיך להשתלם לידי של התושב החוזר גם לאחר שובו לישראל, עשוי להיחשב כהכנסה שמקורה בנכס המצוי בחו"ל. הוא הדין במקרה שבו לשם הפקת ההכנסה מ"הנכס", נדרש הנישום לפעילות נוספת לאחר הגיעו לישראל. בנסיבות אלה, אין לומר כי אין כלל ועיקר בידי הנישום "נכס" בחו"ל, אלא כי התוצאה האפשרית היא שיש לפצל את ההכנסה בין זו שמקורה בנכס גופו, ובין זו המופקת בשל הפעילות הנעשית בישראל, באותה מידה שהמשיב עצמו נוהג לפצל את ההכנסה לזו שהופקה בישראל ולזו שהופקה בחו"ל, כגון על בסיס ימי השהייה."

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "מוסד קבע"

אי תחולת הגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם

- חברה תהא תושבת ישראל כהגדרתה בפקודה אם-
 - היא התאגדה בישראל;
 - השליטה והניהול מופעלים בישראל.

• במסגרת תיקון 168 תוקנה הגדרה של חברה במסגרת החלופה השנייה ונקבע - "למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת";

- רוצה לומר, חברה זרה לא תיחשב כחברה תושבת ישראל על פי מבחן השליטה והניהול רק בשל עלייתו ארצה של בעל מניותיה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: כרסום שני – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

• (א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, **תושב מדינת אמנה**, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו **באופן דומה** לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

• (ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, **שאינו תושב מדינת אמנה**, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "מוסד קבע" – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - המשך:

• "העובדה כי המחוקק **מיעט** מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, **אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור**".

סעיף 131ה' לפקודה:

"**עמדה חייבת בדיווח**" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה: (1) היא **עומדת בניגוד** לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח; (2) **יתרון המס** הנובע ממנה עולה על **5 מיליון ₪** באותה שנת מס או על **10 מיליון ₪**, במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

חריג: הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪** והוא הפיק רווח הון, אשר אינו עולה על **1.5 מיליון ₪**.



תום תקופת הטבות המס



עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז

נקבע כי בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, כחברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו תושב תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(1) לפקודה.

עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

-

עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב1(א) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), **יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב1(א) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 75ב1(א) לפקודה.**

עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמ"ז לתושב חוזר

ותיק או לתושב ישראל לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב1(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

- בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).
- כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

תקופת ההטבות של הנאמנות תקבע בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים, לא תוארך תקופת ההטבות.

עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה

כל חלוקה לנהנה שהוא תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור אחיד ללא הטבה של 30%.

דגשים לקראת פקיעת תקופת 10 שנות הטבות המס

פעולות הכנה אפשריות לפני פקיעת תקופת הטבות המס:

- הכנת "הצהרת הון עצמית" נכון למועד הפקיעה, שתהווה בסיס לדיונים אפשריים מול רשות המסים.
- בחינת חבויות הדיווח והמס בישראל לאחר פקיעת ההטבות (נאמנות).
- ביצוע רה-ארגון בפעילות העסקית מחוץ לישראל, תוך הכרת מבחן השליטה והניהול ביחס לחברות זרות - עניין ניאגו, שי צמרות וכו'.
- מתן מתנות לקרובים תושבי חוץ (סעיף 97(א)(5) לפקודה שולל פטור).
- פיצול נאמנויות עם נהנים מוטבים לפני מועד הפקיעה.
- התאמה להוראות חמ"ז לגבי יחידים מוטבים שנותנים שירותים מחוץ לישראל באמצעות חברה – בחינת צירוף שותפים זרים (לרבות קרובי משפחה).
- ניתוק תושבות מישראל.
- פטור ריווח הון ליניארי גם לאחר תום תקופת ההטבות (סע' 97(ב)(3) לפקודה).
- פתיחת תיקים "אחורה"



סוגיות במס רכישה ומס שבח



הגדרת "תושב ישראל" לעניין חוק מיסוי מקרקעין

- "תושב חוץ" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה;
 - שאלת מרכז החיים ויישום מועד החזרה/ הגעה לישראל.
 - "תושב ישראל" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, בשינוי זה:
- 49א. (א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה; לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

טופס "הצהרת מוכר דירת מגורים יחידה"

במסגרת טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:

- בשנה בה מכרתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת מכירת הדירה, אשה בישראל מעל 183 ימים;
- לא יחולו עלי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל, התשס"ו – 2006).
- בשנת מכירת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת מכירת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת מכירת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתיקבע לי במס שבח, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.

הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1) (4)) מוגדר כך:

"תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת

הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (לא כולל תושב חוזר).

• שאלת מרכז החיים ויישום מועד החזרה/ הגעה לישראל.

• טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה".

• סעיף 85 לחוק לאחר מועד החזרה/עלייה לישראל.

• חסר ביסוס, מנוגד לפסק דין תלמי, פסק דין קניג, חוזר מס הכנסה 1/2011 ועוד

טופס "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה"

במסגרת טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:

- בשנה בה רכשתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת רכישת הדירה, אשה בישראל מעל 183 ימים;
- בשנת רכישת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת רכישת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת רכישת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתיקבע לי במס רכישה, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה

שווי מס רכישה (בש"ח) – שנת 2020	שיעורי מס (מופחתים)
0-1,744,505	0%
1,744,505-2,069,205	3.5%
2,069,205-5,338,290	5%
5,338,290-17,794,305	8%
17,794,305 ומעלה	10%



סוגיות בשליטה וניהול



פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

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

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

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

- "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".
- נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

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

מבחן השליטה והניהול

בית משפט עליון – ע"א – 1609/16 (2018) – דחה את הערעור -

- "לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגינו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה."
- "בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המאקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה."
- השלכות פסק הדין – תמונת ראי.
- ערבוב בין שליטה לניהול.
- חברות בעלות פעילות פאסיבית – האם חנ"ז

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)

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

- מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?
- מי הם מנהלי החברה?
- מי מקבל את ההחלטות בחברה? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?
- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.
- יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
- האם מנהלי החברה/הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת הפעילות העסקית.
- אין די בקיומו של משרד בחו"ל כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.



2 - חברה נשלטת זרה



חברה נשלטת זרה

חברה נשלטת זרה

- הסעיף יוצר גוף משפטי, הקרוי "חברה נשלטת זרה" (להלן: "חנ"ז"). לגבי משטר המס של החנ"ז, קובע סעיף 75(ב)(1) לפקודה כי:
" בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים. "
- אם מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף, הרי שאף אם החנ"ז אינה מחלקת בשנת המס את רווחיה, עדיין יראו לצרכי מס את רווחיה כאילו חולקו לבעלי השליטה בה (דיבידנד רעיוני).
- **בעל השליטה בחנ"ז ימוסה על בסיס צבירת הרווחים הפאסיביים בחברה, למרות שאלו טרם חולקו לו בפועל.**

חברה נשלטת זרה

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

(א) בסעיף זה –

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

(א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה...

(ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית...

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;

חברה נשלטת זרה

סעיף 75ב(א)(1) - המשך

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

חברה נשלטת זרה

הכנסה פסיבית מוגדרת בסעיף 75ב(א)(5)(א) לפקודה, כדלהלן:

"(א) כל אחת מהכנסות אלה, למעט הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד:

- (1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה;
- (2) הכנסה מדיבידנד. לעניין זה לא יובא בחשבון דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15% על ידי החברה מחלקת הדיבידנד...;
- (3) הכנסה מתמלוגים;
- (4) הכנסה מדמי שכירות;
- (5) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד או שאינה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88;

חברה נשלטת זרה

הכנסה פסיבית בסעיף 75ב(א)(5)(א) – המשך:

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

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

חברה נשלטת זרה

דגשים:

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

חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

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

חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

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

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

• דוגמת השיחלוף (1031) – יחיד/LLC

• התנגשות עם אמנת המס

• חוזר מס הכנסה 5/2004

• חוזר מס הכנסה 6/2016

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

• פסק דין רוזבאד - ע"א 10241/17 (2019)

חברה נשלטת זרה

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

רקע עובדתי:

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

חברה נשלטת זרה

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

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

השאלה המשפטית העיקרית:

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

חברה נשלטת זרה

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

החלטת בית המשפט:

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

חברה נשלטת זרה

דגשים (המשך):

פס"ד רוזבאד נכסים (ע"א 10241/17) (2019) (ערעור המדינה התקבל):

• "צודק המערער בטענתו, לפיה פסק בית המשפט המחוזי בניגוד להוראת סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה, סטה בפסיקתו מעקרון יסוד שבדין בישראל למיסוי חברות, שלפיו חברה היא יחידת מס נפרדת, ויצר, באופן תקדימי וללא אסמכתא בדין, יחידת מיסוי חדשה, היא קבוצת חברות."

• עמדה חייבת בדיווח מספר 77/2019 - תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות

• לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זהה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין אם לאו. כלומר, אין להתעלם מעקרון הישות הנפרדת של כל חברה.

עמדה מספר 80/2019 - החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות

לעניין חברה נשלטת זרה

הוראת סעיף 75ב לפקודה תחול גם על מי שמחזיק באחד מ"אמצעי השליטה" בחבר בני אדם, אם הוא מחזיק ב"אמצעי השליטה" באותו חבר בני אדם בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 75ב לפקודה. קרי, בעת בחינת תנאי ההחזקה בחברה נשלטת זרה כמפורט בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות (בהתאם להגדרת "אמצעי שליטה" בסעיף 88 לפקודה).



חברה משלח יד זרה



חברה משלח יד זרה

סעיף 75ב1(א):

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

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

חברה משלח יד זרה

סעיף 75ב(ד):

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

חברה משלח יד זרה

דגשים:

- צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג – 2003.
- "1. עיסוק או מקצוע מהמנויים להלן יהיה משלח יד מיוחד לעניין סעיף (5) לפקודה, ובלבד, שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי:
- רשימה סגורה.
- שיווק ומכירות/ הימורים
- "דיני המס החלים" –
- לגבי חבר בני אדם שהוא תושב מדינה גומלת המגיש דו"ח על הכנסותיו או נישום באותה מדינה
- דיני המס באותה מדינה תוך התאמות מסוימות המפורטות בסעיף 75ב1(ג) (להלן: "הרווח המותאם");
- בכל מקרה אחר – על פי דיני המס בישראל.
- סע' 62א לפקודה: הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד ...

מיסוי חברות ארנק וחברת משלח יד זרה

סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים - סעי' 62א לפקודה:

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (שאינה חברת הבאים:
משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד
במצבים



מוסד קבע: חשיפה במדינת הפעילות



מוסד קבע

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

מוסד קבע

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

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

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשרו של סוכן תלוי:

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

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

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשר של פעילות עזר או הכנה:

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

יישום הכללים במסגרת ה- MLI ובאמנת המס עם אוסטרליה.



פעילות בארצות הברית באמצעות LLC



מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

LLC בדין האמריקאי –

- LLC עם שני חברים או יותר בהחזקה של החברה (A multiple-member LLC) מתנהלת באופן דומה לשותפות – לכל חבר יש חשבון (basis), אשר כולל את הכספים שהזרים ל-LLC, בתוספת חלקו ברווחים, בניכוי חלקו בהפסדים ובניכוי כספים שחולקו. ה-LLC במקרה זה מגישה דוח 1065 ונותנת לכל חבר את חלקו בתוצאות השותפות ובהון השותפות במסגרת טופס שנקרא K-1. לפי דיני המס בארה"ב, כל עוד החשבון של החבר ב-LLC גבוה מאפס, חלוקת כספים לא תיחשב להכנסה, שכן מדובר בחלוקה על חשבון כספים שהחבר הזרים ל-LLC או על חשבון חלקו של החבר ברווחי ה-LLC (אשר כבר הוטל עליהם מס כאילו הופקו במישרין בידי החבר).
- LLC אשר מוחזקת על ידי בעל זכויות יחיד (A single-member LLC) נחשבת לגוף שקוף לחלוטין לצרכי מס בארצות הברית (Disregarded Entity) וכל הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ישירות לבעל הזכויות היחיד בה.

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- חוזר 5/2004 – קובע "השקפה" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי – מטרת החוזר היא טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר בלבד, ואין בו כדי לשנות את מעמד התאגיד ל"שקוף" לחלוטין לצורך מס. כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה- LLC.

- **עמדה חייבת בדיווח – עמדה מס' 16/2016** - תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אין רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.

לדוגמה:

- קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה- Schedule E.

ע"מ 54138-04-15 עניין גרינפלד (2019)

העובדות:

- הנישום החזיק במרבית הזכויות ב- 15 תאגידים בתחום הנדל"ן בארה"ב המאוגדים כ- LLC.
- הנישום החיל על עצמו את ההסדר המפורט בחוזר מס הכנסה 5/04 וקיזז את ההפסדים שנוצרו לחלק מתאגידי ה- LLC כנגד הרווחים שנצמחו ליתרת התאגידים.
- המשיב לא התיר את הקיזוז, ומכאן הערעור.

נפסק:

- סעיף 11.4 להוראות חוזר 5/2004 – "במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות". נדחתה טענת הנישום שיש לקרוא "תאגיד" בלשון רבים.
- בית-המשפט דחה גם את טענתו של המערער לפיה, לוי כל ההשקעות בתאגידי ה- LLC היו מתבצעות תחת החזקה של תאגיד LLC אחד, היה ניתן להגיע לתוצאת מס זהה. זאת, מהטעם שבעל מניות במספר חברות בישראל אינו רשאי לדווח על סך ההפסדים והרווחים של כלל החברות ביחד (באשר הפסדי כל חברה בנפרד ניתנים לקיזוז מול רווחיה בלבד).

הערעור נדחה

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

סוגיות לדיון -

- עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה - חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

לדוגמה:

- שיעורי פחת שונים
- שחלוק נכסים
- לכאורה, לא חל על LLC.

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

- עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד - יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122א ו-125ג לפקודה)

דגשים -

- 122א – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)
- 125ג – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד
- האם מדובר בשינוי מדיניות?
- שימוש בחברת בית (סעיף 64 לפקודה) או חברה משפחתית (סעיף 64א לפקודה).
- מה לגבי חברות קיימות?
- עולים חדשים/תושבים חוזרים ותיקים בתום תקופת ההטבות?
- מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)

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

עובדות

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא **דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות** (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.
- בנוסף, בדוחותיהם לשנות המס 2010-2013, דרשו חלק מהמערערים **פחת בגין מלוא עלות הרכישה של הדירות**, בתואנה שלפי דיני המס בארה"ב ניתן לנכות את הפחת בגין מלוא השווי של הדירות, ורק כאשר מדובר ב"בניין" חלה שם מגבלה על הפחתה של רכיב הקרקע.

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

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לזיכוי העקיף -

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסתה בארצות הברית היא **הכנסה מעסק**, בעוד בישראל חבות מס היא על **הכנסה מדיבידנד** – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה **הכנסה מאותו מקור** (סעיף 204 לפקודה).

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

פסיקת בית המשפט המחוזי ביחס לפחת -

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור גם בהקשר זה -

- טענת המערערים **לא הוכחה** מבחינת הדין האמריקאי.

- את הכללים לניכוי הפחת **יש לקבוע לפי דין המס בישראל**. משמע, לפי סעיף 21 לפקודה, הקובע כי בחישוב המחיר המקורי של בניין, לצורך קביעת הפחת, לא יובא בחשבון מחיר הקרקע שעליה הוקם הבניין - תוך שניתן להעריך את עלות הקרקע ב-1/3 מהעלות הכוללת, וזאת בהיעדר ראיות הקובעות אחרת.

ע"א 4030/17 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2018)

פסיקת בית המשפט העליון -

"עיינו בחומר לרבות סיכומי הצדדים, ושמענו את טענותיהם. דעתנו היא כי לא נפלה שגגה בממצאים העובדתיים שנקבעו - מה גם שהצדדים הגיעו להסכמות בעניין זה בהליך קמא - ובמסקנה המשפטית שנגזרת מהם".

דגש – פסק הדין לא עסק בפרשנות חוזר 5/2004 (מצב שאין מדובר "בהשקפה מלאה" לצרכי מס).



שיקולים פרקטיים מיסויים נוספים לפעילות מחוץ לישראל



דגשים נוספים

הבנת דיני המס המקומיים באמצעות מומחי מס מקומיים

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

דגשים נוספים

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

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

תודה לכולם!

