



הכללים לקביעת תושבות של חברה לצורך מס

# האם חברה "ישראל" היא חברה ישראלית?

מתי רשאית מדינת ישראל להטיל מס על הכנסתה של חברה? • האם ניתן "להגר" את תושבות החברה לצורך מס? • האם תוכל מדינת ישראל להמשיך להטיל מס על הכנסה של חברה "זרה"? • עו"ד ורו"ח שגיא גרשגורן מנתח את הוראות דיני המס בישראל ביחס לתושבות המס של חברה בהתבסס על עמדת רשויות המס ועל פסיקת בית המשפט המחוזי שנקבעה לאחרונה

העסק, ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת. לפיכך, מקום הכינוס של אסיפת בעלי המניות, בדרך כלל, לא יהא גורם מכריע לעניין הנדון, והשאלה העיקרית שאותה יהיה צורך לבחון לשם קביעת המקום שממנו מתבצעים השליטה והניהול היא: היכן ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית, ומהיכן מתקבלות ההחלטות המאפשרות את התנהלות העסק. בהתאם לחוזר, יש לבחון לעניין זה את ההחלטות המרכזיות והמהותיות שבחיי העסק, המתקבלות ברמה הניהולית הבכירה. אולם, בנוסף לכך, מכיוון שהרישום הפורמלי של התאגדות והרישום החשבונאי אינם מעידים בהכרח על מקום ניהול האסטרטגי של העסק, חשוב לבחון את תהליך קבלת ההחלטות בכללותו. לכן יש לבחון היכן, מבחינה מהותית, צמח הצורך לקבל החלטה בעניין מסוים, היכן נבדקו כל האלטרנטיבות, היכן בוצעו כל עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטות, היכן התייעצו עם גורמים מקצועיים שונים, וכמובן – היכן התגבשה ההחלטה הסופית.

## איתור מקום הפעלת "השליטה והניהול"

פעולות המהוות החלטות ברמה של ניהול אסטרטגי כוללות לפי החוזר, בין היתר, החלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי, ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת על עתיד החברה, החלטות בדבר מימון הפעילות השוטפת או מימון עסקה ספציפית, החלטות בנוגע להשקעות מהותיות, החלטות בדבר השקעות במיגזרי פעילות חדשים וכדומה. כחלק בלתי-נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה

## « עו"ד ורו"ח שגיא גרשגורן

האם העובדה ששמה של חברה הוא "ישראל", שיש לה משרד בתל-אביב ושמונהלה הוא ישראל ישראלי, הופכת אותה לחברה ישראלית שתשלם את מיסיה במדינת ישראל? נקדים ונאמר – התשובה היא: ממש לא. ננסה לבחון מתי בעצם חברה חייבת לשלם את מיסיה בישראל ומה יהיו התנאים ההכרחיים שחברת "ישראל" תצטרך למלא כדי להיות חברה כזאת. מס הכנסה בישראל מוטל, בדרך כלל, על הכנסה חייבת במס שנבעה ל"תושב". לפי הוראות פקודת מס הכנסה, חבר בני אדם נחשב לתושב ישראל "אם התקיימו בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל". קביעה לפיה חברה איננה תושבת ישראל עשויה לבטל את יכולתה של מדינת ישראל להטיל מס על הכנסת החברה שנבעה בחו"ל. יזמים ישראלים הפועלים בשווקים הבינלאומיים כתושבי ישראל יתחייבו במס על הכנסתם הבינלאומית. הקמה של חברה שתהיה "תושבת חוץ" לצורך מס, ובאופן זה "תימלט" מרשת המס הישראלית, עשויה להניב ליזמים יתרונות מיסוי משמעותיים.

## ובכן, מהי עמדתה הרשמית של רשות המיסים?

על הדרך שבה תנהג רשות המיסים בבואה לבחון האם מקום השליטה על העסקים וניהולם מופעלים בישראל ניתן ללמוד מחוזר של מס הכנסה. לפי החוזר, אין די בבעלות המשפטית הפורמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא שיש לבחון את היכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות



**בבעלות תושבי ישראל הייתה חברה ישראלית אשר עסקה בייצוא מוצרי טקסטיל וחברה באיי בהאמה, שבה נכללה פעילות עסקית הנוגעת לקשרים עם לקוחות בחו"ל. לקראת הנפקת מניות החברה הישראלית למסחר בבורסה בתל אביב מכרו הבעלים את מניות החברה הזרה - לחברה הישראלית**

הפעילות העסקית, מיקום המשרדים הראשיים, מקום הספרים והנהלת החשבונות שממנו פועל הדירקטור אשר נוטל על עצמו אחריות בביצוע משימות. בנוסף קבע בית המשפט, שיש לבחון את המקום שאליו פונים הדירקטורים, במשך תהליך קביעת המדיניות, לצורך התייעצות עם גורמים בעסק.

בפסק דין של בית המשפט באנגליה בפרשת R V. CHIPPING AND OTHERS נאמר, כי בקביעת מקום הניהול והשליטה יש לבחון היכן אלו בוצעו בפועל. לשם כך יש להסתמך, בין היתר, על מקום תיפקודם בפועל של כל אנשי המפתח, מקום קבלת ההחלטות בפועל, המקום שממנו נידונות התקשרויות עסקיות חדשות, מקום ביצוע שיחות הטלפון, הכתובת למשלוח מכתבים, מקום האדמיניסטרציה ואיחסון הספרים, ומקום ניהול חשבונות הבנקים.

### **לא ידעו לציין שמות של יצרנים**

בית המשפט המחוזי בישראל נדרש לאחרונה לשאלת השליטה והניהול במסגרת עמ"ה 1029/00 יצחק ניאנו נ' פקיד שומה כפר סבא, שניתן ביום 12 בינואר 2012. בבעלות תושבי ישראל הייתה חברה ישראלית אשר עסקה

והניהול" דורש החוזר לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל, בין אם מדובר במועצת המנהלים ובין אם בגורם לו נתנה מועצת המנהלים שיקול דעת רחב, ואשר עליו מוטלת האחריות לכישלון בביצוע ההחלטות. המקום שממנו ביצע גורם זה את החלטותיו הוא המקום אשר ממנו בוצעו הניהול והשליטה.

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 או עריכת דוחות כספיים, וכן מיקום היועצים - יועצים פיננסיים, יועצים משפטיים, המקום שאליו קיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים, כגון התכתבויות, תשקיפים ונייר פירמה. כמו כן יש בקריטריונים התייחסות של גורמים עסקיים אל מיקום החברה, הרכב פרסונלי של הדירקטוריון, המקום שממנו מתבצע גיוס עובדים בכירים, ועוד כהנה וכהנה.

**ומהי פסיקת בתי המשפט בחו"ל ובישראל בעניין זה? בפסק דין שניתן באוסטרליה בעניין North Australian Pastoral Ltd. v. FCT כי בבחינת מקום שליטה וניהול יש להתייחס לגורמים שונים, כגון: מקום**



הדירקטורים לא ידעו לציין שמות של יצרנים ונמצא שבבעלותם חברה שסיפקה כתובות לעסקים זרים



החברה הישראלית בעברית - באשר הדירקטורים כלל לא היו דוברי עברית.

לעניין זה לא מצא בית המשפט שיש צורך של ממש במנגנון התאגידי שהוקם מחוץ לישראל, אשר כלל דירקטורים, משרדים, חשבון בנק ועוד, אלא ראה בהם פלטפורמה תאגידי מלאכותית. עוד נמצא, שהדירקטורים לא ערכו או ניסחו את הפרוטוקולים של החברה, ולא הייתה להם ידיעה ממשית על פעילותה העסקית. הדירקטורים לא ידעו לציין שמות של יצרנים, ונמצא שבבעלותם חברה שסיפקה כתובות לעסקים זרים. גם לגבי החלטה על מכירת מניות החברה הזרה לחברה הישראלית נמצא, שלדירקטורים לא הייתה מעורבות של ממש. לפי כל זה נמצא, שהחברה באיי בהאמה מנוהלת ונשלטת בישראל.

### דרך סימון וניטרול של מוקשי מס

**מכאן ננסה לקבוע מהי בחינת תושבות לפי אמנות למניעת כפל מס, וחיוב במס בישראל של חברה תושבת חוץ.**

להשלמת הדיון נציין בקצרה מספר נושאים שהדיון בסוגיה לא יהיה שלם אם לא יוזכרו - אף על פי שנוכח לייחד להם מאמר נפרד.

גם אם יימצא שהחברה היא תושבת ישראל לצורך מס, זאת לפי הוראות פקודת מס הכנסה - הרי שאם תאוגד החברה במדינה שישראל חתמה עמה על אמנה למניעת כפל מס (המכונה בפקודה "מדינה גומלת"), תגברנה הוראות האמנה, לרבות ההוראות הקובעות

בייצוא מוצרי טקסטיל, וחברה באיי בהאמה שבה נכללה פעילות עסקית הנוגעת לקשרים עם לקוחות בחו"ל.

לקראת הנפקת מניות החברה הישראלית למסחר בבורסה בתל אביב מכרו הבעלים את מניות החברה הזרה לחברה הישראלית. את תמורת המכירה העבירו הבעלים לחברה הישראלית כנגד חוב שהיה לבניהם של הבעלים לחברה הישראלית. במועד העברת התמורה - טרם הרפורמה שבוצעה בדיני המס בשנת 2003 - וככלל, לא היה מוטל מס על דיבידנדים שהתקבלו מחוץ לישראל. חריג לכלל זה קבע אז, שיראו הכנסה כמופקת בכל זאת בישראל אם מדובר בהשתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל.

פקיד השומה, טען, בין היתר, שהחברה באיי בהאמה היא חברה שהשליטה בה וניהולה מופעלים בישראל, ולכן הדיבידנד שקיבלו ממנה הבעלים חייב במס בישראל. המערערים, לעומת זאת, טענו כי עסקי החברה שבאיי בהאמה נוהלו מחוץ לישראל על ידי מנהל ליה ועובדיה בחו"ל. לטענתם, בדירקטוריון נכללו תושב הונג קונג, תושב הולנד ותושבת שווייץ, אשר החזיקו בעבור החברה משרדים בז'נבה, באמסטרדם ובניו יורק, ריכזו הזמנות מרחבי העולם, ניהלו את הכספים, הנפיקו חשבוניות, ועוד כיוצא באלה.

בית המשפט סקר את הראיות שהוצגו בפניו, ומצא שכל הפעילות מול יצרנים ישראלים וקניינים זרים נעשתה באמצעות החברה הישראלית, וכן באמצעות סוכן עצמאי, תושב ישראל, שהיה נוהג להתכתב עם



פקיד שומה יכול להקדים ולהטיל מס על בעלי מניות שהם תושבי ישראל, גם אם מדובר בחברה שאיננה תושבת ישראל



**סוכן עצמאי תושב ישראל נהג להתכתב עם החברה הישראלית בעברית, כאשר הדירקטורים כלל לא היו דוברי עברית. לעניין זה לא מצא בית המשפט שיש צורך של ממש במנגנון התאגידי שהוקם מחוץ לישראל, אלא שראה כאן פלטפורמה תאגידית מלאכותית**

תושבות זרה, שלמעלה מ-75% מבעלי מניותיה הם תושבי ישראל, והכנסתה נובעת ממשלח יד מיוחד, שבו עוסק עבור החברה, מחוץ לישראל, בעל מניות תושב ישראל. יש הסבורים, שאם תאוגד "חברת משלח יד זרה" במדינה גומלת, יגברו הוראות האמנה על הוראות הפקוד, דה, לרבות על ההוראה הנוגעת ל"חברת משלח יד זרה" - ותוגבל אפשרותה של מדינת ישראל להטיל מס על הכנסות בינלאומיות הנובעות לחברה הזרה במקרה כזה. ואחרון, אף על פי שלאחר הרפורמה במס והחל משנת 2003 חייב בעל מניות תושב ישראל לשלם מס בישראל על הכנסה מדיבידנד שקיבל מחברה שאיננה תושבת ישראל במועד שבו יחולק הדיבידנד - הרי שאם יימצא שמדובר ב"חברה נשלטת זרה" (הגדרתה היא, בתמצית, ולפי סעיף 175 לפקודה, חברה בעלת תושב בות מס זרה שרוב בעלי מניותיה תושבי ישראל, ומרבית הכנסתה פאסיבית) - גם אז יוכל פקיד השומה להקדים ולהטיל מס על בעלי מניותיה שהם תושבי ישראל, אף אם החברה הזרה טרם חילקה את הרווחים לבעלי המניות. אין ספק שיזם ישראלי הפועל בשוק הבינלאומי ישיכיל לעשות אם יפנה ליעוץ בתחום המיסוי הבינלאומי, על מנת לבחון אפשרות לדחייה או להפחתה של נטל המס המשולם בישראל על הפעילות הבינלאומית, לרבות באמצעות הגדרת החברה הבינלאומית כחברה שאיננה תושבת ישראל לצורך מס, ובאמצעות סימון וני טרול "מוקשי מס" המאפשרים לישראל להטיל מס גם על הכנסתה של חברה שאיננה תושבת ישראל. ❁

תושבות לצורך מס, על הוראות הפקודה. כל זה לפי הוראה מפורשת במסגרת סעיף 196 לפקודה, הנותן עליונות משפטית לאמנות למניעת כפל מס על פני הוראות כל חיקוק. באופן כזה עשויה התאגדות מושכת לת של חברה מחוץ לישראל לבטל את יכולת המיסוי של רשות המיסים בישראל על הכנסות בינלאומיות שנבעו לחברה. כמובן, יש לבחור התאגדות במדינה גומלת ששיעור המס בה נמוך משיעור מס החברות בישראל, שהועלה בראשית שנת 2012 מחדש לשיעור של 25%. גם אם תאוגד החברה במדינה גומלת, וגם אם לפי הוראות האמנה תימצא החברה כ"תושבת חוץ", עשויה רשות המיסים להוסיף ולטעון, כי לחברה בעלת התושבות הזרה לצורך מס נוצר "מוסד קבע" בישראל - דבר המאפשר לרשות המיסים בישראל, גם לפי הוראות האמנה, למסות חלק מהכנסותיה העסקיות הבינלאומיות המשויכות לאותו "מוסד קבע". אם מתקיימים קשרי מסחר בין החברה בעלת התושבות הזרה לבין גופים קשורים בישראל, יכולה רשות המיסים לקבוע את מחירי העסקאות ("מחירי ההעבר" רה") מתוך ניסיון להשיא את החלק ברווח הבינלאומי המיוחס למדינת ישראל. במקרה כזה יהיה על החברה הזרה להראות, שהעסקאות הבינלאומיות מבוצעות ב"מחיר השוק", וזאת לפי הוראת סעיף 85 לפקודה. ישראל יכולה להטיל מס על הכנסות בינלאומיות של חברה זרה - אם יימצא שמדובר ב"חברת משלח יד זרה" שהיא, בתמצית, ולפי סעיף 5 לפקודה, חברה בעלת