

מוסד קבע בישראל של חברה זרה - החלטת מיסוי

מאת: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (משפטן) אייל סנדו

הצדדים פנו בבקשה שלא לראות במיזם מוסד קבע שיש לחברה הזרה בישראל, ולחלק את רווחי המיזם בהתאם לשיעור ההשתתפות של כל שותף במיזם, כשהחצי בתוצאות הנובע מהפעילות בישראל ייוחס לחברה הישראלית, והחצי השני הנובע מפעילות במדינה הגומלת ייוחס לשותף הזר.

כך, השותף הישראלי יחויב במס בישראל על מחצית מרווחי המיזם (כהכנסה שהופקה בישראל), והשותף הזר לא יחויב במס בישראל על המחצית השנייה (כהכנסה שהופקה מחוץ לישראל).

בהחלטת המיסוי אומצה גישה מעט שונה, שלפיה יש לראות במיזם (בשותפות הלא רשומה) ישות כלכלית אחת המפיקה הכנסות ורווחים מפעילויות ברחבי העולם, כאשר כל שותף במיזם הוא שותף יחסי בכלל הכנסות המיזם, גם אלו המופקות במדינת מושבו וגם אלו המופקות במקום אחר. כמו כן, יש לראות בפעילות בישראל כמקיימת מוסד קבע לחברה הזרה, ולפיכך יהיה השותף הזר חייב בחלק מרווחי המיזם שהופק בישראל באמצעות אותו מוסד קבע על פי הנסיבות והוראות האמנה הרלוונטית, באשר לייחוס הכנסות של מוסד הקבע. כמו כן נקבע כי הכנסותיהם של

לאחרונה פרסמה רשות המסים החלטת מיסוי שכותרתה "מוסד קבע של שותפות המוחזקת על ידי תושב ישראל ותושב חוץ", העוסקת בשאלת מוסד קבע בישראל של חברה זרה שהקימה מיזם משותף עם חברה ישראלית.

להלן נעמוד על פרטי העובדות, הסדר המס שניתן ושאלות שמתעוררות בנוגע להחלטת המיסוי.

העובדות - חברה ישראלית העוסקת ביבוא, בשיווק ובהפצה של מוצרי תקשורת, הקימה מיזם משותף לפיתוח ולמכירת מוצרי תקשורת עם חברה זרה שהוקמה לצורך כך. החברה הזרה תושבת מדינה גומלת ובבעלות שני יחידים תושבי אותה מדינה. המיזם אינו מאוגד ופועל כשותפות לא רשומה. למיזם שתי פעילויות עיקריות: האחת, פעילות פיתוח הנשענת על טכנולוגיות הפיתוח שבמדינה הגומלת, ומבוצעת במדינה הגומלת על ידי תושבי אותה מדינה; והשנייה, פעילות שיווק וייעוץ ללקוחות בעולם שתבוצע על ידי החברה הישראלית מישראל. השתתפות הצדדים ברווחי המיזם היא בחלקים שווים (50/50), והשכר משולם על ידי המיזם לכלל העובדים של המיזם (לרבות אלו שבמדינה הגומלת).

- יחידים תושבי המדינה הגומלת, בין שעצמאים ובין ששכירים, יחויבו ככל שיהיה רלוונטי על פי הוראות האמנה. החלטת המיסוי מעלה כמה שאלות והתייחסויות כלהלן:
1. יש לציין שעל פי החלטת המיסוי קיימת חבות מס מהותית לחברה הזרה בישראל (בשל קיומו של מוסד קבע), אולם החברה הישראלית יכולה לשמש נציגתו של השותף הזר בכל הנוגע לדיווח ולתשלום המס. בכך נקטה רשות המסים גישה מקלה, ולטעמנו מבורכת, בכל הקשור להטלת חובות פרוצדורליות על תושבים זרים (כפי שעולה גם מהחלטות מיסוי קודמות בנושא מוסד קבע).
 2. לא קיים פירוט בהחלטת המיסוי לעניין מקום עבודתם של היחידים הזרים, אולם חיובם במס בישראל כמי שהועסק על ידי מוסד קבע - אפשרי רק במקרה שהעבודה בוצעה בפועל בישראל.
 3. אף שהדבר מפורט בסעיף הבקשה, החלטת המיסוי אינה מתייחסת לקורלציה שבין שיעורי השותפות לבין קביעת התרומה של כל צד לתוצאות המיזם. ואולם, הנחה סבירה היא שההסכמות העסקיות בין הצדדים באשר לשיעורי ההשתתפות ברווחים - משקפות את תרומתו של כל צד לתוצאות, בייחוד כאשר לא קיימים נכסים בלתי מוחשיים שהועברו במסגרת הקמת המיזם (כפי שמפורט בהחלטה).
 4. רישומה או אי רישומה של שותפות אינו משפיע על שאלת מוסד הקבע בנוגע למיזם משותף.
 5. באופן קוהרנטי להחלטה בדבר חיובו של השותף הזר בשל הכנסות שהופקו בישראל, יש לקבל טענה לקיומו של מוסד קבע במדינה הגומלת (כפוף לדיני המס באותה מדינה גומלת), ולהתיר לחברה הישראלית זיכוי ממס זר שישולם במדינה הגומלת על הכנסות המופקות בה באמצעות מוסד קבע הממוקם שם.