

מיסוי אמנים זרים בישראל

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

סעיף 17 לאמנת המודל (להלן: "האמנה"), ובהתאם מרבית האמנות של ישראל המבוססות על אמנת המודל, קובע זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור (המדינה שבה מבוצעת ההופעה), ולרוב ללא מגבלה כלשהי. זכות זו קיימת ככל שחברת האמנים מקבלת את אותה ההכנסה.

בהקשר זה שונה אמנת המס עם ארצות הברית, וגם זכויות המיסוי העולות בהקשר למקרה המתואר.

סעיף 18 לאמנה (בדרנים ציבוריים) מעניק זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור, כאשר האמן נותן את השירות ישירות (כאשר ישנה מגבלה על הסכום הקבועה בסעיף). ככל שעסקינן בחברת אמנים, הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 19 לאמנה (סעיף זה חל גם על הכנסות אחרות שאינן מהופעה ציבורית):

סעיף 19(1) לאמנה מעניק את זכות המיסוי הראשונה למדינת המקור (ישראל, בדוגמה). בסעיף נקבע כי אין עסקינן ברווחי עסקים, ומשכך מתייתר הצורך בקיומו של מוסד קבע במדינת המקור כדי לאפשר את זכות המיסוי בה. עם זאת, זכות המיסוי מותנית בשני גורמים:

הנושא הנדון הוא זכויות המיסוי במדינות השונות במקרה שאמנים זרים מופיעים בישראל, ובמיוחד כאשר מעניק השירות הוא חברה המעסיקה את אותו אמן זר או שהוא חברה שבבעלותו ("חברת אמנים").

באופן עקרוני, על פי הוראות סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") בשילוב עם סעיף 4 לפקודה, העוסק במקום הפקת ההכנסה, הכנסתו של אמן זר מהופעה המתקיימת בישראל חייבת במס בישראל. הדין האמור חל גם אם בעלת ההכנסה היא חברת אמנים הקשורה בהסכם עם מפיק ישראלי, והיא זו המעסיקה את האמן.

זכויות המיסוי האמורות מקבלות ביטוי ספציפי באמנות המס שעליהן חתומה ישראל, גם באלו המבוססות על מודל ה-OECD וגם באמנת המס עם ארצות הברית. נציין כי לעמדתנו, ובמקביל לדיון בהשלכות הוראות האמנות על מיסוי ספורטאים או אמנים, ניתן לטעון כי במקרים מסוימים חלק ההכנסה שמשלם המפיק הישראלי אינו חייב במס בישראל כלל משום שיש לראותו כמופק בחו"ל, במיוחד כאשר מרכיב ההכנה המבוצעת בחו"ל הוא מהותי.

אותו אמן (שגם הוא תושב ארצות הברית או בנסיבות מסוימות אף תושב מדינה שלישית) והיא אינה משלמת לאמן בעבור ההופעה, אלא צוברת רווחים ועושה בהם שימוש אחר (למשל השקעה בנדל"ן), אין חובת תשלום מס בישראל. כמו כן, גם אם משולמת תמורה כלשהי לאמן והיא נתונה למס במדינת מושבו (ארצות הברית), לא תחול חבות במס בישראל, גם אם שיעור המס בארצות הברית נמוך יותר מזה שהיה משולם בישראל.

חשוב להדגיש שסעיף 19(2) לאמנה קובע שסעיף 19(1) לאמנה, המאפשר את זכות המיסוי במדינת המקור, לא יחול אם הוכח לרשות המוסמכת בישראל שאין בהקמת החברה ובקיום הפעילות באמצעותה כדי להפחית במסי הכנסה. מכיוון שמסי ההכנסה הנדונים באמנה הם מס ישראלי או מס אמריקני, נראה כי כאשר החברה האמריקנית חבה במס בארצות הברית לא יחול סעיף 19(2) לאמנה, ועל כן יחול סעיף 19(1) לאמנה.

המשמעות היא שלילת זכות המיסוי לישראל.

ראשית, נדרש כי הסכם ההתקשרות או הנסיבות מעידים על כך כי מזמין השירות (הלקוח או המפיק הישראלי) קבע את זהות האמן שיופיע בישראל. לא כך הדבר אם מפיק ישראלי התקשר, למשל, בעסקה עם חברת אמנים אמריקנית, שלפיה מתחייבת חברת האמנים להעניק מספר הופעות בישראל כאשר היא בוחרת את זהות האמן. שאלה מעניינת בהקשר זה היא מהו הדין במקרה שהמפיק הישראלי בוחר קבוצה של אמנים פוטנציאליים, ואילו חברת האמנים קובעת את זהות האמן הספציפי בכל הופעה.

שנית, על חברת האמנים לשלם לאמן תמורה בעבור ההופעה, במישרין או בעקיפין. נשאלת השאלה אם הכוונה היא רק לאופן התשלום (לצד שלישי וממנו לאמן, למשל) או גם לסיווגו (למשל, תשלום שכר או דמי ניהול ואף חלוקת דיווידנד מחברת אמנים שבבעלותו). נוסף על כך, נקבע שתנאי זה אינו נבחן אם מקבל התשלום הוא תושב אחת משתי המדינות המתקשרות (ישראל או ארצות הברית) הנתון למס על אותה הכנסה. מכאן, ניתן ללמוד שאם עסקינן בחברת אמנים אמריקנית שבבעלותו של