

מיסוי בישראל לחברה בחו"ל בבעלות תושבים ישראלים הפועלת בחו"ל

ע' ר' שואלת:

חברה זרה בבעלות תושבים ישראלים עוסקת במכירת דירות בחו"ל (לעתים לאחר השבחתן). לחברה יש מנכ"ל מקומי ומשרד מקומי. בעלי המניות טסים מעת לעת למדינה זו לצורך פעילות החברה.



השאלות:

1. האם בדרך התנהלות זו ניתן לקבוע שהשליטה והניהול נעשים בחו"ל?
2. אם התשובה חיובית, האם ישנה חשיפה למס בישראל?
3. האם התשובה תשתנה אם עסקי החברה יכללו השכרת דירות?

רו"ח (משפטן) אייל סנדו משיב:

סוגיית השליטה והניהול על עסקיה של חברה היא סוגיה מורכבת, וההכרעה בה תלויה בנסיבות העובדתיות הספציפיות באותו מקרה. לבחינת נושא זה ראוי להתייחס לשני פסקי הדין שניתנו לאחרונה ועסקו בעיקר בסוגיה זו:



מקרה ניאגו (ע"א 3102/12) עסק בחברה תושבת ישראל שמכרה את פעילותה בחו"ל לחברה זרה, ולקראת הנפקתה של החברה הישראלית, מכרה החברה הזרה את פעילותה בחזרה לחברה הישראלית. החברה הזרה חילקה לבעלי המניות את תמורת מכירת הפעילות כדיוידנד (דיוידנד שנטען בגינו פטור מכיוון שהתקבל מחוץ לישראל לפני תחולתו של תיקון 132 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 [להלן: "הפקודה"]). פקיד השומה טען, בין היתר, שחלוקת הדיוידנד חייבת במס בישראל מכיוון שהחברה הזרה היא חברה שהשליטה והניהול בה בוצעו מישראל.

בית המשפט המחוזי ניתח את הסוגיה והגיע למסקנה כי חברי הדירקטוריון של החברה הזרה לא היו מעורבים בניהול עסקיה באופן ממשי, אלא שימשו כפלטפורמה מלאכותית, ועל כן נקבע כי ישנם שליטה וניהול מישראל. פסיקה זו אושרה לאחר מכן גם בבית המשפט העליון.

במקרה ינקו וייס (ע"מ 06-1090) נדונה סוגיית השליטה והניהול על רקע נסיבות בעייתיות. באותו מקרה הוכח שהמנגנון הניהולי בחו"ל לא היה מהותי, ונאמר שיכולת קבלת החלטות מישראל (של בעלי המניות) בעידן הנוכחי קלה הרבה יותר לאור התשתית הטכנולוגית הנוחה. אגב, פסיקת בית המשפט העליון במקרה זה (ע"א 805/14) ניתנה לא מכבר, ובה נפסלה השומה בשל התיישנות.

נוסף על האמור לעיל, לצורך בחינת הסוגיה ניתן להיעזר בחוזר מקצועי מספר 4/2002 (קווים מנחים לבדיקת שליטה וניהול) שפרסמה רשות המסים, אשר מתווה קריטריונים לבחינת הסוגיה.

מבלי להכריע בסוגיה שבענייננו, יצוין כי נהוג לראות בחברות עסקיות בעלות מנגנון ניהול מקומי במדינת היעד, לרבות בתחום הנדל"ן, כחברות תושבות של אותה מדינת יעד. תימוכין לכך ניתן למצוא גם בפסק דין חברת שי צמרות (אורנית) בקשר לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (ע"מ 13-05-32172). באותו מקרה נקבע כי חברה זרה בעלת פעילות נדלנ"ית בישראל תיחשב לתושבת ישראל משום שלא הוכח קיומו של מנגנון ניהולי מחוץ לישראל או אף מסוגלות לניהול כאמור, בין היתר, לאור העובדה שהפעילות בישראל (כפעילות עסקית מורכבת) דרשה מנגנון ניהולי זמין ומקצועי (לרבות בכל הנוגע לקבלת החלטות), מנגנון שאותו הפעיל ככל הנראה מנהל החברה שהיה תושב ישראל.

מנתוני השאלה עולה כי בעלי המניות עצמם, שכפי הנראה משתתפים בהליכי קבלת החלטות בענייני החברה, עושים זאת בעת שהותם במדינה הזרה. עובדות אלו תורמות למסקנה שאין שליטה וניהול בישראל, שכן תושבותם של בעלי המניות בחברה הנבחנת לא מעידה בהכרח על מקום השליטה והניהול.

משכך, אם אין שליטה וניהול מישראל, החברה נחשבת לתושבת חוץ ואינה חייבת במס על הכנסות שהפיקה מחוץ לישראל. ולהיפך, אם יוכח שישנם שליטה וניהול מישראל, אזי לצורכי מס החברה תושבת ישראל והיא חייבת במס על הכנסותיה גם מחוץ לישראל (תוך קבלת זיכוי ממס זר ששולם במדינת היעד).

לעניין השכרת הדירות, אציין כי התשובה שלעיל בעינה עומדת ושאלת השליטה והניהול צריכה להישאל ולהיבחן בכל מקרה. עם זאת, גם אם החברה אינה תושבת ישראל מכוח מבחני השליטה והניהול, יש לבחון אם הכנסות משכר דירה שצמחו לחברה עשויות להחיל את הוראות סעיף 75 לפקודה (בעניין חברה נשלטת זרה – חנ"ז), ובכך למסות את בעלי השליטה במס על דיווידנד רעיוני. כמובן שלצורך החלת הוראות החנ"ז נדרש להוכיח שההכנסות הן פאסיביות, ולא כאלו שמגיעות לכדי עסק. ההכנסות הפאסיביות צריכות להוות את עיקר הכנסות החברה, וכן שיעור המס במדינת היעד צריך להיות 15% או פחות מכך.