

## מיסוי תושב ישראל שמחזיק בחברה בארץ ובחברות נוספות בארצות הברית

### נ' ו' שואל:



תושב ישראל שעלה לפני עשר שנים (אחרי תקופת הפטור לעולה חדש), מחזיק בחברה הרשומה ופועלת בארץ, ונוסף על כך מחזיק ב-100% בשש חברות הרשומות בארצות הברית ופועלות שם. עיסוק החברות בארצות הברית הוא השמת כוח אדם. הוא שוהה בארץ כ-60% מהימים, ו-40% מהזמן הוא טס לארצות הברית כדי לפקח ולנהל את החברות הפועלות שם. כאשר הוא בארץ הוא אינו עובד בפועל בחברות בארצות הברית, אלא רק במקרי חירום. לחברות בארצות הברית יש מנהלים בתחומים שונים כך שהן פועלות בארצות הברית לכל דבר.

האם הוא או החברות חייבים במס כלשהו בארץ בגין החברות בארצות הברית (למעט מס על משכורת שהוא מקבל וכן על דיווידנד שמחולק)?

האם נכון להגיד ש:

1. אין מדובר בחני"ז היות שההכנסות אינן פסיביות?
2. אין מדובר בחמי"ז היות שאין זה משלח יד המפורט בתקנות?
3. החברה אינה תושבת ישראל, שהרי היא התאגדה בחו"ל והניהול ושליטה מתבצעים בידי תושב ישראל בשהותו בחו"ל, ולכן אין הוא חייב במס פרט למס על דיווידנד או משכורת אם יש?

### רו"ח (משפטן) אייל סנדו משיב:



תחילה יש לבחון את שאלת התושבות לגבי החברות האמריקאיות אשר התאגדו בארצות הברית. פקודת מס הכנסה קובעת שחברות כאמור תיחשבנה לתושבות ישראל אם השליטה והניהול על עסקיהן מופעלים מישראל.

עם זאת, ככל שמדובר בחברות מאוגדות (Incorporated), בניגוד לחברות מסוג LLC, הרי הוראות האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה (להלן: "האמנה") חלות לגביהן. סעיף 3(3) לאמנה, הן בקביעת תושבות של גוף שאינו יחיד (למשל - חברה) אשר נחשב לתושב שתי המדינות (כל אחת על פי דיניה הפנימיים), קובע כדלקמן: "כאשר בשל הוראות סעיף קטן (1) אדם שאינו יחיד הוא תושב שתי המדינות המתקשרות, ישתדלו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות לפתור את שאלת מקום מושבו בהסכמה הדדית ולקבוע את אופן החלת האמנה לגביו".

מהאמור לעיל עולה כי גם אם השליטה והניהול על אותן חברות אמריקאיות מופעלים מישראל, אין לקבוע באופן חד צדדי כי חברות אלו תיחשבנה לתושבות ישראל, אלא יש לפתור סוגיה זו בדרך

של הסכמה הדדית. מהניסיון הפרקטי במקרים אלו ניתן לטעון, כי לפחות בכל הנוגע לחברות שיש להן פעילות עסקית המתקיימת ו בארצות הברית ומנוהלת ממנה, רשות המסים בישראל אינה מבקשת לקבוע כי מדובר בחברות ישראליות.

ככל שמדובר בחברה מסוג LLC למשל, עמדת רשות המסים בישראל היא כי על חברה מסוג זה לא חלות הוראות האמנה, ולפיכך קביעת תושבותה של חברה כאמור תהיה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), כפי שפורט לעיל.

בנסיבות הקונקרטיות במקרה המתואר בשאלה - ניתן להבין כי מנגנוני השליטה והניהול על עסקי אותן חברות אינם ממוקמים בישראל ולפיכך אין לראות בחברות כאמור תושבות ישראל בכל מקרה, זאת מכוח הוראות פקודת מס הכנסה ומבלי להידרש להשפעתן של הוראות האמנה.

באשר ליתר השאלות שנשאלו:

אין מדובר בחברה נשלטת זרה (חנ"ז) כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, משום שאין מדובר בהכנסות פאסיביות.

ככל הנראה, אין מדובר בחברת משלח יד זרה (חמ"ז) כהגדרתה בסעיף 175 לפקודה, בין שנטען כי פעילות השמת עובדים אינה באה בגדרו של צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003 (ולעניין זה תיתכן טענה כי פעילות השמת עובדים עשויה להיחשב לפעילות מסוג "תיווך" על פי אותו צו), ובין שבשל העובדה שבעל החברה אינו מבצע בפועל את פעילות ההשמה בעבור אותן חברות - אלא פעילות זו מבוצעת על ידי עובדים ומנהלים מקומיים.

לסיכום - בהנחה שאין מדובר בחברה תושבת ישראל, ואין מדובר בחברה זרה העונה להגדרת חנ"ז או חמ"ז, הרי הכנסות אותן חברות - אשר הופקו מחוץ לישראל - אינן חייבות במס בישראל. מובן ששכר או דיווידנדים המתקבלים על ידי בעל השליטה, בהיותו תושב ישראל, חייבים במס מלא בישראל על פי השיעורים הקבועים בפקודה, תוך מתן זיכוי ממס זר על פי הוראות האמנה והוראות חלק י פרק שלישי (פרק הזיכויים) בפקודה.

בנוגע להכנסות אשר הופקו על ידי אותן חברות בישראל, אם הופקו, הן עשויות להיות חייבות במס בישראל כפוף להוראות האמנה בעניין קיומו של מוסד קבע בישראל, אולם לפי נתוני השאלה נראה שאין הדבר מתקיים.