

דמי שכירות - חובת הניכוי בתשלום דמי שכירות למגורי העובד

- שלושה שחקנים ישראלים - חתמו בעצמם על חוזה השכירות כך שאין מקום לניכוי מס במקור מדמי השכירות.
- מאחר שהיא מסווגת כמוסד ציבורי, דמי השכירות ששילמה אינם הוצאה בידה ולכן אינם נכללים בהגדרת "דמי שכירות" לצורך ניכוי מס במקור שכן לשון התקנה בהגדרת דמי שכירות היא "שתשלום בעד מקרקעין.... שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה..." ולשיטת המערכת היא מלכ"ר ולפיכך אין כלל עניין בתביעת הוצאה.
- לחילופין עלתה טענה - כי היה מקום להקטין את שיעור ניכוי המס במקור כיון שהמשכירים פטורים ממס או חייבים בשיעור מס של 10% (לפי סעיף 122 לפקודה), ולכן אם שיעור הניכוי במקור יעמוד על 35%, ייווצר עודף מס.

עיקרי טענות המשיב

- המערכת היא "השוכר" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות והיא שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם בצו ולכן חייבת בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות.
- העובדה כי מדובר במוסד ציבורי - אין משמעה שלא ניתן לתבוע הוצאה, והמערכת דרשה את ההוצאה בדוחותיה. בנוסף, היא מחויבת בתשלום מס שכר בגין רכיב זה.
- באשר לשלושת השחקנים הישראלים - המערכת לא צירפה הסכמי שכירות כדי להוכיח טענותיה לפיהם הם השוכרים והמשלמים ולפיכך יש לנכות מס במקור בגינם.
- לענין הקטנת שיעור ניכוי המס במקור - המערכת לא פנתה למשיב בבקשה להקטנת שיעור המס, לא המציאה הסכמי שכירות / פרטי המשכירים, ומנעה מהמשיב אפשרות לבחון האם המשכירים אכן דיווחו על דמי השכירות ושילמו מס, והאם הם עומדים בתנאים המזכים בתשלום מס בשיעור 10%.

נקבע בפס"ד

- בהתאם לתקנות - "שוכר" - הינו אדם המשלם

מעסיקים מעמידים לעיתים דירות לטובת עובדיהם, אשר הם שוכרים מבעלי הדירות. אנו נשאלים רבות האם בעת העמדת דירה לשימוש העובד יש לנכות במקור למשכיר ומה שיעור הניכוי. ב- 8 ביוני 2024 ניתן פס"ד אשר עסק במגוון סוגיות ואנו נתמקד במבזק זה בסוגיית דמי שכירות. פס"ד סלעים איתנים - עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון (ע"מ 22-01-38608).

ב- 22 בדצמבר 2020 ניתן פס"ד נוסף אשר עוסק גם בסוגיית ניכוי במקור מהשכרת דירה לטובת שחקנים - ע"מ 17-01-24090, גליל-גולן אחר בע"מ (להלן: גליל-גולן").

רקע עובדתי

- המערכת עמותה המפעילה את קבוצת הכדורסל בליגת העל בישראל ובליגת האלופות ומעסיקה עובדים ישראלים וזרים.
- המערכת הינה מלכ"ר בהתאם לחוק מס ערך מוסף, ומוסד ציבורי בהתאם לסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.
- המערכת מעמידה דירות לטובת השחקנים הזרים ולחלק מהשחקנים הישראלים ולשם כך היא שוכרת דירות, חותמת על הסכמי השכירות ומשלמת את דמי השכירות לבעלי הדירות.

השאלה שבמחלוקת היא האם המערכת היא "השוכר" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) (להלן: "התקנות") ולפיכך שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור) (להלן: "הצו") ולכן חייבת בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות.

עיקרי טענות המערערת

- השחקנים מתגוררים בדירות והם השוכרים מבחינה מהותית (ורק מפאת דרישת בעלי הדירות אינם חותמים בעצמם על הסכמי השכירות) והמערכת הינה רק זרוע ארוכה - לפיכך המערכת אינה "השוכר" ולא קמה לה

חובה לנכות מס במקור.

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 1022

נושאי השבוע:**מיסוי ישראלי**

דמי שכירות - חובת הניכוי
בתשלום דמי שכירות
למגורי העובד

מיסוי בינלאומי

שינוי תושבות של חברה
זרה מהווה אירוע מס?

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, כהן

פתרונות מיסוי בע"מ



דמי שכירות על חשבוננו, מטעמו או על חשבוננו של אחר.

2. מהאמור עולה כי לצורך חובת ניכוי מס במקור לא נדרש כי מי שמשלם את דמי השכירות יתגורר בדירה, ולמעשה אף לא נדרש כי הוא זה שיחתום על הסכם השכירות. די בכך כי הוא המשלם דמי שכירות, על מנת שייחשב "שוכר"

לצורך התקנות. על אחת כמה וכמה שהמשלם הוא "השוכר" והוא בעצמו חותם על הסכם השכירות.

3. כיון שהמערכת אישרה כי גם במקרים בהם השחקנים חתמו על הסכמי השכירות היא זו ששילמה את דמי השכירות - הרי שממילא קמה חבות ניכוי מס במקור.

4. הטענה כי אין מדובר ב"דמי שכירות" לצורך התקנות מאחר שהיא מוסד ציבורי הפטור ממס, לא התקבלה. עולה מהצו כי די בכך "שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה"; נאמר "הכנסה" לא "הכנסה חייבת".

5. בטענה לפיה ניכוי במקור בשיעור 35% אל מול הפטור החל על המשכירים או שיעור מס מופחת של 10% - יביא לגביית יתר - עקב חוסר הבאת מסמכים לא יכל המשיב להפעיל שיקול דעתו ולהורות על הפחתת שיעור ניכוי המס במקור.

6. הוטל קנס של 15% מהסכומים שלא נוכו סעיף 191א לפקודה - מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב.

גליל-גולן - נוסף כי בפס"ד גליל-גולן נקבע כי יש לנכות במקור מדמי שכירות 35%. כמו כן, נקבע כי ההוצאה בגין מגורים לשחקנים ישראלים מהווה טובת הנאה לעובדים. ובאשר לשחקנים הזרים - ניתן לנכות הוצאות בגין שכר הדירה ששולם עבורם (אולם לא סופקו ראיות לרבות זהות שחקני החוץ).

התייחסותנו

אכן בתחום הספורט קיימים כשלים טכניים לעיתים להחתים ולגרום לשחקנים לשלם, שכן בעלי הדירות חוששים ששחקן זר שהיום כאן ומחר נעלם יהיה זה שיעמוד מולם. לעיתים בעיה של קיום חשבונות בנק בארץ, שפה, לעיתים פרקי זמן קצרים ועוד.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני ולרו"ח (משפטן) ישי כהן, ממשרדנו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



מיסוי בינלאומי - שינוי תושבות של חברה זרה מהווה אירוע מס?

לפני כחודש, פורסמה החלטת מיסוי (בהסכם) **מס' 3168/24**, בנושא העתקת מדינת ההתאגדות של חברת החזקות זרה המחזיקה במלוא הון מניותיה של חברה בישראל. ההחלטה היא בעלת משמעות רבה, אשר מביעה את עמדת הרשות בנושא, ומביאה בשורה "חיובית עם כוכבית".

נזכיר, שמכירת מניות בחברה ישראלית על ידי חברה זרה הינה פטורה ממס בישראל על פי הוראות סעיף 97(ב3), ככל שהחברה הנמכרת הוקמה או נרכשה לאחר ה- 1 בינואר 2009, ובכפוף לתנאים נוספים. הפטור הקבוע בסעיף לא מתנה את הפטור בתושבות תושב החוץ, או בקיומה של אמנה. במקרים רבים, מכירת מניות כאמור על ידי תושב חוץ לא תהא חייבת במס בישראל, מכוח אמנות מס עליהן חתומה ישראל, אשר יחולו בעניינינו של המוכר.

במקרה הנדון בהחלטת המיסוי, מכירת מניותיה של החברה הישראלית על ידי החברה הזרה לא זכאית לפטור ממס בהתאם להוראות הפקודה בשל יום רכישת המניות. לאור הצורך בהחלטת מיסוי, אנו מניחים שהוראות האמנה בין ישראל לבין מדינת המושב המקורית לא מקנה פטור בגין מכירת מניות החברה הישראלית (כדוגמת ארה"ב, איטליה, הולנד, צרפת וספרד).

בכוונת החברה הזרה להעתיק את מקום מושבה למדינה אחרת שגם היא מדינת אמנה. העתקת מקום המושב תתבצע הן בהיבט המשפטי (הרישום התאגידי) והן בהיבט המיסוי (תושבות המס של התאגיד).

החלטת המיסוי מאשרת, כי העתקת מקום המושב של החברה הזרה אינו מייצר אירוע מס בגין מניות החברה הישראלית. המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה הישראלית והחברה הזרה יהיו כפי שהיו עובר להעתקת מקום המושב של החברה הזרה.

עם זאת, הוסכם כי מכירה עתידית של מניות החברה הישראלית על ידי החברה הזרה לאחר פעולת

העתקת התושבות למדינת התושבות החדשה, ככל ותהיה, תישאר חייבת במס בהתאם להוראות הפקודה ולא תהיה זכאות לפטור ממס בהתאם להוראות הפקודה כתוצאה מהעתקת מדינת המושב. עוד הוסכם, שלא תהיה פגיעה בזכויות המיסוי של ישראל כתוצאה משינוי מדינת התושבות של החברה הזרה, כך שכל פעולות עתידיות בין החברה הזרה לחברה הישראלית (למשל דיבידנדים שיחולקו מישראל או מכירה עתידית של מניות החברה הישראלית) אשר זכאיות להקלה מכוח הוראות האמנה למניעת כפל מס, יתחייבו לפי שיעור המס הגבוה מבין שיעור המס שנקבע באמנת המס בין ישראל לבין מדינת המושב המקורית ושיעור המס שנקבע באמנת המס בין ישראל לבין מדינת המושב החדשה.

בנוסף למגבלות הללו, החלטת המיסוי נשענת על עובדות שמגבילות את תחולת החלטת המיסוי למקרים ייחודיים בלבד, בפרט:

- העדר החזקה (בעקיפין) על ידי תושבי ישראל, תוך אימוץ הוראות סעיף 68א לפקודה;
- יראו בחברה הזרה בתום תהליך העתקת התושבות כתאגיד קיים שממשיך את פעילותו וזהותו המשפטית.
- במדינת המושב המקורית ומדינת המושב החדשה, אין רואים בפעולת שינוי התושבות כפירוק של חברה קיימת והקמה מחדש של יישות חדשה.
- בסוף תהליך העתקת המושב למדינת המושב החדשה תימחק החברה הזרה מרשם החברות במדינת המושב המקורית.
- פעולת העתקת המושב, מייצרת אירוע מס במדינת המושב המקורית הדומה במהותו למס יציאה (אם כי פטור בהתאם לדין המקומי החל במדינת המושב המקורית).
- רישום החברה הזרה במדינת המושב החדשה אינו מייצר בסיס עלות חדש או מועד רכישה חדש.
- פעילות העתקת המושב נועדה לצרכים כלכליים, מסחריים ועסקיים ואין בה כדי ליצור הפחתת מס בישראל. על מנת להבטיח את האמור, החברה

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



העברת התושבות היא בפרן המיסויי בלבד (הענקת מקום הניהול האפקטיבי); בשל הוראות דיני התאגידים במרבית המדינות, ורק במקצת המקרים, העברת התושבות נעשית בפרן המשפטי והמיסויי גם יחד.

אנו מברכים על החלטת המיסוי שנותנת ודאות לאותם מקרים ייחודיים. עם זאת, לדעתנו, צמצום התחולה ושימור הדינים המחמיר, לא עולים בקנה אחד עם הצרכים העסקיים ועם דיני המס החלים במדינות אחרות בעולם וראוי שיחולו גם בישראל. לעמדתנו, שינוי מקום מושבה של חברה זרה אינו מהווה אירוע מס בישראל, ללא קשר לקיומה של אמנה. זאת, כמובן, כפרן להמשכיות פעילותה וזהותה המשפטית של החברה, ובכפרן לקיומם של טעמים מסחריים ועסקיים והעדר טעמים של הפחתת מס בלתי נאותה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולרו"ח (משפטנית) סאלי גליבטר, ממשרדנו.

הישראלית והחברה הזרה הסכימו שלא לפגוע בזכויות המיסוי של ישראל כתוצאה משינוי מדינת התושבות של החברה הזרה והחלת אמנת המס בין ישראל לבין מדינת התושבות החדשה.

נזכיר את פס"ד פרוסול (ע"מ 50783-01-14) שדן בטענת פקיד השומה להפעלת סעיף 86 לפקודה ("עסקה מלאכותית") כשנטען כי נישום מנצל לרעה את הוראות אמנת מס בין ישראל למדינה זרה, כאשר חברה לוקסמבורגית, החזיקה במניות של חברה ישראלית ושינתה את מעמדה בלוקסמבורג מחברה שאינה זכאית להטבות האמנה עם ישראל, לכזו שזכאית להטבות. ביהמ"ש לא קבע שמדובר באירוע מס, אלא רק בגין חלק ממכירת המניות שהוכחה לגבי מלאכותיות. ראו מבזקנו מס' 749.

אנו נתקלים רבות בצורך לשינוי מקום מושבה של חברה זרה ממדינה אחת למדינה אחרת, בשל שינויים רגולטוריים במדינת המושב, שינויים בסביבה העסקית באותה מדינה, שינויים במיקום הפעילות וכוח האדם של החברה ועוד. במרבית המקרים,

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ