

## 11. ישראלים הנותנים שירותים דרך חברה תושבת חוץ -

### חברת משלח-יד זרה

#### 11.1 נוסח סעיף 5 לפקודת מס הכנסה

במסגרת הרפורמה תוקן סעיף 5 לפקודה<sup>451</sup>. סעיפים (1)5, (2)5, (3)5 ו-5(4)(א) הושמטו כליל, בעוד שסעיף 5(4)(ב) נותר על כנו. התיקון המשמעותי הינו הוספת סעיף 5(5). בנוסחו קובע סעיף זה כדלקמן:

(א) הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.

(ב) לעניין הכנסה לפי פסקה זו ודיבידנד המחולק ממנה לבעלי מניות כאמור בפסקת משנה (א), יראו את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.

(ג) הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה כאמור בפסקת משנה (א), יחושבו בהתאם לדיני המס החלים; לעניין זה "דיני המס החלים" - בהתאם להוראות אלה:

(א) אם היא תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 (להלן בסעיף זה - מדינה גומלת), ומגישה ד"ח על הכנסותיה או נישומה במדינה כאמור, בהתאם לדיני המס באותה מדינה;

<sup>451</sup> ראו סעיף 6 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב-2002, ס"ח 1863.

(ב) אם לא מתקיים בה האמור בפסקה (1) - בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים בישראל, למעט עקרונות חשבונאים לעניין רווחי והפסדי אקוויטי ולעניין שינויים בערכם של ניירות ערך.

(ד) על-אף הוראות חלק שלישי, פרק י', סימן ב', לעניין הזיכוי ממסי חוץ, יראו את המסים ששילמה חברת משלח היד הזרה לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסתה כאמור בפסקת משנה (א) בשל הכנסות שעל-פי סעיף 44 הופקו מחוץ לישראל, כאילו הם מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, ואת ההכנסה כאמור כאילו היא הכנסת חוץ כהגדרתה באותו סעיף.

(ה) לעניין פסקה זו -

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) אם הוא חברה - הוא חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);
- (2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א. לעניין זה יחושב שיעור ההחזקה בעקיפין, בהתאם לאמור בסעיף 75(א)(1)(ד)2;
- (3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים ביחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;
- (4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, למעט רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך, מקורם במשלח יד מיוחד;

**"משלח יד מיוחד" - עיסוק או מקצוע שנקבע על-ידי שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת.**

**"הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל" - הכנסתה החייבת של חברת משלח יד זרה הנובעת מפעילות ממשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של בעלי מניות תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ברווחי החברה;**

**"אמצעי שליטה", "בעל שליטה" ו"קרוב" - כהגדרתם בסעיף 75ב."**

## 11.2 מבוא

לאחר הרפורמה, תושב ישראל שמפיק הכנסה ממשלח-יד או מעבודה בחו"ל יהא חייב לגביה במס בישראל<sup>452</sup>. במטרה למנוע מתושב ישראל להתחמק מתשלום מס בישראל על הכנסה ממשלח-יד בחו"ל, באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ והזרמת הפעילות אליה, נקבע כי החיוב במס בישראל יחול גם על הכנסה ממשלח-יד או עבודה המופקת באמצעות חברה תושבת חוץ שבשליטת אותו תושב ישראל<sup>453</sup>. חברה כאמור כונתה על-ידי המחוקק "חברת משלח-יד זרה" (להלן: חמ"ז).

## 11.3 חברת משלח-יד זרה מהי? - 5 תנאים מצטברים

חמ"ז היא חברה שמתקיימים בה 5 התנאים שלהלן:

<sup>452</sup> בתמצית, זו אחת ההשלכות של המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית. ראו גם הנוסח המתוקן של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (לאחר תיקון 132):

"מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל..."

בנוסף, יש להדגיש כי תחולת התיקון תהא על הכנסה כאמור מתאריך 1.1.03 ואילך.

<sup>453</sup> ועדת רבינוביץ (לעיל, הערה 86), הסבירה זאת כך:

"כדי למנוע אפשרות להתחמק מהמס באמצעות פעילות דרך חברה זרה, מוצע לקבוע, שהחיוב במס יחול גם על הכנסה ממשלח-יד או מעבודה המופקת באמצעות חברה תושבת חוץ בשליטת אותו תושב ישראל". (שם, 86).

### 11.3.1 חבר בני אדם

התנאי הראשון הוא כי מדובר ב"חבר בני אדם". מונח זה מוגדר בסעיף 1 לפקודה כך:

**" חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת**

**אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מאוגדות ובין שאינן מאוגדות;**

לפי הגדרה רחבה זו יוצא, כי חמ"ז יכול שתהא אף שותפות, אגודה, עמותה וכיוצ"ב.

### 11.3.2 תושב חוץ

התנאי השני הוא כי חבר בני האדם הינו תושב חוץ<sup>454</sup>. כדי שחברה תיחשב כתושבת חוץ עליה לעמוד בשני תנאים מצטברים: האחד, שהיא הואגדה בחו"ל<sup>455</sup>; השני, שהניהול והשליטה בה מופעלים בפועל מחו"ל<sup>456</sup>. מקרה שאחד מתנאים אלה אינו מתקיים, החברה תיחשב כתושבת ישראל, והכנסותיה יחויבו במס בישראל על בסיס כלל עולמי, גם אם ארבעת התנאים שלהלן אינם מתקיימים לגביה. במילים אחרות, אם לא מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ, המס יהיה 36% ועוד 25% בחלוקת דיבידנד, מכוח הדיון הרגיל וללא צורך בסעיף 5(5) לפקודה.

### 11.3.3 חברת מעטים

התנאי השלישי הוא כי החברה הינה חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 76(א) לפקודה. דהיינו - חברה שהיא בשליטתם (מעל 50%) של 5 בני אדם לכל היותר<sup>457</sup> ואיננה בת חברה ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי

<sup>454</sup> הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה (לאחר תיקון 132) הינה שירית - "תושב חוץ" ייחשב מי שאיננו "תושב ישראל". ראו דיון בהגדרת תושב ישראל לגבי "חבר בני אדם", לעיל, פסקה 5.1.

<sup>455</sup> יש לשים לב לגבי השאלה האם חברה שהואגדה בישראל קודם ל- 1.1.03 תיחשב, מכוח זה בלבד, כחברה תושבת ישראל לאחר ה- 1.1.03. ראו דיון לעיל, בפסקה 5.1.

<sup>456</sup> ראו דיונו לעיל, בהערה 143.

<sup>457</sup> דהיינו, חברה שעד 5 בני אדם מחזיקים מעל 50% מהזכויות בה. לצורך כך, אדם וקרובו נחשבים אדם אחד. ראו הגדרת "קרוב" בסעיף 76(ד1) לפקודה. יצוין, כי חברה לא נחשבת "בן אדם" לצורך ספירת 50% מהזכויות.

בה<sup>458</sup>. הגדרה זו מורכבת ממונחים שיש לעמוד בהגדרתם המיוחדת. אי עמידה בהם, תוציא את החברה הנדונה מגדר חמ"ז. לדוגמה, חברה לא תיחשב חמ"ז אם היא נמצאת בשליטתם של יותר מ-5 בני אדם, שאין ביניהם יחסים של אדם וקרובו, אדם ובא כוחו או שהם אינם שותפים בשותפות. שאלה נוספת היא מה הדין כאשר מדובר בשותפות או תאגיד זר אחד ולא חברה!?

בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה נקבע כי<sup>459</sup>:

**"חברה נחשבת לבת חברה (ומשום כך אין ההוראות חלות עליה) אם**

**לפחות 80% מהון-מניותיה מוחזקים בידי חברה או חברות שאינן חברות-**

**מעטים או נמצאות בשליטתן."**

מכאן יוצא תכנון המס הבא: על מנת להיחשב "בת חברה" יכול נישום ישראלי המחזיק בחברת אם, שאיננה חברת מעטים, להקים חברת בת זרה שתחזק בשיעור הגבוה מ- 80%. או אז, יוכל אותו נישום לתת באמצעות חברת הבת שירותים ב"משלח-יד מיוחד", והכנסותיה לא תתחייבנה במס בישראל.

<sup>458</sup> לפי קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, עמ' ד-63, חברה שלציבור עניין ממשי בה חייבת למלא אחר התנאים הבאים: מניותיה המקנות לפחות 25% מכוח ההצבעה, הוקצו או נרכשו ללא התניית תנאים כלשהם על-ידי הציבור ומוחזקות על-ידי הציבור בתום שנת המס שהיא נשוא ההליכים; המניות נכללו ברשימת ני"ע שנסחרו בבורסה במשך אותה תקופה. ראו בעניין זה גם עמ"ה 221/71 אלקו חרושת אלקטרומכנית ישראלית בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א ה' 208; וכן ספרו של פרופ' יוסף גרוס, מיסוי חברות (תשמ"ו), 102-104.

<sup>459</sup> ראו קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק), עמ' ד-62.

### 11.3.4 75% מאמצעי השליטה מוחזקים בידי יחידים תושבי ישראל

התנאי הרביעי הוא שלפחות 75% "מאמצעי השליטה" בחברה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי ה"אזור"<sup>460</sup>. "אזור" הוגדר בסעיף 3א לפקודה כשטחי יהודה ושומרון, חבל עזה והשטחים שבשליטת הרשות הפלסטינית<sup>461</sup>.

סעיף 75 לפקודה מגדיר את המונח "אמצעי שליטה" באופן רחב ביותר. פירושו היא היכולת לכוון את פעילותה של החברה וכן כל אחד מאלה:

- (1) הזכות להשתתף ברווחים;
- (2) הזכות למנות דירקטור;
- (3) זכות הצבעה;
- (4) הזכות לחלק ביתרת נכסי החבר לאחר סילוק חובותיו בעת פירוקו;
- (5) הזכות להורות למי שלו אחת הזכויות המפורטות בפסקאות (1) עד (4) לעיל על הדרך להפעיל את זכותו;

והכל, בין שהם באמצעות מניות ובין בכל דרך אחרת לרבות באמצעות **נאמנות**.

<sup>460</sup> בעקבות הרפורמה תוקן סעיף 3א(ו) לפקודה. לפי תיקון זה, הוראות הפקודה חלות על אזרחי ישראל תושבי ה"אזור" כאילו היה תושב ישראל, בשינויים המחוייבים לפי העניין. לכן, דומה כי הוספת התיבה "או בידי אזרחי ישראל תושבי ה"אזור" כהגדרתו בסעיף 3א" מיותרת.

<sup>461</sup> ובלשונו של סעיף 3א לפקודה: "אזור" - כל אחד מאלה: יהודה ושומרון וחבל עזה, כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על-פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר התשנ"ד (4 במאי 1994);".

### 11.3.4.1 החזקה באמצעות נאמנות

האם ניתן להתגבר על התנאי האמור על-ידי העברת הזכויות בחברה לנאמנות? לכאורה, לא. המונח "אמצעי שליטה" הוגדר ככולל זכויות המוחזקות באמצעות נאמנות. ואולם, כאשר מדובר בנאמנות זרה בלתי חוזרת, אמיתית, וללא זיקות, או עם זיקות מעטות בלבד, לישראל, לא ניתן לומר כי יש לתושב ישראל יכולת לכוון את פעילות החברה ו/או כי הזכויות המנויות בהגדרה של "אמצעי שליטה" מוחזקות בפועל בידו. מכיוון שכך, לדעתנו שימוש בנאמנות זרה, בלתי חוזרת בהחלט, יכול להביא לכך שהתנאי האמור לא יתמלא, כך שהחברה לא תבוא בגדר ההסדר של חמ"ז, על כל המשמע מכך.

### 11.3.4.2 "במישרין או בעקיפין"

השימוש בתיבה "במישרין או בעקיפין" נועד להבטיח שהתנאי המתייחס לשיעור האחזקה של תושבי ישראל יתקיים גם במקום שבו החברה מוחזקת על-ידי שרשרת של חברות המוחזקות בסופו של דבר בידי יחידים שהינם תושבי ישראל. בתיקון 134 הוסדרה פרשנות המושג "בעקיפין" על-ידי הפניה לסעיף 75(א)(1)(ד)(2) לפקודה. עקב כך, ההתייחסות להחזקה "בעקיפין" תהיה כדלקמן: אם עלה שיעור ההחזקה בכל אחת מהחברות בשרשרת על 50%, ייחשב שיעור ההחזקה בכל אחת מהחברות כשיעור ההחזקה בה במישרין; אם פחת שיעור ההחזקה באחת החברות בשרשרת מ-50% תיחשב ההחזקה בה בעקיפין כהחזקה בשיעור אפס.

### 11.3.4.3 המועד בו ייבחן שיעור ההחזקה של 75% באמצעי השליטה

המחוקק שתק ולא קבע אימתי יחושב שיעור ההחזקה של 75% באמצעי השליטה. תיתכן גישה המבקשת להחיל את ההסדר שנקבע בסעיף 75(א)(1)(ד)(1) לגבי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה. כלומר, לפי גישה זו, די בכך כי אמצעי השליטה יוחזקו באחד משני מועדים אלו:

1. בתום שנת המס;
2. ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

לדעתנו, אימוץ הגישה האמורה אינו ראוי. אילו ביקש המחוקק לאמץ את ההסדר, האמור גם לגבי בעל שליטה בחמ"ז, הרי היה עושה זאת במפורש; ממש כפי שעשה לגבי פרשנות המושג "בעקיפין" על-ידי הפניה לסעיף 75ב(א)(1)(ד)(2) לפקודה. יוצא, לפיכך, כי מועד חישוב שיעור ההחזקה הנדרש באמצעי השליטה צריך להיות במועד הפקת ההכנסה ממשלח-היד המיוחד<sup>462</sup>.

### 11.3.5 עיסוק במשלח-יד מיוחד

התנאי החמישי הנדרש כדי שחברה פלונית תיחשב לחמ"ז הוא, שבעלי השליטה או קרוביהם עוסקים בעבור החברה ב"משלח-יד מיוחד" במישרין או באמצעות חברה שבה מחזיקים, במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה של לפחות 50%. תיקון 134 הוסיף הבהרה לפיה בעלי השליטה או קרוביהם האמורים יחשבו רק אלה המחזיקים ביחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בחברה.

#### 11.3.5.1 "בעל שליטה"

מונח זה מוגדר בסעיף 75ב(א)(3) לפקודה (לאחר תיקון 132) כתושב ישראל המחזיק, "במישרין או בעקיפין", לבד או "יחד עם אחר", ב-10% לפחות מאמצעי השליטה בחמ"ז, באחד ממועדים אלה:

(1) בתום שנת המס;

(2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

לאור הגדרה זו, די בהחזקה רגעית ב-10% מאמצעי השליטה על מנת לסווג את החברה כחמ"ז. אין צריך לומר, כי מצב זה מחייב זהירות מיוחדת בכל העברת מניות בחברה אשר עשויה להיחשב חמ"ז.

<sup>462</sup> אם כי, גישה זו טומנת בחובה קשיי יישום פרקטיים.

**11.3.5.2 "קרוב"**

המונח "קרוב" הוגדר כך<sup>463</sup>:

(א) **בן זוג, את, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד**

**מאלה, והכל אם הוא תושב ישראל; או-**

(ב) **"חברה בשליטה משותפת". דהיינו - חברות תושבות ישראל, שלפחות 50%**

**מאמצעי השליטה בהן מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי אותו אדם, לבדו או**

**יחד עם אחר;**

בחלופה (א) ביקש המחוקק למנוע מצב לפיו בעל משלח-היד המיוחד ייתן את שירותיו במסגרת החברה הזרה, ואילו קרובו יהיה בעל המניות בה.

חלופה (ב) מייתרת למעשה את הסיפא של סעיף 5(ה)(3) לפקודה, שכן חברה המוחזקת, במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה של לפחות 50%, נכנסת להגדרת "קרוב".

**11.3.5.3 "יחד עם אחר"**

המונח "יחד עם אחר" מוגדר כיחד עם קרובו וכן יחיד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על-פי הסכם<sup>464</sup> בעניינים מהותיים, במישרין או בעקיפין, ישירות, באמצעות אחר או באמצעות זכות המוקנית על-פי הסכם עם תושב ישראל<sup>465</sup>.

רואים אנו כי המונח "בעל שליטה" מוגדר בצורה רחבה עד מאוד. נשאלת השאלה: האם גם תושב ישראל שמחזיק בעצמו ב-0% מאמצעי השליטה, אך "יחד עם אחר" מחזיק הוא באמצעי שליטה המגיעים לכדי 10%

<sup>463</sup> ההגדרה להלן עולה משילובם של סעיפים 75ב(א)(11) ו-76(ד)(1) לפקודה (לאחר תיקון 132).

<sup>464</sup> בכתב או בעל-פה.

<sup>465</sup> סעיף 75ב(א)(4) לפקודה (לאחר תיקון 132).

או יותר, ייחשב כ"בעל שליטה" בחמ"ז? לכאורה, לאור הלכת **יוסף שלם**<sup>466</sup>, ייתכנו נסיבות ששאלה זו תענה בחיוב. באותו עניין בית המשפט העליון עסק בפרשנות המונח "בעל שליטה". מונח זה הוגדר בסעיף 32(9) לפקודה כמי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:

**"(א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה;**

**(ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-**

**ההצבעה או בזכות לרכשם;**

**(ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;**

**(ד) בזכות למנות מנהל."**

בית המשפט פסק כי גם במקרה שבו בעל אינו מחזיק במניות ורק אישתו מחזיקה במניות, יראו את הבעלים כבעלי שליטה<sup>467</sup>. עם זאת, לדעתנו יש לצמצם הילכה זו לנסיבות הספציפיות של פסק הדין האמור בלבד. לדעתנו, לפרשנות זו אין כל עיגון לשוני בהגדרה<sup>468</sup>. מכיוון שכך, אין לראות בתושב ישראל המחזיק ב-0% מאמצעי השליטה בחמ"ז כבעל שליטה בשום מקרה.

<sup>466</sup> ע"א 6357/99 פקיד שומה באר שבע נ' יוסף שלם ואח', מיסים טז/3 (תשס"ב) ה-3.  
<sup>467</sup> כדברי כבוד השופט לויין:

"קשה להבחין באופן מהותי בין המקרה שלפנינו, שבו המשיבים אינם מחזיקים בהון המניות המוצא של החברה ונשותיהם מחזיקות, כל אחת, ב-50% בהון המניות; לבין מקרה היפותטי שבו כל אחד מהמשיבים היה מחזיק ב-0.1% ממניות החברה, וכל אחת מנשותיהם הייתה מחזיקה ב-49.9% מהמניות בחברה; והרי אין מחלוקת שבמקרה השני היו המשיבים נחשבים כ"בעלי שליטה" בחברה. מה הצדקה המהותית ליחס את חלקן של הנשים במניות החברה לבני זוג במקרה השני, ולא לעשות כן במקרה הראשון?". (שם, 78)

<sup>468</sup> ראו מאמרו של גיורא עמיר, "בעד פרשנות דיני מס לטובת האזרח", מיסים יב/3 (תשנ"ח) א-30. להרחבה נוספת בעניין פרשנות דווקנית מול פרשנות תכליתית של דיני המס ראו אמיר גל, "גירסא דינקותא' בפרשנות דיני המס?", מיסים יב/4 (תשנ"ח) א-132; פרופ' אהרן ברק, "פרשנות דיני המיסים (1)", מיסים יא/4 (תשנ"ז) א-1; וכן מאמרו של נדב הכהן, "גישה כלכלית 'סלקטיבית' לעניין פרשנות דיני המס", מיסים טו/4 (תשס"א) א-116.

### 11.3.5.4 "משלח-יד מיוחד"

המונח "משלח-יד מיוחד" לא הוגדר בפקודה והושאר לקביעה על-ידי שר האוצר בתקנות<sup>469</sup>. ניתן ללקט מספר דוגמאות למקצועות שייחשבו כ"משלח-יד מיוחד" מתוך דו"ח וועדת רבינוביץ: בעלי מקצוע חופשי כמשמעותו בתוספת ה' להוראות ניהול ספרים, רופאים, מתווכים, מרצים, מורים, עורכי דין, עיתונאים וצלמים<sup>470</sup>.

### 11.3.6 מרבית ההכנסה של החברה היא ממשלח-יד מיוחד

התנאי השישי והאחרון לכך שחברה פלוניית תיחשב לחמ"ז הוא שמרבית הכנסתה או רווחיה בשנת המס ינבעו ממשלח-יד מיוחד. כאן יש לשים לב כי מדובר ב"הכנסה", להבדיל מ"הכנסה חייבת"<sup>471</sup>. ניתן לחמוק, אפוא, מתנאי זה על-ידי ויסות הכנסות שאינן ממשלח-יד לתוך החברה, ככל שנדרש בשנת המס הרלוונטית; כגון: הכנסות מעסק או הכנסות פסיביות. יושם אל לב, כי כאשר יעלו הכנסותיה הפסיביות של החברה הזרה על הכנסותיה ממשלח-יד מיוחד, אומנם לא תיחשב החברה כחמ"ז, אך בה בעת עלולה היא למצוא עצמה מסווגת כחנ"ז (C.F.C.)<sup>472</sup>. או אז, תיאלץ לשלם על הכנסותיה הפסיביות בחו"ל מס בישראל בשיעור של 25.

## 11.4 ההשלכות של קיום 5 התנאים

<sup>469</sup> סעיף 5(ה) לפקודה (לאחר תיקון 132). שאלת תחולת סעיף 5(5) טרם התקנת התקנות המפרשות את המונח "משלח-יד מיוחד" איננה ברורה. במיוחד, נכון הדבר לאור עמ"ה 1130/00 טאומן נ' פ"ש ת"א 5, מיסים טז(5) (תשס"ג) ה-152. אם כי, נראה שהדבר יוסדר בתקנות סמוך ל-1.1.03.

<sup>470</sup> ראו ועדת רבינוביץ (לעיל, הערה 86), 85.

<sup>471</sup> ראו ההגדרות בסעיף 1 לפקודה:

"**הכנסה**" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו; "**הכנסה חייבת**" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;".

<sup>472</sup> ראו גם הדיון בע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, מיסים יא/1 (תשנ"ז) ה-1. דיון מפורט בנושא "חברה זרה נשלטת" יובא להלן, בפרק 12.

היה וששת התנאים האמורים יתקיימו, תיחשב החברה הנדונה כחברת משלח-יד זרה - חמ"ז. חברה כזו תהא חייבת במס בישראל על שני פריטי הכנסה:

- (1) הכנסה שהפיקה חמ"ז, הנובעת מפעילות במשלח-יד מיוחד - בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל<sup>473</sup>. חיוב זה יחול אם ההכנסה נבעה מכל פעילות במשלח-יד מיוחד<sup>474</sup>. יש לציין, כי עובר לתיקון 134 לפקודה, תחולת סעיף 5(א) הייתה לגבי פעילות של בעל שליטה בלבד במשלח-יד מיוחד<sup>475</sup>. בחוק לתיקון מס הכנסה (מס' 134) הורחב היקף חיוב ההכנסה של חמ"ז לכל פעילות כאמור. יוצא, שתיקון זה טומן בחובו הרחבה משמעותית של היקף חיוב הכנסות חמ"ז בישראל.
- (2) פריט ההכנסה השני שיהיה חייב במס בישראל הינו דיבידנד המחולק מהכנסה זו. דיבידנד היה ממילא חייב במס על-פי סעיף 2 בידי תושבי ישראל בעלי מניות, כך שהחיוב לכאורה הינו מובן מאליו. עם זאת, אם אותה חברה הינה תושבת מדינת אמנה, המיסוי של הדיבידנד האמור כפוף להסדרי האמנה, על כל הנובע מכך.

## 11.5 פיקציות לתושבות בישראל

לגבי שני פריטי הכנסה אלה בלבד נקבעה פיקציה סטטוטורית, לפיה רואים את החמ"ז כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל<sup>476</sup>. פיקציה זו מביאה לכך שחמ"ז תיחשב לעניין הכנסות אלה כחברה תושבת ישראל (לפי החלופה השנייה של הגדרת תושב ישראל לגבי חברה), גם אם החברה הואגדה בחו"ל והשליטה על עסקיה וניהולם אינם מופעלים בפועל מישראל, כי אם מחו"ל. מכיוון שכך, הכנסות אלה יחויבו במס בישראל על בסיס אישי, ללא קשר למקום המקור הגיאוגרפי של ההכנסה - בישראל או בחו"ל.

<sup>473</sup> טלו דוגמה, בה תושבי ישראל מחזיקים 90% מאמצעי השליטה בחברה והכנסת החברה ממשלח-יד מיוחד בחו"ל היא 2,000,000 ₪. במצב כזה, חבות המס בישראל תהא 648,000 ₪ = 36% \* 90% \* 2,000,000.

<sup>474</sup> סעיף 5(א) לפקודה (לאחר תיקון 134).

<sup>475</sup> חיוב הכנסותיה של חמ"ז כאמור הותנה בשאלת מקור ההכנסה: אם הוא מפעילותו של בעל השליטה בעצמו, באמצעות קרובו או באמצעות חברה כאמור בפסקה (3) להגדרת "חברת משלח-יד זרה" שהוא בעל שליטה בה.

<sup>476</sup> ראו סעיף 5(ב) לפקודה (לאחר תיקון 132). נקבעו הוראות מיוחדות לעניין זיכויים ממס זר שאינן חלות דרך כלל לגבי תושב ישראל. ראו בהמשך.

לבד מהכנסות אלה, יתר ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל תהיינה ברגיל פטורות ממס בישראל, וביניהן: הכנסות שאינן נובעות מפעילותו של בעל השליטה בחמי"ז במשלח-יד מיוחד, רווחי הון, תמלוגים, ריבית וכו'. אך ייתכן שיחול על הרווחים שנצברו בחברה בגין רווחים אלה אירוע מס של דיבידנד רעיוני, אם וככל שהחברה הנדונה תיחשב כחברה נשלטת זרה (C.F.C.), ולעניין זה נדרש סף נמוך יותר של החזקה ב"אמצעי השליטה" בידי תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי ה"אזור". במקום לפחות 75%, די במעל 50%. ועוד נעמוד על כך בהמשך<sup>477</sup>.

## 11.6 חישוב ההכנסה

ככלל, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח-יד זרה, כאמור לעיל, יחושבו בהתאם לדיני המס במדינת מושבה בפועל<sup>478</sup>. חריג לכלל זה נקבע לגבי שני המצבים הבאים:

(1) החברה אינה תושבת במדינה שהינה צד לאמנת מס עם ישראל (להלן: מדינת אמנה)<sup>479</sup>; או

(2) החברה אינה מגישה דו"ח ואינה נישומה במדינת אמנה.

היה ואחד ממצבים אלו מתקיים, הרי שהכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה יחושבו בהתאם לעקרונות חשבונאים המקובלים בישראל. זאת, למעט עקרונות חשבונאים החלים לעניין רווחי והפסדי אקוויטי ולעניין שינויים בערכם של ניירות ערך. אין צריך לומר, כי קיים פער גדול בין רווח חשבונאי לבין רווח לצורכי מס. הוראה זו פותחת, אם כך, פתח רחב לתכנוני מס.

## 11.7 זיכוי

<sup>477</sup> ראו להלן, בפרק 11.

<sup>478</sup> סעיף 5(ג)(5) לפקודה (לאחר תיקון 134).

<sup>479</sup> או בלשון סעיף 5(ג)(א):

"מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196".

## 11.7.1 זיכוי בגין מיסי חוץ שהוטלו על הכנסת החמי"ז הנובעת מפעילותו

### של בעל השליטה במשלח-יד מיוחד<sup>480</sup>

חמי"ז הפועלת במדינת חוץ אחת ומפיקה הכנסתה שם תמוסה הן בישראל מכוח הוראות סעיף 5 לפקודה, והן במדינת פועלה, מכוח דיני אותה מדינה. יוצא, כי במקרה זה, לפי כלל המקור שנקבע בסעיף 4 לפקודה, מקום מקור ההכנסה של החברה ייחשב בחו"ל (כלומר זו תהא "הכנסת חוץ"<sup>481</sup>), והמיסים ששולמו בחו"ל ייחשבו "מיסי חוץ"<sup>482</sup>. לפיכך, ניתן יהיה להפעיל את מנגנון הזיכוי שנקבע בסעיף 200 לפקודה כלשונו - יינתן זיכוי בישראל בגין המס ששילמה החברה בחו"ל.

ברם, חשבו על מצב בו מקום המושב של חמי"ז במדינת חוץ א' והיא פועלת במדינת חוץ ב' ומפיקה בה הכנסות. במצב כזה, עלולה היא להתחייב במס הן בישראל, היות שרואים את השליטה על עסקיה וניהולם כמופעלים בישראל<sup>483</sup>, הן במדינת מושבה האמיתית (א'), והן במדינה שבה מופקת ההכנסה בפועל (ב'). יצוין, כי מדינה א' משיתה מס על בסיס פרסונלי הגם שההכנסות לא הופקו בשטחה. לכאורה, שולל המצב המתואר את הזכאות לקבל זיכוי בישראל בגין המס ששולם במדינה א'; שהרי מס זה לא שולם על "הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה", כפי שדורשת הגדרת "מיסי חוץ" בסעיף 199 לפקודה.

<sup>480</sup> ככלל, עיקרון יסוד בדיני המס בישראל הוא כי אין להטיל מיסי כפל על נישום. תכלית זו ניתנת להגשמה באמצעות אמנה למניעת כפל מס, או בהיעדר אמנה, באמצעות הקלות חד-צדדיות. להרחבה בנושא זה, לרבות הדין הנוהג עובר לתקון 132 לפקודה ראו מאמרו של דב נייגר, "דינים של מיסים ששולמו בחו"ל - לעניין מניעת כפל מס", **מיסים** 3/1 (תשנ"ג) א-1. ראו גם להלן, פרק 14.

<sup>481</sup> "הכנסות חוץ" - הכנסות חוץ שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל".

<sup>482</sup> "מיסי חוץ" - מיסים המשתלמים על-ידי **תושב ישראל** לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מיסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מיסים עירוניים". (ההדגשה אינה במקור)

לכאורה, קיימת בעיה בהגדרה זו בהקשר לחמי"ז, שכן זו האחרונה אינה נחשבת "תושב ישראל". פתרון אפשרי לכך עשוי להיות פנייה לסעיף 5(5)ב) ולפיקציה אותה הוא קובע; לאמור, פיקציה הרואה בחמי"ז כאילו השליטה והניהול על עסקיה נחשבים בישראל. לאור פיקציה זו, תיחשב חמי"ז "תושב ישראל", שכן תמלא אחר דרישת החלופה השנייה להגדרת תושבות חבר בני אדם.

<sup>483</sup> ראו דיון לעיל.

כפועל יוצא מכך, נקבע בסעיף 5(ד) לפקודה (לאחר תיקון 132), כי לעניין הזיכוי ממיסי חוץ, יראו את המיסים ששילמה חמ"ז לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, כאילו הם "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, ואת ההכנסה כאמור כאילו היא "הכנסת חוץ" כהגדרתה באותו סעיף.

## 11.7.2 זיכוי בגין דיבידנד שמחלקת החמ"ז מהכנסה כאמור

סעיף 207א לפקודה מעניק זיכוי בשל דיבידנד המשולם מחברה הנחשבת כתושב ישראל רק בשל היות עסקיה נשלטים ומנוהלים בישראל. סעיף זה מבחין בין שני מצבים: האחד, כאשר מקבל הדיבידנד הוא חברה; והשני, כאשר הוא יחיד. אומנם הסעיף אינו מתייחס במפורש לחמ"ז, אך מכיוון שחמ"ז הינה למעשה חברה הנחשבת כתושב ישראל רק משום שרואים את עסקיה כנשלטים ומנוהלים בישראל, הדעת נותנת כי הזיכוי בסעיף זה יחול גם לעניין דיבידנד שמחלקת חמ"ז לתושב ישראל<sup>484</sup>.

לפי סעיף זה יוצא, כי חברה תושבת ישראל שקיבלה דיבידנד מחמ"ז, אשר נוכה ממנו מס במקור במדינת החוץ, תהא זכאית לזיכוי בסכום המס שנוכה כאמור, כנגד מס החברות החל עליו בישראל<sup>485</sup>. הזיכוי מוגבל עד גובה סכום מס החברות החל באותה שנת מס בישראל. אם נוצר עודף זיכוי, ניתן יהיה לנצלו כנגד מס החברות שיוטל במשך 5 השנים הבאות.

באופן דומה, יחיד תושב ישראל שקיבל דיבידנד מחמ"ז, שנוכה הימנו מס במקור במדינת החוץ, יהיה זכאי לזיכוי בסכום המס שנוכה במקור כנגד המס החל בישראל על הכנסתו כאמור לעיל<sup>486</sup>.

<sup>484</sup> ראו האמור על פרשנות דיני המס לעיל.

<sup>485</sup> ועדת רבינוביץ גרסה כי מתן זיכוי בגין מס שנוכה בחו"ל מדיבידנד, כנגד מס חברות בישראל, עשוי לעודד העברת דיבידנדים מחו"ל לישראל. ראו ועדת רבינוביץ (לעיל, הערה 86), 87.

<sup>486</sup> סעיף 207א(ב) לפקודה. ייתכן גם כי יחול סעיף 126(ג) המעניק זיכוי עקיף בעצמו, אם וככל שמדובר בהחזקה עקיפה על-ידי חברה אחת או יותר באמצע. סעיף 207א עשוי להיות עדיף בשל שיעור המס של 25% במקום 36% על-פי סעיף 126(ג). ראו על כך להלן.

## 11.8 אמנות המס גוברות על הפיקציה הסטוטורית של חברת

### משלח-יד זרה (חמי"ז)

ההסדר של חמי"ז בפקודה קובע כאמור פיקציה סטוטורית, לפיה רואים בחמי"ז כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. פיקציה זו מביאה לכך שחמי"ז תיחשב לעניין הכנסות אלה כחברה תושבת ישראל (לפי החלופה השנייה של הגדרת תושב ישראל לגבי חברה), למרות שהחברה הואגדה בחו"ל והשליטה על עסקיה וניהולם אינם מופעלים בפועל מישראל כי אם מחו"ל.

נשאלת השאלה, האם ההסדר של חמי"ז בפקודה יחול גם כאשר מדובר בחברה שמקום מושבה נמצא במדינת אמנה? לדעתנו, במצב כזה, האמנה תגבר: אם מקום הניהול והשליטה הממשי של החברה נמצא במדינה השנייה, הרי שלפי ההגדרה של מקום מושב ברוב אמנות המס של ישראל אותה חברה תיחשב כתושבת המדינה המתקשרת השנייה<sup>487</sup>. על-פי כלל המיסוי באמנות הדן בהכנסה ממתן שירותים מקצועיים, ישראל תהא רשאית להטיל את מיסיה אך ורק אם ניתן לייחס את ההכנסה האמורה ל"בסיס קבוע" העומד לרשות עובדי החברה בקביעות בישראל<sup>488</sup>. מכאן, שהכנסה הנובעת מפעילותו של בעל השליטה בחמי"ז במשלח-יד מיוחד כאמור לעיל, שלא באמצעות בסיס קבוע בישראל, תהא פטורה, דרך כלל, ממס בישראל - וזאת בין אם היא הופקה מחוץ לישראל ובין אם הופקה בתוך ישראל.

<sup>487</sup> פרשנות מוצעת זו עולה בקנה אחד עם היררכית הנורמות שנקבעה בסעיף 196 לפקודה, בין אמנת מס שאושררה לבין הוראות הדין הפנימי:

"משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית...יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לעניין מס הכנסה, על-אף האמור בכל חיקוק" (ההדגשה אינה במקור).

<sup>488</sup> ראו, למשל, סעיף 14(1) לאמנת המס עם יפן:  
 "הכנסה שמפיק תושב של מדינה מתקשרת משירותים מקצועיים או מפעילויות אחרות בעלות אופי עצמאי, ניתן לחייבה במס רק באותה מדינה מתקשרת, אלא אם כן יש לתושב האמור בסיס קבוע במדינה המתקשרת האחרת העומד לרשותו, דרך כלל, לצורך ביצוע פעילויותיו."

אמנה בין מדינת ישראל לבין יפן מ-1993 בדבר מניעת מיסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מיסים על הכנסה (כ"א 31, עמ' 487).

על-כן, אין בהסדר של חמ"ז, שהוסף לפקודה במסגרת הרפורמה, כדי לשנות, לסייג, לגבור או לעקוף את הוראות אמנות המס של ישראל באופן חד-צדדי על-ידי חקיקה פנימית ישראלית וללא הסכמה מפורשת של המדינות שהמתקשרות עם ישראל באמנות. שהרי, על-פי סעיף 196 לפקודה, האמנות גוברות על כל חיקוק בדין הפנימי הישראלי מיום כניסתן לתוקף. עמדה אחרת משמעה "Treaty Override". דהיינו, הפרה של האמנה בניגוד לאמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969 ולכללי המשפט הבינלאומי פומבי מנהגי.

## 11.9 חובת דיווח של בעל שליטה בחמ"ז

בעקבות תיקון מס' 134 לפקודה, הוחק סעיף 131(א)(ג) לפקודה שהוסיף לרשימת החייבים בהגשת דו"ח, על-פי סעיף 131 לפקודה, גם בעל שליטה בחמ"ז. לעניין ההגדרה של "בעל שליטה" מפנה הסעיף להגדרת המונח בסעיף 75ב. סעיף 131(ב)(2), שאף הוא הוסף בתיקון מס' 134, מורה כי יש לצרף לדו"ח של בעל שליטה בחמ"ז דו"ח כספי מבוקר של החברה האמורה. הדו"ח צריך שייערך בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים בישראל. אם אותה חברה מגישה דו"ח או נישומה במדינה שקשורה באמנת מס עם ישראל (מדינה גומלת), יש לערוך את הדו"ח לצורכי מס בהתאם לדיני המס באותה מדינה.