

1411661101a.pdf

אוניברסיטת תל אביב
הפקולטה למשפטים

מיסוי בינלאומי ואמנות מס

מועד א' תשס"ו

עיקרי התשובות לפתרון המבחן

1. (א) הרווחים בשוויץ ובארה"ב כפופים למס חברות באותן מדינות, והדיבידנד (לאחר מס) כפוף לניכוי במקור על פי האמנה הרלוונטית. בישראל יכולה ל.ש.א.ח לקבל זיכוי ישיר ועקיף, קרי: גם את המסים שנוכו במקור על הדיבידנדים (=ישיר) וגם את מסי החברות (=עקיף), היות והיא מחזיקה בלמעלה מ-25% בכל אחת מהחברות. שימו לב – המס הזר אינו מקזז את חבות המס על ההכנסה שמקורה בישראל.

בפועל, כפי שניתן לראות, סך המסים הזרים גבוה מהמס הישראלי על הכנסות הדיבידנד, ויש עודף זיכוי. שימו לב שלא ניתן לקזז עודף זיכוי זה כנגד חבות המס על ההכנסות הישראליות. כתוצאה מכך שיעור המס ששילמה הקבוצה כולה גבוה משיעור מס החברות הישראלי. החישובים עצמם להלן:

L.S.A.H SA (Swiss)		L.S.A.H Inc. (US)	
הכנסות עסקיות ב-2007	700,000	הכנסות עסקיות ב-2007	900,000
מס שוויצרי	-140,000	מס אמריקאי	-315,000
דיבידנד	560,000	דיבידנד	585,000
ניכוי במקור על הדיבידנד	-56,000	ניכוי במקור על הדיבידנד	-58,500
מס לתשלום	20%	מס לתשלום	35%
הכנסות מדיבידנד	10%	מס לתשלום	10%
גילום המס הזר		עודף זיכוי	89,500
סה"כ הכנסה חייבת	1,030,500		
מס ישראלי	569,500		
זיכוי המס הזר	1,600,000		
מס לתשלום	30%		
מס לתשלום	-480,000		
מס לתשלום	480,000		
מס לתשלום	0		

סה"כ המס ששילמה הקבוצה: 869,500
באחוזים מההכנסה ברוטו: 33.44%

(ב) המבנה אכן חוסך מס, והחישובים שלהלן מוכיחים זאת. שיעור המס הכולל עדיין גבוה מהישראלי, אך עודף הזיכוי הצטמצם משמעותית:

L.S.A.H SA (Swiss)		L.S.A.H Inc. (US)	
הכנסות עסקיות ב-2007	700,000	הכנסות עסקיות ב-2007	900,000
הכנסות מריבית (מגולם)	400,000	הוצאות ריבית (לשוויץ)	-400,000
מס שוויצרי (לאחר זיכוי)	-200,000	מס אמריקאי	-175,000
דיבידנד	880,000	דיבידנד	325,000
ניכוי במקור על הדיבידנד	-88,000	ניכוי במקור על הדיבידנד	-32,500
מס לתשלום	20%	ניכוי במקור על הריבית	5%
הכנסות מדיבידנד	10%		
גילום המס הזר			
סה"כ הכנסה חייבת	1,084,500		
מס ישראלי	515,500		
זיכוי המס הזר	1,600,000		
מס לתשלום	30%		
מס לתשלום	-480,000		
מס לתשלום	480,000		
מס לתשלום	0		

סה"כ המס ששילמה הקבוצה: 795,500
באחוזים מההכנסה ברוטו: 30.60%

(שימו לב שבזיכוי העקיף יש להביא בחשבון גם את המס ששילמה החברה השוויצרית במקור בארה"ב על הריבית)

החברה השוויצרית אינה נהפכת לחנ"ז כתוצאה מהתכנון היות והכנסותיה הפסיביות (מריבית) נמוכות מהכנסותיה האקטיביות.

(ג) הימנעות מחלוקת דיבידנדים מונעת את תשלום המס במקור, אולם זו אינה אלא דחיית מס: לכשישולמו הדיבידנדים ישולם המס (כמובן, דחיית המס היא הטבה כשלעצמה, עקב ערך הזמן של הכסף).

הפיכת החברות הבנות לסניפים יעילה רק לגבי שוויץ, שבה אין "מס סניף" והניכוי במקור מהדיבידנד נמנע. בארה"ב יוטל על חלוקת הכספים מהסניף לישראל מס סניף ששיעורו זהה לשיעור הניכוי במקור מדיבידנדים (ראו סעי' 14 לאמנה).

הפתרון האופטימלי הוא שילוב של רעיון הריבית הבין-חברתית וההפיכה לסניפים:

<u>ל.א.ש.ח.</u>		<u>סניף שוויצרי</u>	
1,000,000	הכנסות עסקיות ב-2007	700,000	הכנסות עסקיות ב-2007
30%	מס לתשלום	400,000	הכנסות מריבית
		20%	מס שוויצרי
1,132,500	הכנסות מדיבידנד	480,000	חלוקת הרווח
467,500	גילום המס הזר	0	ניכוי במקור
0%			
1,600,000	סה"כ הכנסה חייבת		
30%	מס ישראלי		<u>סניף אמריקאי</u>
467,500	זיכוי המס הזר	900,000	הכנסות עסקיות ב-2007
-12,500	מס לתשלום	-400,000	הוצאות ריבית (לשוויץ)
		35%	מס אמריקאי
			חלוקת הרווח
		10%	מס סניף
0	עודף זיכוי	-72,500	

סה"כ המס ששילמה הקבוצה: 780,000
באחוזים מההכנסה ברוטו: 30.00%

רק בשילוב זה מגיע שיעור המס הכולל של הקבוצה לזה הישראלי.

[למותר לציין – כל תשובה לגבי המבנה המועדף התקבלה, אם נומקה כיאותר...]

2. (א) מי? חברה שוויצרית; מה? מכירת מוצרים לפי מודל עסקי אחד, מתן זכות שימוש בקניין רוחני לפי מודל עסקי שני. עוד על כך בהמשך; איפה? בישראל.

הדין הישראלי הפנימי: במודל העסקי הראשון (הפצה) החברה השוויצרית סוחרת עם ישראל. דוד רוכש את הסחורה ומוכר אותה ללקוחותיו – העסקאות הישראליות מבוצעות על ידו לאחר שהחברה השוויצרית יצאה מהתמונה. על פי כללי המקור שבסעי' 4 לפקודה, הכנסתה העסקית של החברה תחשב לכזו שהופקה בישראל רק אם הפעילות העסקית שכרוכה בה התבצעה בישראל. קושי אפשרי מתעורר לאור המעורבות הפעילה של החברה השוויצרית בשיווק הישראלי: השתתפות משמעותית (50%) בהוצאות הפרסום, הספקת חומרי פרסום מתורגמים ומרכז תמיכה [הגם שלא ברור אם זה מצוי בישראל או מחוצה לה], כל אלה מהווים "פעילות עסקית" וניתן לטעון שבוצעו על ידי החברה בישראל. ייתכן גם שהחברה מספקת לדוד את המוצרים בישראל ולא מחוצה לה, קרי: העברת הבעלות מתבצעת בתחומי ישראל, והחברה תחשב כי שסוחרת בישראל.

במודל העסקי השני מקבלת החברה השוויצרית תמורה עבור רשיון לשימוש בידע. מקורו הגיאוגרפי של תשלום כזה (הידוע כתמלוגים) הוא, על פי סעי' 4א לפקודה, במקום מושב המשלם, ובמקרה הנוכחי – ישראל. המודל העסקי השני יקים, על כן, חבות מס ישראלית לחברה השוויצרית.

הוראות האמנה: התשובה הסופית לגבי חבות המס תלויה גם בהוראות אמנת המס ישראל-שוויץ. לגבי המודל הראשון, בו מפיקה החברה הכנסות עסקיות, רלוונטיות הוראות סעי' 7, הקובעות שלא יחול מיסוי ישראלי על ההכנסות אלא אם החברה השוויצרית מקיימת בישראל "מוסד קבע". הגדרת המונח מצויה בסעי' 5 לאמנה, ודורשת קיומו של מקום עסקים קבוע או לחילופין – סוכן תלוי של החברה הפועל בשמה בישראל. בנסיבות המתוארות קשה לראות היכן מקיימת החברה מקום עסקים (בין קבוע ובין שאינו כזה), ועל כן עיקר הניתוח יתמקד בפעולותיו של דוד. ניתן לכאורה לטעון שבהתקשרותו עם משרדי הפרסום המקומיים פועל דוד גם בשם החברה הזרה (החולקת עימו בהוצאות), אולם מאידך בסעי' 5(4)(ה) מוציא מתחולת "מוסד קבע" פעילות שעיקרה פרסום. לסיכום, נראה שכל עוד תקפיד החברה השוויצרית על העברת הבעלות בסחורה לדוד מחוץ לתחומי ישראל ותשמור על מתווה הפעילות כמתואר בשאלה לא יחול מס ישראלי על הכנסותיה מהמכירות.

סעי' 12(2) לאמנה מאפשר לישראל לגבות מס במקור בשיעור 5% על תמלוגים המשולמים לתושב שוויץ. סעי' 12(5) לאמנה כולל כלל מקור לתמלוגים התואם בדר"כ את כלל המקור הישראלי.

(ב) לצורך התשובה התבקשתם להניח שהחברה השוויצרית נחשבת כמי שיש לה "מוסד קבע" בישראל, ועל כן קיימת חבות מס ישראלית הן במודל הראשון והן בשני. האם יש למנהל הכספים העדפה בין המודלים, בהנחה שהם מניבים תוצאות זהות (לפני מס)?

התשובה מקופלת בסעי' 7(3) לאמנה: בחישוב ההכנסה העסקית החייבת לצרכי מס ישראלי מובאות בחשבון ההוצאות שהוציאה החברה השוויצרית לייצור ההכנסה ממקור ישראלי. מנגנון הניכוי במקור מתמלוגים, לעומת זאת, אינו מביא בחשבון כל הוצאות שהן. ההעדפה בין המודלים העסקיים [מבחינת מס] תלויה על כן במבנה ההוצאות של החברה השוויצרית: ככל שיחס ההכנסות להוצאות גבוה יותר (קרי: פחות הוצאות הוצאו בייצור ההכנסה) כך תעדיף החברה מיסוי בשיעור נמוך (5%) על ההכנסה ברוטו. ככל שהיחס נמוך עולה כדאיותה של חלופת המיסוי בשיעור גבוה (30%) על ההכנסה נטו.

היבט חשוב אחר הוא סיווג ההכנסה לצרכי מס בשוויץ: אם שוויץ מסווגת את התמלוגים כרווחי עסקים לצרכיה-היא, היא עלולה שלא לאפשר זיכוי של המס הזר (הישראלי)! [זכרו את מקרה כרומטיס]

(ג)

דוד משמש כשלוח של החברה הזרה, ומבצע בישראל את מרבית שלבי העסקה המסחרית: מו"מ (כולל סיכום תנאי העסקה) ודאגה להספקת המוצרים. מנגד יטען דוד שהוא אינו חותם על ההסכמים בשם החברה השוויצרית, ועל כן יש לראות בהסכמים החתומים על ידי צד אחד בלבד "הצעה להתקשר בהסכם" ולא הסכם מחייב – ומכאן שההסכם המחייב נקשר מחוץ לישראל. לשם הכרעה נרצה לדעת האם החברה חותמת תמיד על ההסכמים שמעביר דוד (ועל כן למעשה משמשת "חותמת גומי" לעסקאות שכבר נקשרו בישראל) או שנשמר לה שיקול הדעת לדרוש שינויים בפרטי העסקה. בנסיבות המתוארות, נראה שתחת הדין הפנימי תחשב החברה השוויצרית כבעלת "עסק בישראל" מכח פעולותיו של דוד.

עם זאת, התשובה הסופית תלויה גם בהוראות אמנת המס ישראל-שוויץ. גם על פי הוראות האמנה ייבחנו היקף סמכותו של דוד לחייב את החברה השוויצרית בהסכמים ומידת תלותו המשפטית והכלכלית בה. השאלה האם מחייב דוד את החברה השוויצרית בהסכמים תלויה במידת שיקול הדעת שנשמר לחברה כשדוד מעביר לה הסכם חתום על ידי הלקוח.

על פי המבחנים, כפי שגובשו לדוגמא בפסה"ד בעניין Taisei, עצמאותו המשפטית של דוד תתבטא בפיקוח מינימלי של החברה זרה על פעילותו. מאידך, העובדה שהוא פועל רק עבור שולחת אחת מחזקת טענה אפשרית לתלות שלו בחברה השוויצרית מבחינה משפטית. מבחינה כלכלית, נראה שדוד צמצם מאוד את הסיכון היזמי (עתה הוא אינו נושא בסיכונים מלאי, סיכונים שוק וכד'). עם זאת, מנתוני השאלה לא עולה כל מחויבות של החברה הזרה לכסות את הוצאותיו של דוד (קטנות ככל שיהיו) בכל מקרה, ועל כן נראה שהוא שומר על עצמאות כלכלית.

לסיכום, נראה שניתן לטעון שתחת סעי' 5 לאמנה פעילותו של דוד במתווה שתואר לא תקים לחברה הזרה "מוסד קבע" בישראל. בהתאם, ולאור הוראות סעי' 196 לפקודה לפיהן האמנה גוברת על הדין הפנימי, לא תהיה לחברה השוויצרית חבות מס בישראל בגין הכנסותיה מהמכירות. [אפשר להגיע למסקנה שונה, ובלבד שנמקה כראוי].

3. (א) המבחן לתושבות יחידים לצרכי מס בישראל הוא מבחן "מרכז החיים". על מנת לבחון את מקום מרכז חייה של איילה מנחה אותנו הפקודה (הגדרת התושבות בסעי' 1) להביא בחשבון שלושה מעגלים בחייה: האישי, החברתי והכלכלי, ומספקת שתי חזקות הנמדדות במספר ימי שהיה בישראל. עם זאת, נזכר שהחזקות ניתנות לסתירה – הן ע"י הנישום והן ע"י פקיד השומה – מקום שמערך הנסיבות הכולל מצביע על קיומו של "מרכז החיים" בישראל (או העדרו).

על פי הנתונים תשהה איילה בישראל פחות מ-180 יום בשנת המס 2006, ומניין הימים המצטבר בשלוש השנים האחרונות (2004-2006) מסתכם ב-340 יום – פחות מהדרוש לקביעתה כתושבת ישראל על פי החזקות. עם זאת, עצם העובדה שהחזקות האמורות אינן מתקיימות בה אין בה כדי לשלול את היותה תושבת ישראל. לשם כך יש, כאמור, לבחון את מקום מרכז חייה. כפי שעולה מהגדרת התושבות בסעי' 1 לפקודה ומפסקי הדין שעסקו בסוגיה, יש לבחון את מארג הנסיבות כולו על מנת ללמוד ממנו את כוונת הנישום.

נתחיל בקל ביותר: קל לראות שהמעגל הכלכלי של איילה מרוכז כולו מחוץ לישראל. הן מקום עיסוקה הרגיל והן מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלה מצויים בדרום-מזרח אסיה. לגבי המעגל החברתי לא נמסרו נתונים, ועל כן נניח שאינו תומך במובהק באף אחת מהאפשרויות. המעגל האישי מאתגר יותר, היות והוא כולל אינדיקציות לכיוונים סותרים: מחד, היא מתגוררת בבית בסינגפור (גם אם לתקופות קצרות יחסית במשך השנה) – בו היא מתגוררת מזה שנים רבות. מאידך, בשנת המס 2006 (וכנראה גם בשנה הקודמת) היא שוהה בביתה בישראל יותר מבכל בית אחר שלה. מהו אם כן "ביתה הקבוע"? נוסיף לכך את העובדה שבעלה שוהה בישראל דרך קבע, וכך גם חלק מילדיה (כמובן שמשקל מקום מגורי הילדים בקביעת מרכז החיים פחות כשאלה בגירים ויש להניח שאינם מתגוררים עם הוריהם בכל מקרה). העובדות מזכירות את עניין צינור, בו קבע ביהמ"ש כי על אף שמשפחת הנישום עברה להתגורר במקום מסוים והוא נותר לעבוד במקום אחר – ניתן לראות אותו כמי שנותר תושב המקום האחר (גם אם שהה תקופות זמן משמעותיות יחד עם משפחתו). מנגד נזכור כי עמדת רשויות המס הפוכה – כפי שבאה לידי ביטוי בסרובם להגיע להסכמי מס על "תושבות משפחתית מפוצלת".

שימו לב שעל פי סעי' 4 להגדרת "תושב ישראל" בפקודה נשתמרה תושבותה הישראלית של איילה בתקופת עבודתה בחו"ל מטעם רפא"ל, אולם מאז עזבה את עבודתה ברשות חלו שנים רבות.

לסיכום, מכלול הנסיבות מצביע לדעתי על כך שאיילה העתיקה את מרכז חייה לחו"ל לפני שנים רבות. חזרתו של בעלה לישראל והתמשכות ביקוריה בישראל יכול ומסמנים את התחלתו של תהליך שיבה לישראל, אך ברוח גישת הש' ביין בעניין גונן, זהו תהליך שסופו יכול ויעיד על ראשיתו. לעת עתה מצביעות הנסיבות לדעתי על כך שאיילה אינה תושבת ישראל לצרכי מס. [אפשר להגיע למסקנה שונה, ובלבד שנומקה כראוי]

(ב) השינוי בנתוני השאלה מתמקד בסוגיית "בית הקבע", שבנוסף על היותו מבחן "שובר שוויון" באמנות (ראו להלן בסעי' ג') הוא נקבע גם כמבחן המשנה הראשון לתושבות בפקודה. על פי חוזר מ"ה 8/2002 המונח מתייחס למקום מגורים פיסי שיש לנישום "קשר אישי וזיקה נפשית" אליו, המותאם לצרכיו והעומד לרשותו. הפרשנות המוצעת בחוזר רחבה מאוד, ואין ספק שביתם של איילה ואבי בישראל עומד בה. האם החדר במלון עומד בה באותה מידה? לדעתי לא, גם אם נאמץ פרשנות רחבה מאוד של המונח. האם יש בכך כדי לשנות את התמונה? לדעתי ניתן לטעון שכן, היות ובחינת המעגל האישי של איילה מצביעה על ישראל כמרכז חייה ב-2006.

(ג) מדרג כללי "שובר השוויון" באמנות מקביל כיום למבחני הדין הישראלי הפנימי, ומשהכרענו שלאיילה "בית קבע" רק בישראל לצרכי הדין הפנימי ממילא יוכרע לטובת ישראל מבחן שובר השוויון הראשון באמנה.

4. מנגנון הניכוי במקור יעיל מאוד בגביית מס מזרים היות ומאמץ גביית המס מוטל על כתפי המשלם במקום על הרשות. המשלם (ישראלי או כל משלם – לפי הפרשנות החביבה עליכם את סעי' 170 לפקודה) יודע היטב מתי משולמת ההכנסה לתושב הזר ומה סכומה (ברוטו), ועל כן מתייטר הצורך באכיפת הדיווח על הזר ובבדיקת אמינות הדיווח. גם מבחינת הזר יש בכך הקלה לכאורה, היות והוא אינו נדרש להגיש דוחות בישראל (עלויות ציית). לבסוף, הטלת החובה לתשלום המס על המשלם הישראלי מאפשרת ענישה והרתעה, שכמעט ואינן אפשריות כלפי התושב הזר.

מצד שני, כמה מאפיינים של מנגנון הניכוי במקור הופכים אותו למאוד לא יעיל בנוגע להכנסות עסקיות: בראש ובראשונה, הניכוי במקור הוא, כאמור, מתוך הסכום ברוטו – ללא הכרה בהוצאות, בעוד שהפקת הכנסה עסקית כרוכה לרוב בהוצאות משמעותיות. זאת ועוד, הטלת חובת הניכוי במקור על המשלם תצריך אותו לבחון העם מתקיים "עסק בישראל" (או "מוסד קבע", במידה וחלה אמנה) של התושב הזר. בחינה כזו מסובכת הרבה יותר מבחינת התושבות של הזר (בחינה המוטלת על כתפי המשלם במנגנון הניכוי במקור בכל מקרה), במיוחד כשעתה המנכים במקור יהיו גם אנשים פרטיים הרוכשים מהעסק הזר.

לסיום נזכיר גם שהחלת ניכוי במקור על הכנסות עסקיות עומד בניגוד ללשון האמנות הקיימות של ישראל (ועל כן עלול לגרום לבעיות בזיכוי המס במדינת מושבו של העוסק הזר), וכן שיצרנים "חזקים" עלולים ל"גלגל" את המס על כתפי הצרכנים, כפי שקורה בתחום הריבית בשוקי ההון.

הניקוד							
שאלה 1	(א) 12 נק'	שאלה 2	(א) 12 נק'	שאלה 3	(א) 7 נק'	שאלה 4	10 נק'
	(ב) 12 נק'		(ב) 12 נק'		(ב) 5 נק'		
	(ג) 12 נק'		(ג) 12 נק'		(ג) 6 נק'		