

## מיסוי בינ"ל

הייתה רפורמה רצינית בחקיקה בינואר 03 ועוד אחת נוספת בקיץ האחרון. אין כזה דבר מיסוי בינ"ל. המיסוי הוא מדינתי. הדין וסמכות השיפוט הם מדינתיים. אנו עוסקים במיסוי של עסקאות בינ"ל ופעילות בינ"ל כאשר 2 מדינות מבקשות לקחת סמכות מיסוי על עסקה או אדם ואז נוצרת בעיה של כפל מס. ישנה הגדרה למיסוי כפל בינ"ל משפטי במבוא לאמנת ה-OECD (ישראל עדיין איננה חברה בארגון זה). ארגון זה מנסה לכתוב מודל לאמנה למניעת מיסוי כפל. קיים מודל לכך כבר משנות ה-60, אשר איננו מחייב מבחינה משפטית, אך הוא קנה לו מעמד בעולם. אין מחלוקת שמיסוי כפל זה דבר רע. הגדרת מיסוי כפל בינ"ל: הטלת מיסים מאותו סוג בשתיים או יותר מדינות על אותו נישום ביחס לאותו נישום ובאותה תקופה. התוצאות המזיקות של כך ידועות על ההון, טכנולוגיה ובני"א והיחסים בין המדינות השונות.

- מונחי יסוד במיסוי בינ"ל.
  - תושבות יחיד וחברה – חלו שינויים בחקירה לגבי זה וכן בפסיקה יש להבחין בין תושבות יחיד לתושבות חברה לצרכי מס. יש גם יצורי ביניים אשר לא מוגדרים בכל הדינים בעולם, לדוגמא: נאמנויות, עזבונות ועוד.
- ישנן 2 גישות בסיסיות להגדרת תושבות:
1. גישה טכנית – קביעת תושבות באופן טכני.
  2. גישה מהותית – בהקשר של יחיד קיים מבחן הבודק את רמת הקשר בין היחיד למדינה – האם הוא באמת תושב המדינה.

יש לחקור את אורח חייו של האדם – אלמנטים חברתיים וכלכליים שמונה פק' מס הכנסה. המבחן הטכני בד"כ מונה ימי שהות בשנת המס – בודקים כמה ימים שהה אותו אדם בארץ ומגדירים ע"פ נוסחה קבועה בחוק מדוע לבחור במבחן טכני שכזה? לשם עקרון הוודאות. הבעייתיות בכך היא שכך הרבה יותר קל לתכנן מיסים. בישראל משתמשים גם במבחן הטכני וגם במבחן המהותי. זהו גם הדין בהקשר של חברה – יש 2 אפשרויות מקבילות: מבחן הזיקות ומבחן טכני. בהקשר של חברות למדינות שונות יש מבחנים שונים: מקום המשרד הראשי של החב', מבחן השליטה והניהול – זהו המבחן המקובל ביותר. זה היה המבחן בישראל. התפתחות התחבורה והקומוטקלה בעולם הפכו מבחן זה לצחוק. מבחן השליטה והניהול הוא מבחן אנגלי. מנגד עמדה ארה"ב עקבית -1918 במבחן טכני טהור של מקום רישום החברה. במערב אירופה ובארץ הלכו עם מבחן השליטה והניהול האנגלי. ברבות השנים מבחן זה הפך למגוחך בעקבות התפתחות התקשורת והתחבורה. בישראל משתמשים ב-2 מבחנים: השליטה והניהול ומקום ההתארגנות.

**כללי מקור**

\* תושבות יחיד וחברה –

קיימות 2 גישות:

(1) גישת מירב הזיקות החותרת לאנית. יחיד: מכלול של זיקות.

חברה: בד"כ מקום השליטה והניהול.

(2) גישה טכנית

- יחיד: מי שמרכז חייו בישראל – ס' 1 לפק' ע"פ הזיקות שמנויות בסעיף. החזקה היא שמרכז חייו של היחיד בישראל. 2 אפשרויות לקביעת מרכז חיים: מכלול קשרים חברתיים וכלכליים או: שהות של 183 יום ויותר, או 30 יום כשבמשך שנתיים שהה 425 יום בארץ. כך שבארץ יש במשולב: מבחן טכני + מבחן מירב הזיקות.
- חבר בני אדם: חברה היא גם חבר בני"א. שהתאגד בישראל + השליטה והניהול על העסק מופעלים בישראל ← כך שגם פה משולבות שתי הגישות: מירב הזיקות + מבחן טכני (בעבר בסעיף נרשם: תאגיד שנרשם בישראל, אך שינו זאת לתאגיד שהתאגד בישראל היות ואת כל תהליך הרישום ניתן וקל לעשות בחו"ל).

כללי המקור – היכן ממוקמת הכנסה מבחינה גיאוגרפית? ס' 2 לפק' מונה רשימה של מקורות הכנסה, אך אין הכוונה למקורות האלה, הכוונה במקור היא מקום גיאוגרפי. לדוגמא: לקחתי הלוואה מתושב שבדיה, לצורך פיתחת עסק – חנות צעצועים עם הזמן אשר פותחת רשת של חנויות ואחת מהן בקפריסין – לצורך פתיחתה לקחתי הלוואה מבנק שבדי, שיש לו סניף באתונה. בשבדיה אני חותמת על מסמכי הלוואה ואת הכסף אני מושכת בסניף באתונה. פרעון החוב בכלל יעשה בסניף בקפריסין. לבנק יש הכנסות של ריבית ממני – חצי אחוז מתוך מאה אלף דולר.

לבנק יש הכנסה של 500 דולר בשנה. מדובר בהכנסת ריבית. עולה השאלה: איפה ההכנסה צומחת וממוקמת מבחינה גיאוגרפית? ישנם כללי מקור רבים אפשריים – מקום כריתת הסכם הלוואה, מקום מוסד משלם ההכנסה, מקום השימוש בכסף, מקום מושבו של מקבל הריבית יחד... בעבר חלק מהאפשרויות האלה נהגו בפועל במדינות שונות. כיום ישראל בס' 4א' לפק' קבעה שורה של כללי מקור, ביניהם נקבע בס' 4א(א)(5) כי לגבי ריבית הולכים לפי מקום מושבו של המשלם – מקום תושבות המשלם זה מקור ההכנסה מבחינה גיאוגרפית כשמדובר בהכנסת ריבית. זהו הכלל המקובל כיום בעולם כולו ולא רק בישראל. הכללים האחרים לא בהכרח לא נכונים ויש בהם אף הגיון רב יותר, אך הסיבה לכך שכלל זה נבחר הינה בשל היכולת לאתר במהירות את מקום הכנסת הריבית באמצעות קביעת תושבות המשלם ולכן כל העולם הולך. בעקבות כלל זה, אף שהוא לא בהכרח הטוב ביותר או הצודק ביותר. זוהי בחירה שנבעה מחנות היכולת ליצור וודאות וקלות באיתור מקור ההכנסה. שכן, כבר הגדרנו תושבות בשלב הראשון, אם כך קל לנו להשתמש בזה גם לצורך מקור ההכנסה. אלו 2 אבני היסוד במיסוי בינ"ל:

(1) תושבות

(2) כללי מקור

דוגמא נוספת: מתחום ההכנסה הפסיבית (ההכנסה האקטיבית הינה הכנסה מעסק או ממשלח יד – הכנסת עבודה). הכנסות פסיביות הן: ריבית, דיבידנדים, תמלוגים, דמי שכירות. לירון המציאה פטנט לצעצוע ויודעת שלא כדאי ליצר בישראל ולכן היא נותנת רישיון לחברה מדנמרק להשתמש בפטנט לייצר את הצעצועים בתמורה לתמלוגים. על כל אלף יחידות היא מקבלת %X ממחזור המכירות. פיתוח הפטנט נעשה בארץ ולירון הינה תושבת ישראל. מרכז החב' הדנית הוא בדנמרק והמפעל שמייצר את הצעצועים יושב בשבדיה.

מה מקור התמלוגים שלירון מקבלת? מהו מקור ההכנסה? אין חזית אחידה בעולם כמו במקרה של ריבית. במקרה של תמלוגים ס' 4 (א) (7) קובע כי מקור ההכנסה הינו מקום מושבו של המשלם, במקרה דנן: דנמרק. במדינות רבות בעולם נהוג כלל מקום השימוש בנכס הרוחני – קרי: שבדיה, בה משתמשים בפטנט ומייצרים את הצעצועים. עד 2003 היו כללים סטטוטוריים מוגבלים ולא היה כלל סטטוטורי בדין הישראלי לגבי הכנסות מדיבידנד – גם לא היו פס"ד בנושא ולא היתה לגבי זה תשובה חד-משמעית. וזה די מדהים כשחושבים על זה כיום ס' 4 מכסה את כלל האפשרויות כמעט. הוא לא ממצה את כל כללי המקור, אך הוא לא רע בכלל. יש מקומות בהם דנים בשאלה של כללי מקור של הכנסות מהחלל החיצון – הדין האמריקאי כבר קבע לכך מקור.

ס' 75 לפק' – מפעלי תובלה אווירית ומפעלי אלחוט. רואים זאת כספק חוץ. זוהי נק' עיגון לגבי הכנסות של חברות לוויין.

\* כאמור אבני היסוד הן: (1) תושבות (2) כללי מקור.

על בסיס זה המדינה יכולה לפעול ב-2 צורות שונות:

(1) להטיל מס על בסיס תושבות – למסות כל אחד שהוא תושב המדינה על הכנסותיו, בלי קשר למקורן הגיאוגרפי. גישה זו קרויה: שיטת מיסוי פרסונאלית. זוהי גישה כלל עולמית – תושבים משלמים מס על הכנסתם בכל העולם.

(2) הגישה השניה הינה הגישה הטריטוריאלית – מוטל מס רק על הכנסות שמקורן בטריטוריית המדינה, בלי קשר למי שהפיק את ההכנסה. זהו הדין שנהג בארץ עד 2003. בזמנו הפק' קבעה כי "מס הכנסה יהא משתלם בכל שנת מס... על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל" – זוהי שיטה טריטוריאלית שאינה טהורה – שכן די בכך שההכנסה תתקבל פיזית בארץ ע"מ שתחויב במס, אף שהמקור אינו ישראל: מדובר בתרגום של הסעיף האנגלי מנדטורי – אין הבדל בין הכנסה שהופקה להכנסה שנצמחה.

ברבות השנים עם עשרות התיקונים נוצר מצב שהשיטה הטריטוריאלית שלנו הפכה לבלתי נסבלת. היות שכך עברו לאט לאט לשיטה הפרסונלית. הטכניקה להתגבר על השיטה הטריטוריאלית היתה על ידי קביעת כללי מקור רחבים. ס' 2 מציג את השיטה הטריטוריאלית ואילו ס' 2א קובע שהכנסתו של התושב תחשב כהכנסה ממקור במדינתו – כך שהפכנו לשיטה פרסונלית דרך כלל מקור. כך ניתן ל\*\*\* במדינת אוטופי.

ישראל בעבר עבדה בשיטה הטריטוריאלית. ס' 89 לפק' מתייחס לרווח הון.

כלל מקור הגיוני לרווח הון: מקום תושבות בעל הנכס, מקום ביצוע העסקה ועוד. עד תיקון: 132 ראו רווח הון כאילו נצמח והופק בישראל אם המוכר היה תושב ישראל, בין אם המכירה התעצמה בישראל או בחו"ל. זה מנוגד לכל תפיסה הגיונית, אך כך היה עד 2003. כלל מקור רחב ולא הגיוני הפך את

השיטה הטריטוריאלית לפרסונלית בהקשר של רווח הון. זה יצר פתח תכנוני מס רבים ועל כן הרפורמה ניסתה להפסיק זאת ע"י התקון לס' 2 – "על הכנסה שהופקה בישראל או מחוץ לישראל". השיטה הפרסונלית הינה כלל עולמית ואופיינית למדינות מפותחות, בעוד במדינות הנחשלות הולכים ע"פ השיטה הטריטוריאלית, זאת היות ואין להן יכולת אכיפה על התושבים לשם הפעלת השיטה הפרסונלית.

אם הולכים בשיטה הטריטוריאלית השאלות המשפטיות שיעלו הינן איפה הופקה ההכנסה. בשיטה הפרסונלית-השאלות יתמקדו בהגדרת התושבות. גם מדינה שהולכת בשיטה הפרסונלית איננה מניחה את תושבי החוץ לנפשם – אותם היא ממסה עפ"י השיטה הטריטוריאלית. השיטה היא פרסונלית לגבי תושבי הארץ וזוהי התוספת שהוספה לס' 2: "על הכנסתו של תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל.

\* \* \*

ס' 2 – מציג שיטה טריטוריאלית, אך עם זנב. שכן מדובר על הכנסה שנצמחה או שהופקה או שנתקבלה בישראל. אין אבחנה בין נצמחה להופקה. נתקבלה – משמע נצמחה או הופקה מחוץ לישראל. כך שאין מדובר בשיטה טריטוריאלית טהורה וממסים גם הכנסה שנצמחה או הופקה בחו"ל ובלבד שהיא נתקבלה בישראל.

ס' אחר: "על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או על הכנסתו של תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל". לגבי תושב ישראל הגישה היא פרסונלית כלל עולמית ולגבי תושב חוץ הגישה היא טריטוריאלית. זהו ס' 2 לאחר הרפורמה בפק'.

הסיבה לשינוי בנוסח הסעיף היא משום שמד"י הגיעה לרמה בה היא מפותחת מספיק כך שהיא יכולה להטיל מס ולאכוף זאת בהתאם שלא רק על בסיס טריטוריה. מדינות שאינן מפותחות, ואין להן יכולת אכיפה מטילות מס על בסיס טריטוריאלית בלבד. נורמה משפטית שא"א לאכוף אותה אין לה תחולה אקס-טריטוריאלית והנורמה לא תופסת. לפיכך אין טעם לקבוע נורמות מבלי יכולת אכיפה מעשית. ישראל הגיעה למעמד מפותח בה היא יכולה לאכוף גם מיסים על פי הגישה הפרסונלית. לאורך השנים משרד האוצר הגיע למסקנה שהוא לא יכול להתמודד עם הפרעות בחוק – ולאט אט השיטה זלגה טלאי על טלאי משיטה טריטוריאלית טהורה לשיטה פרסונלית. איך הופרשה שיטה טריטוריאלית לפרסונלית? קובעים כללי מקור בסגנון הבא: ס' 89 מלפני התיקון: "יראו רווח הון כאילו הופק או נצמח בישראל בין שהמכירה נעשתה בישראל או מחוץ לישראל אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר הוא תושב ישראל...", כך שגם אם רווח ההון הופק מחוץ לישראל ממסים זאת היות והמוכר הוא תושב ישראל. ע"י כלל מקור רחב ולא כ"כ הגיוני מעבירים שיטה טריטוריאלית לפרסונלית. עד 2003 היתה שורה שלמה של סוגי הכנסה שלגביהם חוקקו שיטה פרסונלית ולא טריטוריאלית טהורה.

לגבי אלו שנשארה לבד שיטה טריטוריאלית טהורה היה צריך לדאוג שההכנסה תופק מחוץ לישראל ושנית שהיא לא תתקבל בישראל. זה הוכח בפס"ד של המחוזי – פס"ד ברונפמן שצמצם מאוד את המשמעות של נתקבלה ב-97. ממשלת נתניהו ביטלה את הפיקוח על מט"ח וכל תושבי ישראל יכלו להחזיק חסכונות בנק בחו"ל. שילוב אלמנטים אלו השמיטו את הקרקע להכנסה

שנתקבלה בישראל. מה שנותר זה להראות שההכנסה הופקה מחוץ לישראל וזה לא היה קשה כ"כ. כשיצאה מכך ברח הרבה מאוד מס מרשת המס הישראלית. הרפורמה הפכה את השיטה בארץ לפרסונלית.

### הסיבות למיסוי כפל בינלאומי

מיסוי כפל בינ"ל משפטי – סיבות להיווצרותו :

(1) ההתנגשות בין מיסוי פרסונלי למיסוי טריטוריאלי – לדוגמא : תושב צרפת נותן לי הלוואה ואני משלם לו ריבית, בהנחה שצרפת נוקטת שיטת מיסוי פרסונלית כמו בארץ, תטיל מס על הכנסת הריבית של הצרפתי. ישראל ממסה הכנסת ראשית ע"פ מקום מושבו של המשלם כך שישראל רואה בכך הכנסה המופקת בישראל, כך שיש מיסוי כפל. ישראל ממסה על הכנסת ריבית המופקת מטריטוריה ישראלית וצרפת ממסה אותו על היותו תושב צרפת המפיק הכנסה.

עו"ד ישראלי שטס לארה"ב מבצע שם עבודה – חייב במס בישראל וגם בארה"ב. ממסים הכנסת שכיר עפ"י מקום ביצוע העבודה בארה"ב ואילו ישראל ממסה אותו על בסיס תושבותיו. מדובר במיסוי כפל: 2 מדינות או יותר מטילות על האדם מס לגבי אותה הכנסה באותה תקופה.

(2) תושבות כפולה – הגדרת אדם כתושב בשתי מדינות. הגדרת תושבות של יחיד – מי שמרכז חייו בישראל. מרכז חיים נקבע ע"פ קשרים חברתיים, משפחתיים וכלכליים. אדם שמרכז חייו בישראל וטס לארה"ב לעבודה ושוהה שם 183 ימים תוך שהוא ממשיך להיות תושב ישראל – מרכז חייו נשאר בישראל. חוץ מעבודתו זו בארה"ב כל מרכז חייו בארץ. הוא הופך להיות תושב ארה"ב לצורכי מס היות והוא שהה שם מעל ל-183 יום. מדוע מיסוי כפל זה יותר גרוע מהמיסוי הקודם? בדוגמא הקודמת עם הצרפתי מיסוי הכפל הוא על הכנסת הריבית. בדוגמא זו של תושבות כפל מיסוי הכפל הוא על כל ההכנסות – על כן זה הרבה יותר חמור.

(3) התנגשות בין כללי מקור – כללי המקור של 2 מדינות גורפים אותה הכנסה חברה בישראל של מפתח פטנט כל שהוא נותנת רשיון לחב' בדנמרק לייצר מוצרים שיכללו את הפטנט והייצור מתרחש בנוורבגיה. המפתח מקבל תמלוגים של 6% מכלל המכירות – זוהי ההכנסה. כל אחת מהמדינות יכולה לטעון שההכנסה היא מתחומה. ישראל היות והיא מקבלת תמלוגים לתושב ישראל, דנמרק משלמת תמלוגים ונורבגיה היות והשימוש בפטנט נעשה בנוורבגיה. כלל המקור הישראלי ב"ס 4(א)(א)(7) קובע כי לגבי מלוגים הולכים ע"פ מקום מושבו של המשלם, במקרה זה דנמרק. עפ"י אמנת ישראל ארה"ב המס נגבה מהמקום בו נעשה השימוש, קרי נורבגיה. מטבע הדברים לפנינו מצב בו יכול להתפתח מיסוי כפל בינ"ל.

(4) מיסוי על בסיס אזרחות ותושבות – 2 מדינות המבקשות להטיל מס על אותה הכנסה באותה תקופה בשל התנגשות בין אזרחות לתושבות. אזרחות היא אלמנט שולי מאוד בתחום בו אנו עוסקים, חוץ ממקרה אחד – ארה"ב היא המדינה היחידה בעולם המטילה מס על בסיס אזרחות. הטלת מס על יורדים מישראל הינה למעשה הטלת מס על בסיס אזרחות – יש בכך קשיים של אכיפה. לארה"ב אין בעיית אכיפה שכזו. איפה אזרחות ישראלית כן משחקת

בנושא מיסים? לגבי הכנסה שנצמחה באזור, שם ישראל מטילה מס על בסיס אזרחות. באמנה עם ארה"ב היה קושי להגדיר מה זה ישראל. השתמשנו שם בטכניקה מסוימת כדי לכלול תושבי התנחלויות. הטכניקה היתה להתיישב על ס' 3 א שקובע את שיטת המיסוי בשטחים, שם האזרחות משחקת.

לפנינו 4 סיבות למיסוי כפל ויש לראות איך מתמודדים עם כך. מעבר למיסוי כפל משפטי ישנו מיסוי כפל בינ"ל כלכלי אשר הינו קצת יותר מתוחכם. גם שם מיסוי הכפל הוא תופעה שלילית שיש להתמודד איתה. 4 סיבות למיסוי של בינ"ל כלכלי – מצב בו באותה עסקה כלכלית פריט הכנסה או הון ממוסים ב-2 מדינות או יותר באותה תקופה, אך בידי שני נישומים שונים. הסיבות: ייחוס נכס לבעלים או למחזיק בפועל – בנאמנות יש 3 שחקנים: יוצר הנאמנות, הנאמן והנהנה. בישראל נושא הנאמנות אינו מפותח, פרט למקרקעין. מעבר כך הנושאים של מיסוי נאמנות לא היה מוסדר בדין הישראלי ולא ידעו איך להתמודד עם כך. גם השותפות המוגבלת מהווה כלי להתחמקות מס והדין לא יודע כ"כ איך להתמודד עם כך. בשותפות מוגבלת יש שותפים שהינם כמו בעמ"נ בחברה אשר שותפותו מוגבלת וישנו שותף כללי המנהל את השותפות ואחריותו היא בלתי מוגבלת. היתרון המיסוי של שותפות מוגבלת הינו שהוא גוף שקוף לצרכי מס והיא מזרימה את ההפסדים לרמת השותפים שיכולים לקזזם.

הנאמנויות היו יצור שב-03 חשבו שאפשר להמשיך ולחגוג דרכו לשם תכנוני מס. תיקון 147 הוסיף את ס' 75 שהסדיר את נושא מיסוי הנאמנויות. נניח שהנכסים שבנאמנויות נושאים ריבית. של מי הכנסת הריבית? המחוקקים בעולם בוחרים באחת מ-3 האפשרויות: יוצר הנאמנות, הנאמן או הנהנה. מחוקקים שונים נוקטים גישות שונות היות ומערכת המס חוצה גבולות – ייתכן ששלושת השחקנים הינם מ-3 ארצות שונות בהן כל מחוקק החליט לנקוט בגישה אחרת, לפיה ההכנסה היא כל פעם של מישהו אחר.

\* \* \*

מיסוי כפל בינ"ל כלכלי. אותה עסקה כלכלית, פריט הכנסה או הון, ממוסים ב-2 מדינות או יותר באותה תקופה אך בידי נישומים שונים. סיבות לכך:

1) ייחוס נכס לבעלים או למחזיק בפועל. איך ממסים במקרה של נאמנויות? יש לכך מספר אפשרויות: לבוא ליוצר הנאמנות ולהגיד לו שהוא לא עשה כלום - הנכס יוצר הכנסה ויש למסותו על כך. לחילופין ניתן לומר כי הנהנה נחשב בעלי הנכס כבר מעכשיו היות והוא מפקד ממנו רווחים ועל כן יש למסותו. את המס נגבה מהנאמן אך את החישוב נעשה ע"פ הנהנה. כך אם לדוגמא הנהנה הוא נכה יינתן לו פטור הניתן לנכים. אירועי המס מיוחסים לנהנה מבחינה חישובית, אף שבפועל הם נגבים מהנאמן.

ס' 75(ב) החדש מנסה להסדיר עניין זה בעיקר בהקשר הבינ"ל – היות וכלי הנאמנות נחשב לפירצה היחידה לאחר הרפורמה שנתרה לישראלים להימנע ממיסוי ישראלי על פעילות בינ"ל. השיטה היום לקבוע מס' סוגי נאמנות: נאמנות הדירה – שאפשר לחזור ממנה ונאמנות בלתי הדירה.

השאלה היא מהי מידת הכח שמוותר לעצמו יוצר הנאמנות בנאמנות ולפי זה מבחינים בין 2 סוגיה נאמנויות. ככל שנשמר לו יותר כח הנאמנות היא הדירה – כך שהנכס יחשב עדיין של יוצר הנאמנות וגם ההכנסות נחשבות שלו לעניין המיסוי.

המחוקק הישראלי מחלק את הנאמנויות ל-4 סוגיים. בחלק מהמצבים המחוקק רואה את הנכסים וההכנסות של יוצר הנאמנות ובחלקם של הנהנה. כשהנאמנות הדירה זה הולך אחרי יוצר הנאמנות וכשהנאמנות היא בלתי דירה זה תלוי. לדוגמא: היוצר והנאמן הם תושבי מדינה אחת והנהנה הוא תושב מדינה אחרת ושיטות המיסוי הינן שונות בין שתי המדינות. באחת ממסים את יוצר הנאמנות ובשנייה ממסים את הנהנה. במקרה זה יש ייחוס נכס לבעלים או למחזיק בפועל – כשאלו 2 אנשים שונים.

(2) שוני בהגדרת מונחים. לדוגמא: מיסוי ההכנסה בידי המקבל מבלי לאפשר ניכוי ע"י המשלם. זוהי תופעה שרואים בד"כ בדיני תאגידים. לדוגמא: חברת בת שמשלמת תשלום לחברת האם. 2 המדינות חלוקות בדבר אופיו של התשלום. המדינה של חברת האם רואה בתשלום ריבית ולעומת זאת המדינה של חברת הבת סבורה שהמסמך הינה מניה ולא אג"ח, ולכן התשלום הוא לא ריבית, כי אם דיבידנד. זוהי סוגיה מודרנית היות ואם יש כל מיני מסמכים שנותנים זכויות למחזיקים בהם שקשה להגדירם.

לחברת הבת שמשלמת דיבידנד הדיבידנד לא נחשב הוצאה וא"א לנכותה. אך מצד שני תשלום זה נכלל בהכנסה של חברת האם במדינה בה היא נמצאת – כך שאותה יחידה כלכלית מופרדת בין האם לבת וגוררת מס במדינה אחת, אך לא מאפשרים לנכות זאת במדינה האחרת.

(3) אפשרות אחרת: מיסוי הכנסה בידי החברה לעומת מיסוי הכנסה בידי בעלי מניותיה. לדוגמא: בגופים שקופים לצרכי מס, למשל: שותפות. בחברות משלמי המס על היחיד אטרקטיבי יותר ממשטר המס על החברה. באישיות משפטית נפרדת כמו חבר' מנסים לעתים ליצור יצורים שמחד ממשיכים להיות חב' בע"מ לבעמ"נ ומצד שני הם שקופים לצרכי מס וניתן לנצל את ההפסדים ברמת היחידים היות ומשטר המס על יחידים יותר טוב מעל חב'. לדוגמא: ס' 64(א) מדבר על הכנסה חייבת של חב' שחבריה הם בני משפחה – ההכנסות וההפסדים של החברה יוכלו להחשב כהכנסותיו והפסדיו של החבר בעל הנתח הגדול ביותר בחב'. ב-03 חוקק פרק הקרוי חברה שקופה ע"מ להטיל את המגבלות של החזרת הנתח הגדול ביותר.

דוגמא נוס': ס' 64 – חב' מעטים שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, הכנסותיה ייחשבו הכנסות בעלי החב'. מדובר בחברות לכל דבר ועניין אשר נחשבות לשקופות בענייני מס ורואים, את הכנסותיהם כשל היחידים ולא של החב'.

פסיקת העליון אומרת שבכל מקרה צריך לדון לגופו ולראות אם כוונת המחוקק היתה במקרה כזה לתת את ההטבה או לא לתת את ההטבה. עולה השאלה: מה הדין כשמתחילים לחצות גבולות?

חב' משפחתית ישראלית הפועלת בארה"ב ויש לה הכנסות שם. בארה"ב לא מכירים את ס' 64 ומטילים מס על החב'. בארץ רואים זאת כהכנסות של היחידים.

כשיש גוף שקוף לצרכי מס במדינה אחת, אין שום סיבה שהמדינה השנייה תכיר בגוף שקוף זה וזה מוביל למיסוי בינ"ל כלכלי. אותה ההכנסה ממוסה פעמיים – פעם אחת ע"י בעמ"נ ופעם אחת

ע"י החב'. 2 המדינות הולכות על אותה הכנסה אך בידי נישומים שונים ואין לכך עדיין פתרונות (בשונה ממיסוי כפל בינ"ל משפטי לו כבר יש פתרונות).

(4) מחירי העברה. נושא זה קיים כבר די הרבה זמן ברמה הלאומית ומחריף במישור הבינ"ל. לדוגמא: נניח חב' אם ישראלית וחב' בת זרה (אמריקאית). החברות מייצרות ומוכרות נעליים. החב' הישראלית מייצרת וקונה חמרי גלם (\$3). לאחר כל התהליך חב' הבת מוכרת את הנעליים בארה"ב ב-\$10 הרווח הינו \$7. החב' עושה ביניהם הסכם לפיו המחיר בו האם מוכרת לבת את הנעליים הוא \$5 כך שבישראל יש הכנסה של \$2 = (3-5). בארה"ב לעומת זאת הרווח הוא של \$5. נניח שבארה"ב מקיימים קול צעקה שמחיר הנעליים גובה ונקבע שהמחיר האמיתי צריך להיות 4, לפיכך ההכנסה היא 6 (4-10). בישראל הדיווח הוא על רווח של 2 – כך שמשלמים מס על רווח של 8 בעד מדובר ברווח עמיתי של 7. שכן בארץ עדיין מתייחסים למכירה ב-5 ולא יודעים שבארה"ב מתייחסים למכירה במחיר של 4.

קביעת מחירי העברה ע"י הצדדים היא רעה חולה שהיקפה עצום. זו תופעה רחבה הרבה יותר ממה שתואר לעיל. ארה"ב מוליכה כל מיני מאבקים בתחום הזה. זה נובע מהפרשים בשיעורי המס בין 2 המדינות. זה שכיח מאוד במישור הבינ"ל וחב' עושות זאת ללא הרף. כשבמישור הבינ"ל אחת המדינות מסתערת על התופעה ומתקנת התוצאה תהיה מיסוי כפל בינ"ל, כאשר המדינה השנייה אינה מיישרת קו – ואין לה סיבה ליישר קו.

התופעה של מחירי העברה, אינה מוגבלת לדוגמא שניתנה לעיל ויש תחומים רבים בהם זה יופיע: (1) ייצוא ושיווק (2) הלוואות – הלוואה דולרית עם שיעור ריבית של 24% על מנת שלמשלם הריבית תהיה הוצאה גבוהה יותר, בלי קשר לשיעור הריבית השוק. קל להתמודד עם כך, אך מה לגבי תמלוגים? תמלוגים משלמים עפ"י אחוז מהמכירות. שם קושי לקבוע את מחיר השוק הנכון בהקשר של היי-טק לדוגמא.

סיבות נוספות לקביעת מחירי העברה גבוהים, מעבר לסיבת המיסוי שהוצגה לעיל. אנחנו רוצים שחב' אחת מהשתיים תראה יותר רווח מהראוי על מנת להנפיק מניות. סיבה נוספת: מיסוי עקיף – מכס למשל. אנו קוראים מחיר נמוך יותר למוצר העובר את הגבול על מנת לשלם פחות מכס. סיבה נוספת: פיקוח על המטבע – לא קל להוציא מט"ח. ברצוננו לקבוע מחיר גבוה על מנת שאפשר יהיה להוציא יותר מט"ח. בנוסף ישנם שיקולים של פוליטיקה פנימית בחברה ומלחמות באשר לאיפה להראות את הרווח. אדם שמחזיק בחב' מסוימת יותר אחוזים יעדיף שחב' זו תפיק יותר רווחים.

\* מניעת יונטרליות – שיטת הזיכוי ושיטת הפטור. המדינות מסכימות שמיסוי בינלאומי זה דבר רע ויש למנעו ועל כן המדינות מוכנות לצמצם את היקף המיסוי הבינ"ל. יש כך 2 שיטות:

(1) שיטת הפטור – פוטרים ממס הכנסות שכפופות למס בידי מדינות אחרות. שיטה זו פותרת את בעיית המיסוי הכפל הבינ"ל, אך היא כמעט ולא קיימת.

(2) שיטת הזיכוי – זוהי השיטה היותר מקובלת לפיה אם נוצר מיסוי כפל בינ"ל לתושבים שלה – היות ואנו פועלים עפ"י שיטה פרסונאלית וממסים גם הכנסות בינ"ל, אשר באותם מקומות מטילים עליהם מס – אם התושב יוכיח שהוא כבר שילם מס על אותה הכנסה במדינה זרה, אנו נזכה אותו על מס זה, אם על הכנסה בחו"ל של 100 ממוסים בסך 25 ובארץ ממסים בסך 34 –



מנכים 25 וממסים רק 9. מה קורה אם המס בחוץ יותר גבוה מבארץ? מה עושים עם העודף של ה-9?

\* \* \*

### השיטות למניעת מיסוי כפל בינ"ל:

מניעת יונילטריות – שיטת הזיכוי ושיטת הפטור. המניעה היא בעיקר של מיסוי כפל בינ"ל משפטי. בנושאים של מיסוי כפל בינ"ל כלכלי, חוץ ממחירי העברה אין לכך פתרון וגם בהקשר של מחירי העברה הפתרון אינו מושלם.

יש 2 דרכים לטפל במיסוי כפל בינ"ל משפטי:

(1) המדינה תנקוט בצעדים לפתרון הבעיה. הפתרונות פה הם בעיקר בדרך של זיכוי ממס שניתן לתושבי אותה מדינה – המדינה מנסה להקל על תושביה ע"י כך שהיא מעניקה להם זיכוי בגין המס שהם שילמו במדינות זרות ובכך מחוסל מיסוי הכפל הבינ"ל. המדינה עושה זאת באופן חד צדדי. בצורה זו לא יוטל מס מקומי על התושב אלא גובה המס המקומי גבוה מהמס הזר. הזיכוי ממס זר הוא פעולה חד צדדית. אם המיסוי בחו"ל גבוה יותר נוצר עודף זיכוי. אם מס בחו"ל נמוך יותר משלימים למס הנגבה בארץ – מנוכים על הנמוך ונשאר ההפרש לתשלום בארץ. שיטת הזיכוי היא הנוהגת והולכת ומתפשטת בעולם כולו. והמדינות בעולם שונות זו מזו ברמת הנדיבות שלהן בזיכוי שהן מעניקות. הזיכוי הוא עד גובה המס במדינת התושבות. בנוגע למקרים בהם יש עודף זיכוי נדון בהמשך.

בנושא הזיכוי יש אבחנה בין 2 סוגים של זיכויים:

(1) זיכוי ישיר

(2) זיכוי עקיף

אם בארה"ב משלמים 36.5% מ-1000, קרי 365 ובארץ משלמים 49%, קרי 490 ניתן זיכוי על 365 ומשלים  $490-365=125$ . אם בארץ משלמים פחות – 25%, קרי 250 ובארה"ב 365 ניתן זיכוי ולא משלמים כלום. נותר עודף זיכוי של  $250-365=115$ . זהו זיכוי ישיר.

זיכוי ישיר: חברה ישראלית שמשלמת מס חברות בשיעור 34%  $1000-340=660$ , מועברים כדיבידנד לבעמ"נ שהוא תושב ארה"ב – תושב חוץ המקבל דיבידנד ממקור ישראלי תחייב במס ישראלי. השיעור הינו 25% - 165.  $660-165=495$ . הכנסתו של בע"מ בארה"ב הינה 660 ושם הוא משלם מס של 35%. קרי 231 – תשלום מס לארה"ב. ארה"ב נותנת לו זיכוי על המס ששולם בישראל:  $660-231=429$ . זה מה שנוותר לי לשלם בארה"ב. כך שהוא שילם מס בסך 57% שזה די הרבה.  $495-66=429$ . הזיכוי ניתן לאותו אדם ששילם את המס ועל כן זהו זיכוי ישיר. זיכוי עקיף יהיה כזה שיתחשב גם במס של מדינת המקור – מס החברות בדוגמא שלנו:

הכנסה הינה  $1000 \leftarrow$  זיכוי עקיף  $1000 \leftarrow$  זיכוי ישיר

מס חברות 35%  $\rightarrow 350$  (340)

כבר שולם בישראל  $\rightarrow$  (505) 660

ועל כן הוא משלם אפס לארה"ב  $\rightarrow$  (155) (165)

495

(66)

429

350	350	← הזיכוי הישיר הינו
<u>(505)</u>	(165)	← והזיכוי העקיף הינו
0	(340)	← על מס החברות ששולם בארץ

10%-25% - זה נחשב כהשקעה ישירה שבגינה ניתן זיכוי עקיף. הזיכוי העקיף ניתן רק לבעמ"נ של חברות ולא ליחידים. זה נועד לפתור בעיה של חב' רב-לאומיות ולאפשר להם להזדכות על מסי החברות שהם משלמים.

פה מתעוררות שלל סוגיות על הזיכוי העקיף – זהו נושא מורכב מאוד. יש מדינות הנותנות זיכוי עקיף רק דרך האמנה ויש לכך גוונים רבים. דוגמא: נניח שישראל עושה צעד קיצוני וע"מ לעודד משקיע חוץ היא מבטלת לגמרי את מס החברות בסך 34% למי שמשקיע באיזורי פיתוח וכו'.

1000 → הכנסה	1000 → הכנסה
<u>0</u> → מס חברות	<u>350</u> → מס חברות בארה"ב
1000 D.V	650
<u>(250)</u> מס על D.V	350
750	<u>250</u>
	100 שולם בישראל

בסה"כ שולם מס בסך 350 : 250 לישראל ו-100 לארה"ב. בזיכוי עקיף משולם 505 לישראל ויש עודף זיכוי של 155 שניתן לנצלו לגבי עודף הכנסות זרות במדינות זרות.

אם מבוטל מס חברות בישראל עדיין משלמים 350 אלא ש-250 משולמים לישראל ו-100 למדינת התושבות (ארה"ב). בעוד שמקודם מדינת התושבות קיבלה 155 – זה שהעברנו הכנסות מיסים שלנו מאוצר המדינה לאוצר האמריקאי. כך שכל מהלך התמריץ מיותר לחלוטין.

תופעה זו יצרה מתח בין המדינות המתפתחות למדינות המפותחות בעולם. הפתרון שהמציאו לכך נקרא חסך מס – tax sparing. המדינה המפותחת תסכים לצורך ישוב הזיכוי לראות את המס הישראלי. כאילו הוא 34% ולא אפס. אז התוצאה תהיה שהטבת המס תלך לכיסו של המשקיע וזוהי המטרה.

מרגע שהורדנו את נטל המס למשקיעים הזרים בעצם המס עבר למדינה השנייה ולא למשקיע. הפתרון הינו אם המדינה השנייה תאות להתעלם מהפחתת המס ותסתכל על כך כאילו הוא שילם את המס המקורי בפועל, אף שהמשקיע משלם פחות ואז המשקיע ירוויח מכך.

(350)	1000	1000
<u>(250)</u>	(350)	<u>(250)</u>
100	100	750
		: ישראל מפחיתה מס ל-10%
350	1000	1000
<u>(100)</u>	350	<u>(100)</u>
250	(250)	900

הוא עדיין משלם 350 מס, רק שבמקום לשלם לישראל 250 ולארה"ב 100 הוא משלם ההפך: 100 לישראל ו-250 לארה"ב.

בחסך מס האמריקאים מראים במס של 250 בישראל, אף שבפועל שולם בישראל מס של 100. כך שהמשקיע משלם רק 200: 100 לישראל ו-100 לארה"ב וכך ההטבה של 150 עוברת לידי של המשקיע ולא לארה"ב.

ישראל במשך באופן עקבי דשה שמומ"ים על אמנות מס חסך מס. באמנות מס יש מדינות מפותחות שמוכנות להמשך חסך מס – השיבה היא לשם עידוד מדינות מתפתחות. ארה"ב לא מוכנה בשום פנים ואופן לתת חסך מס. זה הביא לכך שלקח לנו 31 שנים לגבש אמנה עם ארה"ב.

### אמנות למניעת מיסוי כפל בינ"ל:

ישראל היא בין המדינות הבודדות הנותנת זיכוי גם ללא אמנת מס. זה חד צדדי. אך מה קורה כששתי מדינות יושבות יחדיו ומנסות להגיע לפתרונות? ישנן כמה אפשרויות:

(1) דבר אחד שהאמנה יכולה לעשות וזה די נדיר זה להקנות זכות מיסוי בלעדית לאחרת המדינות. בישראל אמנת המס היא דין על והיא גוברת על כל חוק - מוקדם או מאוחר. וסוף האמנה יש שעפים העסקים באנשים עם סטטוס מיוחד – סטודנטים, אנשים הנושאים בתפקידים ממשלתיים – סי' 22 לדוג'.

(2) מדובר בהקניית זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור תוך חיוב מדינת המושב להעניק זיכוי – זוהי שיטה המרכזית הנוהגת למנוע מיסוי כפל בינ"ל.

\* \* \*

מיסוי כפל בינ"ל: (1) משפטי (2) כלכלי  
שיטות למניעת מיסוי כפל בינ"ל:

(1) מניעת יונילטריות – שיטת הזיכוי ושיטת הפטור. הזיכוי מוסדר בפק' מס הכנסה בס' 199 ואילך. עם המעבר לשיטה פרסונלית במד"י נעשה שינוי בשיטת הזיכוי. המנגנון של זיכוי נכנס לפעולה רק עם מדינות איתן יש לנו אמנה עד 03. ומ-03 תושב ישראל יקבל זיכוי בגין כל מס זר ששולם במדינה, גם אם זו לא מדינה גומלת. שר האוצר הוציא 2 צווים ב-64 למנוע מיסוי של כפל בינ"ל שמכוחם היה גם בעבר ניתן לקבל תקלה גם בהעדר אמנה. הזיכוי שישראל נותנת הוא זיכוי ישיר. זיכוי עקיף נעשה רק כשיש אמנה בין ישראל למדינה אחרת המחייבת את ישראל לתת זיכוי עקיף – זיכוי שמקבלים בישראל גם בגין מס חברות שמשלמת חברת בת זרה של חברה ישראלית שהיא למעשה אישיות משפטיות נפרדת. ישראל בכל זאת מחייבת בזיכוי עקיף אם זה נקבע באמנה בינה לבין מדינה אחרת. קיימים סיבוכים רבים בעניין זה ובניהם – חסך מס.

(2) אמנות למניעת מיסוי כפל בינ"ל. דרך זו הינה דרך נוספת למניעת מיסוי כפל בינ"ל משפטי. לישראל יש כ-40 אמנות מס כיום. האמנות נוקטות בכמה פעולות כדי למנוע מיסוי כפל בינ"ל. האמנות הן הסכם בין 2 מדינות. בעולם יש עוד כאלפי אמנות כאלה. דרכי הפעולה באמנות: (1) הקניית זכות מיסוי בלעדית לאחת משתי המדינות – באמנות יש בין השאר סעיפים שעוסקים בבני אד בעלי סטטוס מיוחד, לדוגמא: סטודנטים ומתמחים, מורים וכו'. יש

תמיד סעיף המתייחס לאנשים הממלאים תפקידים ציבוריים, לדוגמא: ס' 22 לאמנה בין ישראל לארה"ב. יש סוג מסוים של הכנסה בה רק אחת מהמדינות תוכל להטיל מס. כך גם בס' 20 לאמנה עם ארה"ב. ס' 21 לאמנה עוסק בתשלומי ביטוי סוציאלי – תשלומים אלו פטורים ממס בשתי המדינות המתקשרות.

2) הקניית זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור תוך חיוב מדינת המושב להעניק זיכוי. זה הרבה יותר שכיח ונעשה לרוב. בשונה מהפטרון הראשון גם העוגה ניתנת במלואה לאחת המדינות בפטרון השני מחלקים את העוגה בין שתי המדינות.

שתי המדינות מוסמכות להטיל מס אלא שמדינת המקור ממסה ראשונה ומדינת התושבות מחייבת לתת זיכוי על כך.

אם הזיכוי ע"פ האמנה נדיב יותר בצורה קיצונית מהדין הישראלי – האמנה תגבר. ס' 196 – הפקודה תוקנה ב-03 ויכולנו לחשוב שהדין המאוחר גובר, אך ס' זה קובע שהאמנה תגבר כאשר הזיכוי בה נדיב יותר. ישנו כלל לפיו האמנה לא יכולה להרע את מצבו של הנישום. באמנה עם ארה"ב כלל זה גם מעוגן בכתובים ס' 6 לאמנה. למה הכוונה? האם נישום יכול לבחור? האם בשנת מס מסוימת לנישום יש כמה הכנסות ממדינת אמנה מסוימת, כאשר לגבי חלק מהם האמנה מקלה ולגבי חלק מהם היא מחמירה. האם הוא יכול לבחור עפ"י מה ללכת לגבי כל פרט ופרט או שהבחירה שלי גורפת לכל הפרטים? לא עסקו בכך ואין לכך תשובה. לדעת האמריקאים יש לבחור עמדה אחת וללכת לפיה לאורך כל הדרך.

טכניקה זאת קיימת בהרבה מאוד מהוראות האמנה, בעיקר ביחס להכנסות פסיביות: דיבידנדים, ריבית ותמלוגים. לדוגמא: ס' 13 – עוסק בריבית. (באמנה שלנו עם ארה"ב ישנם סעיפים ייחודיים בעולם כולו אך הס' לגבי הריבית הוא קלאסי ולא ייחודי). ס' 13 – ריבית להפיק מאדם ניתן להטיל עליה מס בידי 2 המדינות המתקשרות.

ס' 12 עוסק בדיבידנדים – דיבידנדים שמקורם בתחומי אחת מהמדינות המתקשרות. ניתן להטיל עליהם מס בידי 2 המדינות המתקשרות. ל-2 המדינות יש זכות להטיל מס.

ס' 14 – תמלוגים שהפיק תושב של אחת מהמדינות המתקשרות... רשאיות 2 המדינות המתקשרות להטיל עליהם מס.

טכניקה זו מושלמת במקרה של אמנה זו ע"י הוראת ס' 26 – זהו לב האמנה וכותרתו: מניעת מסי כפל.

ס' 26(3) – "בהתאם להוראותיהם ובכפוף להגבלותיהם של דיני ישראל (כפי שיתוקנו מעניין לעניין) ישראל תכיר לתושב ישראל וזיכוי נגד המס הישראלי. את הסכום המתאים של מסי ההכנסה ששולמו או נצמחו לארה"ב".

זו ההוראה שמחייבת של מדינת ישראל לתת זיכוי על מיסים שהוטלו על ידי ארה"ב על תושב ישראל. לדוגמא ריבית, דיבידנדים או תמלוגים שהופקו בתחום ארה"ב. המס מוטל בארה"ב כאשר המקור הוא אמריקאי. ואז על ישראל לתת זיכוי על המס שהוטל בארה"ב.

מדינת המקור לוקחת ראשונה נתח מהעוגה ומדינת התושבות נשרכת מאחוריה ומקבלת את הנותר אם יש, לאחר שהיא נותנת זיכוי. זה תלוי בשיעורי המס שמדינת המקור מטילה.

3) הגבלת שיעור המס של מדינת המקור המוטל על הכנסה פסיבית לא רק שמחייבים את מדינת התושבות לתת זיכוי, בד"כ 2 המדינות גוזרות על עצמן מגבלה על המס שהן יכולות להטיל על הנסה פסיבית של תושב חוץ.

ס' 170(א) לפק' מס הכנסה – "כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פק' זו חיבים לזכות מס של 25% אג' על כל שקל.

אם באים לבנק ומבקשים להעביר העברה כספית לחו"ל – בעבר עד 97' זה לא היה אפשרי והיה צורך לקבלת היתר מדינת ישראל. כיום זה אפשרי, אך הבנק מוציא טופס בו יש להצהיר למה הכספים מועברים. חובת הניכוי בס' 170 תוקנה ונקבע "משלם" זה לרבות מוסד כספי – בנקים.

עפ"י ס' 170 יש לנכות 25% במקור מכל תשלום שמעובר לחו"ל ומהווה הכנסה חייבת. בארץ זה 25% ובארה"ב זה 30% - אלו שיעורי מס דרקונים כשמדובר בניכוי במקור.

באמנה מורידים זאת ל-17.5% - 2 המדינות מגבלות עצמן לניכוי במקור בשיעור של 17.5%. תיקון 147 לפו' יצא בעוד חודש בערך ושם יוקטנו שיעורי המס על ריבית וגם על ריבית ממקור זר. שיעורי המס יתכנסו לרמה של 20%. אף שהחוק מאוחר האמנה גוברת וזה יהיה 17.5% כקבוע באמנה. מה הבעיה החמורה עם ניכוי במקור? נראה זאת באמצעות ריבית.

הכנסה – אלף דולר ריבית 10%

מס – 100 דולר האמנה מחייבת אותי לנכות 10%

= ניכוי 10 במקור 90 לבנק

נניח הבנק עשה עסקה טובה במונחי בנק ולקח מרווח של 0.5% בהלוואות. לבנק היתה כנסת ריבית של 100 והוצאה של 95 (הלוואה שהבנק לקח עם ריבית של 95% על מנת להלוות ללקוחות). אם נתנו לו 10% ריבית הבנק ולא בהפרשים של 5 היות והוא מקבל בסוף 90 לאחר הניכוי במקור ולא 95 כפי שהוציא זה מזכיר מס עקיף.

מסי הכנסה צריכים להיות מוטלים על הנטו ולא על הברוטו (בדומה למיסים עקיפים המוטלים על מחזור) יוצא שהבנק מפסיד כסף. הבנק לא יסכים לכך ולכן יעלה את הריבית בדרך של פעולת גילום. הבנק רוצה לקבל מאה דולר נטו. הוא יקח בסביבות 100 דולר על מנת להישאר בסוף עם מאה דולר, לאחר 10% מס ניכוי במקור. המרצה מעולם לא נתקל בהסכם שלא היה בו סעיף גילום. בסיטואציה כזו הזיכוי לפעמים לא משרת את הצד השני. לדוגמא: אם הוא במצב של הפסד מצטבר, מלווים זרים לא מתעסקים עם המיסים של מדינות המקור ולכן מבקשים מהלווים לגלם את שיעור המס.

ניתן אף להוריד את שיעור הניכוי במקור למדינות המתפתחות יש שאיפה להגיע לביטול מוחלט של הטלת מס על ריבית במדינות המקור, לא אכפת למדינות היות וזרימת התשלומים בין 2 המדינות בד"כ זהה, ועל כן יוטל שיעור של 0% על ניכור במקור.

הדילמה הינה זרימת ההכנסות לא זהה – עם ארה"ב אם שתי המדינות יורידו ל-5% ממה שהתושבים שלכם מלווים להם ומקבלים ריבית נראה יותר מס – היות והניכוי יותר קטן ולהפך. ההפסד והרווח משני הצדדים זהים – הזרימות זהו. אך המצב שלנו לא זהה עם דנמרק – אם נוריד את האחוזים נפסיד מס ואם לא נייקר את ההלוואות.

בישראל הוסף ס' לאמנה – 13(2)(ב) – "תושב מדינה מתקשרת..." האדם יכול לבחור להיות ממוסה על בסיס נטו – שיעור גבוה יותר של מס, אך על הנטו.

\* \* \*

הגבלת שיעור המס של מדינת המקור המוטל על הכנסה פסיבית – ריבית, דיבידנדים ותגמולים (לעתיד גם דמי שכירות).

4) קביעת רמת פעילות מינימלית לצורך חיוב במס של הכנסה אקטיבית. מדובר בהכנסות מיגיעה אישית: מעסק וממשלח יד ובמידה מסוימת גם הכנסות עבודה.

הדרך למנוע מיסוי כפל בני"ל על הכנסות אלה היא קביעה של רמת פעילות מינימלית – זהו מקרה שונה לגמרי מהכנסה פסיבית. אם תושב החוץ עובר סף פעילות מינימלי זה, מטילים עליו מס כמו על תושב מקומי. אם תושב החוץ פועל ברמה נמוכה מסף פעילות זה א"א להטיל עליו מס.

סף פעילות זה נקרא מוסד קבע permanent establishment אם לתושב המדינות איתן יש לנו אמנות (39 מדינות) יש מוסד קבע אנו נטיל עליהם מס של תושבי ישראל. אך אם אין להם מוסד קבע, אין ביכולתנו למסות אותם. לדוגמא: ס' 8 לאמנה בין ישראל לארה"ב.

במידה ויש לתושב חוץ מוסד קבע – מדובר בין מיסוי על בסיס מקור למיסוי על בסיס תושבות. מטילים על תושב החוץ מס כאילו הוא היה תושב מקומי – עפ"י ס' 2 לאמנה.

מוסד קבע הוא מעין מרכז רווח עצמאי ויש לחשבונאים דרך לחשב זאת. מיסוי של מוסד קבע הוא על בסיס הנטו (בשינוי ממיסוי הכנסה פסיבית שהינו מיסוי במקור על בסיס הברוטו – ויש בעיות עם כך) פה מאפשרים לתושב החוץ גם לנכות הוצאות – ממש מתייחסים אליו לעניין המיסוי כתושב מקומי ועל כן המיסוי הוא על בסיס נטו. תושב חוץ עם הכנסת ריבית מנוכה במקור מהברוטו – זוהי השיטה בהכנסות פסיביות. בהכנסות אקטיביות לעומת זאת השיטה היא הכל או לא כלום, אם מדובר במוסד קבע האדם ממוסה, אך על הנטו. ואם לא מתקיים מוסד קבע הוא לא ממוסה בכלל.

מוסד קבע – יש לכך 3 סוגים:

1) מקום עסקים קבוע שמשמש לפעילות עסקית. בד"כ באמנות מס מופיעה רשימה פוזיטיבית למה מהווה מוסד קבע. ס' 5 לאמנה עם ארה"ב מגדיר מוסד קבע וקובע לכך רשימה. משרדים, סניפים, ביח"ר ועוד מהווים מוסד קבע ויש בהם קביעות ונוכחות פיזית של ממש. נדרשת פה קביעות של מקום וזמן. הרשימה אינה סגורה. דוגמא לשאלות שעלו: האם אסדות קידוח שנעות מהוות מוסד קבע? ומה לגבי קרקס?

2) מוסד קבע של סוכן - אנשים הבינו שלשם מוסד קבע יש צורך בקביעות ולכן הם החלו לפעול באמצעות סוכנים.

3) אתר בנייה או הרכבה הנמשכים לתקופה מסוימת (בד"כ 6 חודשים). המקום בד"כ שייך לתושב מקומי ואני רק מפקח על פעולת הבנייה או ההרכבה. עצם הפיקוח יוצר מוסד קבע זה קיים באמנה שלנו עם ארה"ב – הפעילות יוצרת מוסד קבע.

לגבי הכנסה ממשלח יד: -

מצד אחד יש מגמה להכניס זאת לתוך המוסד קבע – כך שלגבי הכנסה ממשלח יד יחול אותו הסדר של מוסד קבע. ה-OECD ממליץ על כך, אבל יש אלפיים אמנות ויקח זמן להכניס זאת. על כן הנוהג היה לפעול באותו סגנון, אך ב-2 שיטות שונות.

- (1) בסיס קבוע – ההכנסה ממשלח יד לא תחויב אלא אם כן מתקיים הסף של בסיס קבוע (fixed base) – לדוגמה: קליניקה של רופא. הבעיה היא שבסיס קבוע שכזה הרבה יותר קשה לזהות ממוסד קבוע. לא כל האמנות משתמש במנגנון זה בשל הקושי בזיהוי בסיס קבוע, ולכן נקטו בגישה אחרת.
- (2) בסיס השהות של איש המקצוע במדינה השנייה – לדוגמה: ס' 16 לאמנה עם ארה"ב פה הזיקה למדינה בה האדם פועל נקבעת ע"פ מס ימי השהות שלו בחו"ל. (ס' זה שימש פוליטיקאים מסוימים וכן אנשים בענף ההיי-טק להתחמק מתשלום מס על הרצאות בחו"ל גם פה וגם שם).
- (5) הכרעה במקרים של תושבות כפולה. האמנות משתדלות להכריע בשאלה של תושבות כפולה.
- (6) קביעת כללי מקור זהים.
- (7) טיפול בנושא מחירי העברה – זה רלוונטי למיסוי כפל בינ"ל כלכלי ס' 11 לאמנה מטפל בכך (בדומה לס' 85 א' לפק'). האנשים קובעים מחירי העברה ניתן להתעלם מכך וללכת עפ"י מחירי השוק – 11(1), 11(2) – במקום שבו מדינה קובעת מחיר מחדש והמדינה השנייה מסכימה לכך בכדי למנוע מיסוי כפל אזי נעשה התשלום ביניהם. הסכם זה חוקקהיות והשאר תלוי בהסכמת המדינה השנייה לקביעת המדינה הראשונה. עם הסכמתה מדינה השנייה מתבצע תיאום מקביל. במקרה שהמדינה המתקשרת לא הסכימה לכך, ישתדלו 2 המדינות להגיע להסכמים ביניהם ע"פ נוהל הסכמה כללית. הפתרון אינו מושלם ביסודו של עניין.
- (8) נוהל הסכמה הדדית – ס' 28 לאמנה. בד"כ סעיף זה נשתל בסוף האמנה, אך לדעת המרצה זהו אחד הסעיפים החשובים באמנה. לכל אחד מהצדדים לאמנה יש רשות מוסמכת. אחד מהדברים בהם עוסקות הרשויות המוסמכות הוא נוהל הסכמה הדדית. נוהל ההסכמה ההדדית מקהה את האספקט של מיסוי כפל בינ"ל היות והוא מקנה לתושב אחת מ-2 המדינות את היכולת לקבל את הייצוג הטוב ביותר מבלי לשלם. התושב פונה לרשותה מיסים המקומית שפונה בנוהל הסכמה הדדית לרשות המדינה השנייה. ישראל עשתה זאת פעמיים בהצלחה רבה. זה משפיע על בחירותיהם של אנשי עסקים, כך גילו – וזאת בשל נוהל ההסכמה ההדדית. נוהל זה בהקשר של מחירי העברה בא לפתור את בעיית מיסוי הכפל (אדם ממוסה של 8 בעוד הרווח שלו הוא 7 בלבד). גם אם ישראל מסכימה שהמחיר הוא 4 ולא 5 – ס' 28(4) + 28(2) (ב) מאפשר להגיע להסכם מחירים עפ"י נוהל הסכמה הדדית. אם א"א לשנות את המיסים בשל התיישנות עדיין יחול ההסכם עפ"י נוהל ההסכמה הדדית – האמנה גוברת על הדין הפנימי על אף חוקי התיישנות. זאת כל עוד יש נוהל הסכמה הדדית.

### מודלים של אמנות

- יש כאלפיים אמנות מס בעולם וכולן גילטרליות. נוסו נסיונות לעשיית אמנות מס מילטילטרליות, אך אין כאלו. לעומת זאת יש מודלים של אמנות:
- (1) OECD – זהו המודל החשוב ביותר.
- (2) או"ם
- (3) המודל הארצי – של מדינות דרום אמריקה
- (4) המודל של ארה"ב

(5) המודל של הולנד

מודל ה-OECD קנה לו חשיבות. בראשית שנות ה-90 התחילו להפיק מודל זה לדבר חי, מומחים החלו לדון בכך והם נזקקים לדעות רבות ומציעים פתרונות לנושאים קהילתיים שעולים בתחום של מיסוי בינ"ל – ועל כן הם החלו לתלות בחשיבותם על אמנת האו"ם שלא עודכנה כבר הרבה שנים. המודל של האו"ם מוטה לכיוון המדינות המתפתחות ואילו מודל ה-OECD מוטה לכיוון המדינות המפותחות. לדוגמא: מדינה מתפתחת תרצה להגדיר מוסד קבע בצורה רחבה כך שסך הפעילות יהיה נמוך. זוהי ראייה לטווח קצר ויש שיגידו שמשקיעים לא יבואו בגלל זה, אך זה מה שקורה.

ארה"ב בנתה לעצמה מודל המונע מאינטרסים אמריקאיים. ארה"ב מטלה כיום על בסיס אזרחות (והיא היחידה בעולם שעושה זאת), והיא מכניסה זאת גם למודל שלה. עם ההגעה לסנאט לאשרור האמנה יש לתת הסבר טוב לכל סטייה מהמודל האמריקאי ויש להראות שקיבלת משהו בתמורה לכך. תהליך כריתת האמנות: התהליך נפתח במו"מ הנעשה בד"כ ע"י משרדי האוצר של 2 הצדדים. ישנם 2 סבבים אחד בכל מדינה מדובר בסיפור של שנים. לעתים יש מעורבות של משרדי החוץ.

יש לדון גם בהגדרתה של ישראל מבחינה גיאוגרפית.

עם סיום המו"מ חותמים על כך 2 ראשי המשלחות, מתרגמים זאת ומאשרים את התרגום ועל כך חותם מי שמוסמך מטעם המדינות לחתום על האמנות – שר החוץ או השגריר. משמעות החתימה הינה התחייבות להתחיל בתהליך שיהפוך את האמנה למחייבת. במדינות פרלמנטריות נדרש אישור הפרלמנט – בארה"ב נדרש אישור של 2/3 מהסנאט. לאחר מכן יש לנו כניסה לתוקף ע"י הצהרה על הסכמה המתבצעת ע"י אשרור בו האמנה נכנסת לתוקפה.

בארץ ניהול המו"מ נעשה ע"י רשות המיסים. האמנה נחתמת ע"י ראש המשלחת ולאחר מכן שר החוץ/השגריר באנגלית ובעברית. לאחר החתימה האמנה מועברת לממשל ובהתאם להנחיות היועמ"ש שר הרוצה להביא את האמנה לאישור הממשלה צריך לשלוח 10 עותקים למזכירות הכנסת, עם נוסחה ותיאורה עם השינויים שידרשו בחוק הישראלי, שם זה מונח למשך שבועיים. אם הכנסת לא נכנסת לפעולה זה מועלה לישיבת הממשלה שתאשרה. אם נקבע שמן הראוי שהאמנה תכנס לתוקף הרי שהיא גוברת על דין פנימי.

ס' 196 קובע שהאמנה היא דין על הגובר על כל דין מס אחר. מצד שני התהליך הוא כזה שמרגע חתימת ראש המשלחת בראשי תיבות פורמלית כמעט אף ח"כ לא יעלה זאת לדיון במליאה וגם אם כן לא נערך דיון מעמיק ולרב אמנות המס מאושרות. כך שאנו מקנים בידי אנשים מקצועיים שאינם המחוקק כי אם פקידי ממשלה תפקיד חקיקתי. לאנשי הרשות המבצעת ניתנת בכך היכולת לשנות את החק הישראלי בצורה שתגבור על כל חוק עתידי של הכנסת – מבלי שא"א פוצה פה. זאת לעומת הליכי כריתת אמנות המס בארה"ב שם הנושא עצמו ממתערב בתהליך הסנאט ומשום את המוות למשלחות אם הם סוטים כהוא זה מהמודל האמריקאי.

### הגדרת התושבות

זהו מונח קריטי במיסוי בינ"ל המהווה את בסיס המיסוי בדן הפנימי של יותר ויותר מדינות. בעוד שבעבר בסיס המיסוי ברוב המדינות היה טריטוריאלי מבלי להתעסק במה קורה מעבר לגבול. ישראל עד 03 בתחומים מסוימים נקטה בשיטה הטריטוריאלית. ב-03 עברנו לשיטה של מיסוי על בסיס תושבות – די בכך שאני תושב ישראל בכדי להטיל מס יל הכנסתי מכל מקור גיאוגרפי בעולם – ועל כן



מושג התושבות הופך להיות קריטי. סי' 2 לפק' מס הכנסה קובע כי די בכך שאדם יהיה תושב בכדי שהכנסתו תיתפס ברשת המס הישראלית.

סיבה שנייה לחשיבות הגדרת מושג התושבות הינה אמנות המס – זאת היות והתושבות הינה בסיס המיסוי ברוב סעיפי אמנות המס. ככל שרשת המדינות באמנות מתרחבת ויש בהן אזכור רב של תושבות הגדרת המונח הופכת לקריטית יותר ויותר. ברוב האמנות מדובר על תושבות (פרט לאמנת ארה"ב בה עוסקים באזרחות). בנוסף לכך, התושבות הינה מקור מרכזי למיסוי כפל בינ"ל – זאת במידה ושתי מדינות מסתכלות על אותו אדם כמעט תושב שלהן. קיימות 2 גישות בסיסיות, להגדרת תושבות לצרכי מס :

(1) גישת הזיקות – היות והגדרת התושבות כה חשובה ומחייבת במס בהכנסה כלל עולמית, יש לבחון מהן מירב הזיקות. לגבי יחיד מחילים את מבחן מרכז החיים – בהתחלה זה מוגן בפסיקה וכיום זה קבוע. בפק' מס הכנסה בהגדרת תושב בס' 1: "מי שמרכז חייו בישראל" לשם קביעה זו מובאים בחשבון מכלול קשריו החברתיים, המשפחתיים והכלכליים. ישנה שורה שלמה של זיקות שנבדקות ומזוהי לא רשמה סגורה, יש בחון את מכלול הקשרים ולקבוע בהתאם לכך.

לגבי חברה מבחן הזיקות מתבטא במרכז השליטה והניהול – יש צדק בקביעת חב' כתושבת המדינה אם השליטה על העסקים וניהולם מופעלים בישראל וקבוע בפק' מס הכנסה.

(2) גישה טכנית – לגבי יחיד נעשית מניית ימי שהות של האדם במדינה בשנת המס לגבי חברה בודקים את מקום ההתאגדות.

הקשיים בגישת הזיקות לגבי יחיד :

(1) חוסר וודאות.

(2) נבירה טורדנית באורח החיים – פס"ד גונן וגפני.

נדגים זאת על ידי הבאת פס"ד אחד ממדינת NY ופס"ד שני מ-NYC. המדינות בארה"ב נזקקות להגדרת תושבות על מנת למסות. מה קורה ושבונונים תושבות על פי מבחן הזיקות? פס"ד ALFANO ב-NY – רצו לבחון אם האישה היא תושבת NY או קונטיקט. היא טענה שהיא אינה תושבת NY ורצתה לברוח מבעלה. במיסים התחילו לבדוק לאיזה רופא שיניים היא הולכת, איפה היא חברה, איפה חשבונות הבנק שלה והכספים שלה, איפה היא הולכת לרופאים וכיוצא בזה. היא טענה שהיא עברה לקונטיקט היות והיא היתה במצב מאיים מצד בעלה. היא תארה את מצבה בפרוטרוט. והיתה חשופה לחקירה נגדית תקיפה ונחרצת. יש לזכור כי זהו תיך מסים ואנו לא עוסקים פה בדיני אישות. בגלל הדברים הללו לאמריקאים נמאס מהגדרת תושבות על בסיס גישת הזיקות ועל כן הם עברו למבחן טכני.

\* \* \*

הקשים בגישת הזיקות לגבי היחיד :

(1) חוסר וודאות

(2) נבירה טורדנית באורח החיים

פס"ד צירלס (NY) המבחן התושבות הוא מבחן זיקות בימ"ש מתחילים לנבור בחייו הפרטיים של האדם ואין לזה מקום כאשר מדובר בדיני מיסים.

הקושי בהחלת מבחן טכני לגבי היחיד: גריעה ותוספת של יחידים שאינם באמת תושבי המדינה – זה מה שקורה כשנקבע מבחן של נוסחה בלבד. פתרון חלקי – קביעת ימי שהות שאינם נמנים. הקושי במבחן מרכז השליטה והניהול לגבי חברה:

(1) איתור הגורם שמקבל את ההחלטות האסטרטגיות. ישראל פועלת בעקבות האנגלית שקבעו בפס"ד דה-בירש שהמבחן הינו מרכז השליטה והניהול וזה נקבע ע"פ המקום בו מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות של החב'. בדגם חברות אנגלי שמתנהל כמו שצריך החלטות מדיניות העל נקבעות ע"י הדירקטוריון. פועל יוצא מכך הוא שמקום מושב החב' יהיה מקום כינוס אסיפות הדירקטוריון.

הבעיות שעולות: יתכן וזה לא יהיה הדירקטוריון שיקבל את החלטות העל בחב'. בנוסף לכך, פעמים רבות חב' מוקמות בחו"ל במדינות המהוות מקלטי מס, רשויות המס מתמודדות עם כך ע"י הטענה שמרכז השליטה והניהול ממשיך להיות בישראל ולא במקלטי המס. מה שקורה הוא שממנים לדירקטוריון דייגים באיים הקריביים, בעוד מי שמקבל את ההחלטות הם בעמ"נ. עמדת רשות המס בישראל הינה שכל חברות ההחזקה הן בשליטה ובניהול ישראלי, אך זה לא בהכרח נכון, ויתכן והשליטה והניהול יהיה בחו"ל.

(2) איתור המקום בו גורם זה פועל בעידן התקשורת והתחבורה המודרניים. כיום ניתן לנהל ישיבות דירקטוריון בשיחות ועדה כשכל אחד נמצא במקום אחר בעולם.

הקושי בהחלת מבחן תושבות טכני על החב' – מקום הרישום:

(1) חוסר קשר בן מקום הרישום לפעילות וניהול החברה.

(2) יכולת התמרון בקביעת מקום הרישום.

(3) רישום או גם פעולות התאגדות – איזה מבחן טכני יוחל?

אצל איזה רשם חברות נעשה הרישום או איפה נעשו הפעולות לקראת התאגדות החברה?

\*הדין הישראלי לגבי תושבות יחיד.

פקוי מס הכנסה:

מבחן זיקות שטמון בו גם מבחן טכני – זהו מבחן מאוד רחב, היות וזה גם וגם.

תושב ישראל – נקבע ע"פ זיקות הרשומות בסעיף: מקום מגוריו, מגורי משפחתו, האינטרסים הכלכליים שלו ועוד... בפסיקה (2) נקבעת חזקה לפיה אדם השוהה מעל ל-183 יום בארץ מוחזק כתושב ישראל. או 30 יום, כשבשנתיים הקודמות הוא שהה בארץ 425 ימים/ביותר.

כך שלפנינו מבחן זיקות + מבחן טכני של ימי שהות.

(1) זיקות – לא ברור, מה היחס בין הזיקות השונות.

(2) חזקות – החזקות ניתנות לסתירה והן אינן חלוטות.

מי שנופל במסגרת החזקות, ניתן לנסות להפילו דרך הזיקות. אם לאדם יש זיקות רק במהלך מחצית מהשנה – מה קורה? יש מדינות שחוצות את השנה וממסות רק על רציה. ויש מדינות הממסות על כל שנת המס.

בשל שילוב מבחן הזיקות עם המבחן הטכני של חזקות מתעצם הסיכוי למיסוי כפל בינ"ל.

לדוגמא: אדם שיש לו זיקות לארץ, אם שהה בחו"ל מעבר לימי השהות המגדירים אותו כתושב – ימוסה כפליים.

הפסיקה החדשה ואלמנט הכוונה הסובייקטיבי-

**פס"ד גונן** – זהו פס"ד מלפני 4 שנים. ישנה פסיקה ישנה מאוד (משנות ה-50 וה-60). בנושא זה של תושבות לעניין מס הכנסה. בפס"ד נישום נ' פש"מ (57/58) הנישום טען שהוא תושב ישראל ופקיד השומה טען להפך. אז היו נקודות זכות משמעותיות שקיבלו תושבי ישראל, ולכן אנשים רצו לקזזם ועל כן רצו שיכירו בהם כתושבים. אחת העובדות שהשופט מונה כמכריעות לגבי החלטתו על קביעת תושבתו של הנישום הינה שהוא השאיר את חמתו בארץ. זה כחלק ממרכז החיים, אף שזה נראה לנו קלוש ביותר.

**פס"ד גונן** עוסק עוד בטרומ הרפורמה. בפסיקה דובר על מרכז החיים כאשר הרפורמה מהווה רק עיגון סטטוטורי ופירוט של מבחן מרכז חיים. המבחן הטכני הוסף רק לאחר הרפורמה מבחן מרכז החיים – כוונה נידונו בפסיקה.

לגבי סטודנט שהיה בחו"ל 7 שנים נקבע שהוא תושב ישראל, אף שלא היה בארץ כבר 7 שנים, בשל מבחן מרכז החיים. **פס"ד גונן** – פקיד השומה מביא 20 פריטים על מנת להוכיח שגונן ששהה בחו"ל מס' שנים ממשיך להיות תושב ישראל. לטענת פקיד השומה אין לייחס חשיבות למס' ימי שהותו בחו"ל ואף לא לעובדה שהיתה שנה שלמה שגונן לא היה בארץ.

השופט קבע שהמבחן הוא מבחן מרכז החיים, המבחן לא השתנה, אלא שלאחר הרפורמה ניתן לו עיגון סטטוטורי. תושבתו של האדם אינה נקבעת עפ"י ימי שהותו בארץ לעומת ימי שהותו בחו"ל. אלא יש להסתכל על המכלול. השופט ביין קובע מבחן לפיו יש לקחת בחשבון 2 קריטריונים:

(1) מבחן הזיקות – פיזי.

(2) מבן סובייקטיבי – היכן רואה אדם את מרכז חיו.

מדובר בתהליך שיש לחקרו. השופט מנסה להיכנס לחשיבתו של גונן ולכוונתו. גונן עזב את הארץ ולאט לאט התכוון להפוך לתושב ארה"ב, אך כוונתו לא הבשילה לחלוטין והמחוג התחיל לזוז בחזרה לכיוון ישראל.

המרצה לא מרוצה מכך (הוא תומך במבחן טכני על פני מבחן הזיקות). לא מספיקות הצרות שיש במבחן הזיקות. עכשיו גם עלינו להכנס לראשו של הנישום ע"י אותן זיקות עצמן. למרצה לא ברור התרגיל והוא כלל לא מרוצה ממנו.

החזיקו אחרי השופט ביין שופטים רבים במחוזי, כך שהמרצה (אף שאינו שופט) נמצא בדעת מיעוט. **פס"ד גפני** – דובר על עובדים תאילנדיים שגרו ברמת הגולן. זהו פס"ד שלאחר הרפורמה והוא ממשיך את פסיקת גונן. נפסק כי העובדים הזרים הם לא תושבי רמת הגולן. השוני ביניהם לתושבי רמות נוגע ליסוד הנפשי שלהם. ישנו מבחן הזיקות הפיזי והסובייקטיבי (כפי שנקבע בגונן) מביאנו למסקנה כי העובד הזר אינו תושב וסופו שיחזור לארצו. אם כן, העובדים הזרים חייבים במס בשל היותם תושבי חוץ המפיקים הכנסה בארץ, אך הם לא נחשבים תושבי רמות לגבי קבלת ההטבה שמקבלים תושבי רמות.

\* \* \*

**שובר השוויון במקרה של תושבות כפולה של חברה**

בחברה במצב של תושבות כפולה – שובר השוויון הינו. מקום הניהול האפקטיבי, שפורש כמרכז השליטה והניהול. חריג לכך הינו באמנת ארה"ב שם נקבע נוהל הסכמה הדדית והסדר ביניים בס' 3(ד) לאמנה. זאת היות וארה"ב לא מוכנה לוותר על חב' כתושבות ארה"ב.

זוהי נוסחה מוחלשת למה שקורה לגבי יחיד שעוברים לגביו את ארבעת שוברי השוויון – נוהל הסכמה הדדית של שתי המדינות המתקשרות לגבי חב' ישתדלו הרשויות המוסכמות לפתור זאת בהסדר הדדי – מדובר בהשתדלות בלבד ולא בציווי, כך שזה יותר חלש מאשר לגבי יחיד. היות ובארה"ב לא מוכנים לוותר על החב' כתושבת ארה"ב, ההשתדלות משמעה או שישראל תוותר או שהחב' תישאר במצב של תושבות כפולה. ועל כן נאמר כי עד אז לא יראו בחב' כתושבת של אף אחת מהמדינות המתקשרות – כך שהאמנה לא תחול וכבר יחול מיסוי כפל ועל כן פונים להסדר אחר שמטרתו ליצור מצב שתשלומים שהחב' משלמת ותקבולים שהיא מקבלת ייהנו מהקלה במיסוי כפל בינ"ל ולא יספגו מיסוי כפל בינ"ל ויגיעו לגביהם להסדר ביניים (לא ניכנס לפרטיו המחיל חלק ממסמכי האמנה). נעשה נסיון לפתור בעיה זאת, אך זה בלתי אפשרי עם האמריקאים.

#### חידושים:

פס"ד גונן שדיברנו עליו התהפך בעליון ולא לטובה לדעת המרצה גונן חי ארבע שנים בארה"ב וביהמ"ש קבע מהותית כי לא די בזיקות ויש להגיע גם לכוונתו של האדם. ופה אף שהמשפחה כולה היתה בארה"ב, הבשלת הכוונה לעבור לארה"ב לא הגיעה לכדי נקי' הרתיחה ועל כן הם נחשבים תושבי הארץ. נקבע כי לגבי הזיקות יש לתור גם אחרי הכוונה, אך בפועל לא קיבלה זאת לגבי גונן מבחינה עובדתית, אף שמהותית כן.

במיסוי כפל בינ"ל משפטי ישנן אמנות המס שמנסות לפתור את הבעיה. ובמיסוי כפל בינ"ל כלכלי יש לנו רק את מחירי ההעברה והפתרון שבאמנות המס איננו מושלם. אחד הפתרונות לכך הינו במקרה בו 2 המדינות יטילו מס מתוך בעלות – ייחסו נכס לבעלים, ושם דיברנו על נאמנות ואמנות כי תיקון 147 הסדיר בפעם הראשונה את הננושא של מיסוי בינ"ל בישראל בכלל.

אמרנו אז כי נאמנות מורכבת בבסיסה מ-3 גורמים: יוצר, נאמן ונהנה. ישנה אפשרות מבחינה מיסויית למחוקק לטפל בזה בכמה דרכים, היות ומדובר במערכת הסכמתית, בתחום המקרקעין מזה שנים יש הסדר לכך, אך חוץ מזה הנושא לא טופל. וזה מפתיע היות ובעולם הנאמנות היא כלי לתכנון מס ממדרגה ראשונה.

ישנן 2 גישות עקרוניות לטפל בנאמנויות:

האחת היא לא להתייחס לנאמנות בכלל עד שהנהנה לא מקבל את הנכס וממשיכים להתייחס אל הנכס כאילו הוא הבעלים היוצר והוא שישלם את המס.

הגישה השנייה הינה לומר כי קרה פה משהו, ואם קרה משהו הרי כי היוצר יצא מהתמונה ועל כן יש 2 אפשרויות: האחת הינה כי הנהנה ישלם את המס. השנייה הינה כי הנאמן ישלם את המס הנושא מורכב מאוד על פניו.

בועדת ישראלי ישבו על כך ויצאו עם הח' של 127 סעיפים בסוף לא יצא חוקים מסודרים ושמו זאת בצד.

בתיקון 147 הכניסו סעיף אחד במגמה לטפל בכך. מה עושים עם הנהנים שלא רואה כסף בשוטף אך גובים ממנה מס? לוקחים בינתיים את המס מהנאמן. הקו שחוצה בין שיטה אחת לאחרת הינה נקודת

הבדיקה האם הנאמנות הינה הדירה או בלתי הדירה – כמה כוח נשאר בידיו של היוצר וכמה כוח ניתן לנאמן.

ככל שהיוצר שומר יותר כוח מתייחסים לכך כנאמנות הדירה וככל שיש ליוצר פחות כוח מתייחסים לנאמנות כבלתי הדירה. לנאמנות הדירה לא מתייחסים כנאמנות, ומתייחסים ליוצר כעל הבעלים ועל כן הוא משלם את המס. אם הנאמנות בלתי הדירה יש לנתק את היוצר מהמשוואה יש להחליט איך יוטל המס – על הנאמן או על הנהנה.

התיקון קבע 4 סוגי נאמנויות ולגבי כל אחד מהם הוא קבע מי יראה כבעל הנכס וכבעל ההכנסה – קרי: הנישום. הבעיה מתעוררת במיסוי כפל בני"ל כלכלי כאשר היוצר, הנאמן והנהנה אינם מוצאים באותה מדינה – כך שדין הנאמנות שונה בין 2 המדינות האחת מטילה מס על היוצר והאחרת מטילה מס על הנאמן. יש בעיה עם מיסוי כפל בני"ל כלכלי, פרט למחירי העברה, שהאמנות לא מטפלת בה. אמנם באמנה החדשה בין ארה"ב לאנגליה ישנה פתרון לבעיה. יש תנועה בכיוון הפוזיטיבי וכנראה שישראל גם כן תצטרך לתת לכך את הדעת. ישראל בכמה מצבים ממשיכה לראות את היוצר כבעל הנכס וזה עלול ליצור בעיות. באמנה בין ארה"ב לאנגליה נאמר כי מדינת היוצר תצטרך לתת זיכוי ממס לנאמן המשלם מס למדינה השנייה. עד שזה קרה האמנות לא טיפלו בבעיה של מיסוי כפל בני"ל כלכלי, פרט לנושא של מחירי העברה. פה לראשונה הכירו בבעיה והסכימו לטפל בה. לא ייתכן כי ארה"ב תטיל מס על הנאמן ואנגליה על יצר הנאמנות – ועל כן המדינה בה משלם יוצר הנאמנות תעניק זיכוי לנאמן משלם המס מארה"ב.

#### **גבולות הגזרה של שוברי השוויון:**

שוברי השוויון נותנים פתרון כמעט מושלם לבעיה, פרט למקרים מיוחדים. כך שבכל מקרה בו יש אמנה יחולו שוברי השוויון. בכל 39 המדינות איתן יש לנו אמנה אין לנו בעייה, היות והאמנה ושוברי השוויון פותרים את הבעיה. זוהי התפיסה לכאורה. המרצה לא בטוח שזה עד כדי כך פותר את הבעיות. הדין האמריקאי לגבי גבולות הגזרה של אמנות בכלל ושוברי שוויון בפרט בארה"ב ישנן הטבות מס, לתושבי חוץ בגין הכנסה מריבית בנקאית. וזאת על מנת לעודד תושבי חוץ להשקיע בבנקים שבארץ (כך עושים גם בארץ). תושב ישראל שרוצה לפתוח חשבון בנק בארה"ב מבחינת הדין הישראלי זה מותר (הורד הפיקוח המקשה שהוטל בעבר על מט"ח) מי שישקיע בארה"ב כספים יהיה פטור ממס על הריבית.

אם ניקח אדם כמו גונן ונוסיף לו זיקה לארץ כך שיובהר לביהמ"ש כי הוא תושב ישראל עפ"י מבחן הזיקות (בפס"ד גונן ברור כי הוא תושב ארה"ב עפ"י המבחן הטכני אובייקטיבי של ימי השעות). והרי כי הוא גם תושבי ארה"ב עפ"י מבחן הימים. היות ולפנינו תושבות כפולה נפנה לאמנה. האמנה היתה מכריעה ע"פ מבחן בית הקבע. ולגבי גונן נקבע כי הוא תושב ישראל, שכן בית הקבע שלו בישראל. טענת האמריקאים היתה מחוץ לגבולות הגזרה של שוברי השוויון והאמנה לפיה האדם נחשב תושב ישראל עפ"י שובר השוויון ועל כן ההטבה שקבועה באמנה חלה עליו. אך זה לא שייך להקלות ולהטבות הניתנות לתושבי חוץ – זה גונן לא יקבל, היות והוא לא נחשב תושב זר לעניין זה. זוהי טענת האמריקאים הקבועה אצלם בחוק – ההטבה תינתן רק לתושבי חוץ ולא לתושבי ארה"ב, אדם במסגרת שובר השוויון באמנה הוכרעו כתושבי ישראל. מה קורה בישראל? דוגמאות לאפשרויות: שלילת הטבות לפי חוק עידוד השקעות הון, הטבות במיסוי רווח הון ועוד.

הטבות המס בארץ מפליגות, מאוד אם מדובר בתושבי חוץ. אם חב' היא בבעלות תושבי ישראל שיעור המס ירד מ-31% ל-25%, אך אם החב' היא בגבולות ארה"ב המס ירד ל-10%.  
אם ישראל תלך לפי השיטה של האמריקאים ההטבה תינתן רק למי שהם תושבי חוץ ע"פ הדין הפנימי ולא עפ"י מה שנקבע באמנה, בעקבות שוברי השוויון האמריקאים קבעו כי מה שנקבע באמנה זה לצרכי האמנה ולא בהקשרים של חוקים לעידוד השקעות והטבות שונות.  
בישראל לא ידוע מה יקרה ומעט מאוד בכלל מודעים לקיומה של דעה זו, נציג את השאלה הפוך מן הצד השני.

האם ניתן לשלול הטבות לתושבי ישראל שהם תושבי חוץ רק מכוח אמנה (נקודות זיכוי, קבלת מתנות בפטור ממס רווחי הון...), לדוגמא, סטודנט שנוסע ללמוד בחו"ל ונחשב עדיין תושב ישראל, אך הוא תושב חוץ, אותם סטודנטים נלחמים להיגור תושבי ישראל על מנת ליזכות לקבל נקודות זיכוי. האם ניתן לטעון לגביהם כי הם לא תושבי ישראל? אם עפ"י האמנה הם נחשבים תושבי ארה"ב, האם הם לא תושבי ישראל לעניין נקודות הזיכוי או שנקודות הזיכוי אינן קשורות לקביעת התושבות שבאמנה? לא ברור באיזה קו ינקטו.

### מס יציאה:

אבדן מס עקב הגירה: כשאדם מהגר ותושבתו משתנה ישראל מאבדת מס בכמה מישורים:

- (1) מס הכנסה מיגיעה אשית.
- (2) מס מהכנסות פסיביות.
- (3) מס ממקור הכנסה זר.
- (4) מס על נכס מושבח – לדוגמא סטרט-אפ – זהו המטרד העיקרי.
- (5) נכס דחוי מס – ניתן לעשות ארגון מחדש של תאגידים תוך דחיית מס (לדוגמא עסקת החלפת מנות).

סיטואציה זו יוצרת כפל מניעת מס:

- (1) הגירה למקלט מס מבלי להשאיר מקורות במדינת היצירה. מי שיוצא למדינה בה לא משלמים מס, נמנע מתשלום מס בישראל וכן מתשלום מס במדינה אליה הוא יצא.
- (2) הגירה עם נכס הון מושבח – ישראלי שיוצא לארה"ב ויש לו מניות בחברה ישראלית או בחברה אמריקאית והוא מהגר למדינה שלישית ושיש לו מניות בחב' בארה"ב ומניות בחב' ישראלית שתי החברות הללו הולכות להפיק רווחים עצמיים.

כל מדינה אחרת אליה הוא יפנה, פרט לארה"ב ישראל, הוא לא ישלם בה מס בהתקיים התנאים הללו:

- (1) ארה"ב לא תטיל מס על תושב מדינה זרה בגין המניות האמריקאיות. זהו המצב ב-99% מהמקרים.
- (2) פטור השתתפות – המדינה השלישית לא מטילה מס על מה שעבר אליה בגין המניות שהוא מחזיק.

בלא מעט מדינות מתוקנות יש משלם מס (שהוכנס לארץ בתיקון 147 בצורה מוגבלת) הקרוי פטור השתתפות לגבי תושבי מדינה X שיש להם השתתפות בהון של מדינות זרות, הם פטורים ממס על

הכנסות מההשתתפויות הללו – מס או מימוש (רווח הון במסגרת המניה). התנאים משתנים ממדינת X אחת לאחרת לפי היקף ההחזקה ומשך ההחזקה. זה קיים בהולנד שם הדרישה היא להחזקה של 5% לשם קבלת פטור ממס זה כך גם בדנמרק, ספרד ועוד מדינות.

זה מרחיק עוד יותר לכת היות וזה חל גם על מניות בחבי ישראליות. עפ"י העקרון במיסוי בינ"ל, חוץ מאשר בנדל"ן, זכות המיסוי הבלעדית ברווחי הון הינה של מדינת התושבות. רק ישראל וספרד מטילים מס על רווחי הון של מניות של חברות ישראליות/ספרדיות. 99% ממדינות העולם ובכללן ארה"ב לא מטילות מס על כך.

זה נבע מחוק הפיקוח שחייב לעשות את העסקה דרך בנק ישראלי שהיה צריך לבדוק דרך פקיד השומה כי המס שולם.

לפיכך יש צורך שיהיה מדובר במדינה אמנה בה יש סעיף הדומה לסעיף 13(4) ל-OECD, בו ישראל מאולצת לוותר על מיסוי שכזה על רווחי הון בגין מכירת מניות.

נקודת המפנה היתה באמנה עם ארה"ב שם נקבע לראשונה כי ישראל תשמור על זכות זאת, אם כי רק בהחזקות אמריקאיות של מעל ל-10%. מאמנת ארה"ב ואילך ישראל מתעקשת על כך ופעמים רבות מצליחה לשמור על הזכות להטיל מס על תושבי חוץ בגין מכירת מניות ישראליות. כיום יש פטור ממס זה על השקעות של חברות עתירות מחקר ופיתוח.

מי שעוזב להולנד בלגיה או דנמרק יכול לטוס גם עם מניות ישראליות ולמנוע את המס גם שם וגם בישראל, בעקבות אמנת המס בין שתי המדינות המאלצות את ישראל לוותר על מס זה מצד תושבי חוץ המחזיקים במניות ישראליות.

\* \* \*

### אמצעי נגד להתחמקות ממס על ידי הגירה

מדינות העולם החלו להגיב לנסיונות של יחידים להתחמק ממס. אמצעי הנגד של המדינות:

(1) מסי הגירה – מתבצעת מכירה רעיונית של כלל או חלק מנכסי המהגר. שאלה לדוגמא: האם ס' הרוח הוא מס הגירה של כלל נכסי המהגר, חלקם או ששתי האפשרויות כלל לא רלבנטיות? יש הבדל בין מס הגירה כללי לחלקי. שמש ההגירה הינו כללי אירוע המס מתייחס לכלל נכסי המהגר. מס הגירה חלקי לוקח בחשבון רק את מה שמציק למדינה באמת ומייחס את המכירה הרעיונית רק לאותם נכסים. הבעיה שס' 100 א' נועד לפתור הינה של יזמי היי-טק שברחו מהארץ רגע לפני ההנפקה ולפני שהונם הפך לסכומי עתק. האם יש צורך לעשות מהלך רחב, דרסטי ודרקוני כנגדם או שמא יש להסתפק במהלך יותר מתון על מנת להשיג את מה שרוצים להשיג? המרצה תומך במהלך המתון יותר.

ס' 100 א' נקט בשיטה של מס הגירה כולל על כל הנכסים. הגדרת נכס בפק' מס הכנסה אינה כוללת נכסי מקרקעין, עליהם חל מס שבח. מס שבח מקרקעין מוטל באופן גורף על בעלי הקרקע בעת המימוש ועל כן אין צורך להטיל עליהם מס הגירה. החשש הוא שייעשה שימוש בתרגיל זה לגבי מקרקעין בחו"ל.

לדעת המרצה ניתן היה לחשוב על מהלך מתון יותר מזה שנקט בסעיף 100 א'. ארוע המס הרעיוני עפ"י ס' זה הינו ביום שלפני היום בו חדל האדם להיות תושב ישראל. זאת בעקבות בעיה שהיתה לישראל בהתחייבויות שלה באמנות המס.

ישראל הצטרפה לאוסטרליה וקנדה, אשר גם הן מטילות מס הגירה כולל קובעות מכירה רעיונית של כלל נכסי המהגר ביום שלפני הים בו חדל להיות תושב ישראל. ניתן היה לקבוע כי המס יחול רק על נכסים מסוימים, כגון: מניות בחברת היי-טק, אך זה לא מה שבחרו לעשות בארץ.

(2) חיוב מס מתמשך מלא או מוגבל. – אדם עוזב מדינה והולך למקלט מס חיוב המס המתמשך מעגן את אותו אדם וגורם לו להשאר תושב המדינה אותה הוא עזב – תושב מדינת המקור חיוב דרקוני הרבה יותר ממס הגירה, היות וממשיכים להתייחס לאדם כתושב המדינה שממנה יצא – ואז יוטל עליו מס גם על עסקאות עתידיות שייעשה בחו"ל. ישנן מדינות כדוגמת ארה"ב, בהן חיוב המס המתמשך הינו מוגבל ארה"ב במשך 10 שנים ממשיכה לראות באדם תושב/אזרח אך רק ביחס להכנסות אמריקאיות. מי שבורח מארה"ב לאנגליה וימשיך לקבל במשך 10 שנים דיבידנדים מחברות אמריקאיות – האמריקאים ימשיכו למסותו על כך. האמריקאים באמנות המס שלהם מכניסים סעיף בחוק לדוגמא: ס' 6(3) "על אף הוראות האמנה... רשאית מדינה מתקשרת להטיל מס על תושביה ואזרחיה כאילו לא נכנסה האמנה לתוקפה. המונח אזרח יכלול אזרח לשעבר שיצא ממדינתו לשם התחמקות ממס, אך רק למשך 10 שנים. אנשים לא נוטים לוותר על אזרחותם האמריקאית, אלא להפך, מי שבכל זאת בורח מארה"ב, ארה"ב תמשיך לרדוף אותו במשך 10 שנים.

(3) חיוב שיבה – אם אדם נסע וחזר, עם חזרתו מטילים עליו מס על מימושים בעת ההעדרות, ישראל לא עושה זאת. רעיון זה עלה טרום הרפורמה, לגבי מי שעזב את הארץ וחזר תוך 3 שנים.

(4) מהלכי גבייה מיוחדים – זה נעשה בצרפת. אדם שעוזב את צרפת חייב להאיץ את תשלום המקדמות שלו שהוא חייב לשלם למס השנה וגם חייב להסדיר את חובותיו השונים. כמו כן מקפידים יותר על הגדרת התושבות – זהו אמצעי נגד שפוחת כטקטיקה על ידי המדינות על מנת להקל עליהם.

מיסוי כפל בינ"ל כתוצאה ממסי הגירה: עלות נכס 50, בעת ההגירה 100, ובעת המימוש – 150. מוטל מס בישראל על ההפרש בין 100 ל-50 (ובחו"ל מוטל מס על  $100=150-50$ ) כך שיש לכם מיסוי כפל בסך 50 בפועל יש נכונות להקל בסיטואציות שכאלה.

מיסוי כפל בינלאומי כתוצאה מחיוב מתמשך: זה גרוע יותר. זה מיסוי הכפל על מלוא הסכום – שכן גם בארץ הוא ימוסה על 100 וגם בחו"ל הוא ימוסה על 100.

פתרון למיסוי כפל בינ"ל כתוצאה ממסי הגירה: מדינת המוצא תטיל מס על ההפרש בין הערך ביום העזיבה (במעבר הגדול) לשינוי המקורי  $100-50=50$ .

מדינת ההגירה, אליה הגיעה האדם, תטיל מס על ההפרש בין הערך ביום המימוש לערך בעת מעבר הגבול:  $150-100=50$ . הבעיה הינה שמהלך כזה מצריך תיאום בין 2 מדינות ההגירה וזהו דבר לא פשוט בכלל. וכן יש צורך בתיאום לגבי שווי הנכס. כך ששתיהן יסכימו על שווי הנכס באותו מועד.

**הגירה עם נכס הון מושבח למדינה שלשית**



עם כל רוחב היריעה של ס' 100 א והיותו דרקוני יש בו עדיין פרצה די גדולה. אדם מהגר עם מניות חב' זרה, היות והוא שומע שהחב' הולכת להיות מונפקת והוא ירוויח בעקבות זאת הרבה כסף, לאדם יש חב' החזקה המחזיקה במניות החברה המונפקת – וחב' החזקות היא שמבצעת את המימוש של ההון שהושבח. האדם עוזב את הארץ ורוצה להנות מפטור בארץ וגם במדינה שלישית אליה עוזב היום ויהנה באותה מדינה מפטור השתתפות.

ישראל מטילה עליו מס יציאה – רואים את אותו אדם כמי שבחר לדחות את יום תשלום המס (ולא את יום ארוע המס) ליום מימוש המניות.

האם ס' 100 א תקף לגבי המדינות איתן יש אמנות?

האוסטרלים והקנדים טענו כי אמנות המס אוסרות עליהן להטיל מס על תושבי חוץ שהפיקו רווחי הון במדינותיהם – אך פה לא ממסים תושב חוץ, כי אם את תושב המדינה – שכן רואים את האדם כאילו מכר את נכסיו יום לפי שעזב את המדינה. בנוסף לכך, אמנות המס תפקידן לחלק את המס בין 2 מדינות זה הנכס לא מומש. האוסטרלים מטילים מס ביום המציאה ואולי מדינת ההגירה מטילה ביום המימוש. ואלו 2 הדברים שרכשו האוסטרלים ממסים על ההגירה ומדינת ההגירה מטילה מס על ההגירה.

שלישית, זה לא נופל לגדר הגדרת מיסוי כפל בינ"ל – היות ופה לא מוטל מס על אותה הכנסה באותו מועד.

על שלושת התשובות שלעיל נענו האוסטרלים והקנדים כי הם היו שותפים להכנת מודל ה-OECD (שאינו מחייב), ישבו בדיונים ושתקו. כך שהם לא יכולים עכשיו לבוא ולהטיל מיסים אלו. מעבר לכך התפיסה של מיסוי כפל בינ"ל היא שטחית והמטרה היא אחרת. כך שא"א ליצור מצב ש-2 מדינות יטילו מס על אותה הכנסה. ועל כן נאמר כי מה שהם עשו לא ראוי. נטען כלפי ישראל כי מעשיהם חמורים יותר – היות והישראלים קבעו אם ס' 100 א(2) לפיו אם אני בוחר שלא לשלם את מס היציאה, רואים אותי כמי שבחר לשלמו בעת המימוש.

מבחינה תיאורטית זוהי דחייה של יום התשלום ולא של יום ארוע המס, כך מבחינה מעשית המס יוטל וישולם כשהאדם כבר תושב חוץ. כך שמגמת ההקלה של הסעיף באה והפכה אותו ברמה הרעיונית לבעייתי, כפי שראינו לעיל.

מעבר לכך, ניתן לבצע מהלך עוקף קליל למדיי במקרים המעשיים כך שס' 100 א' יהפך לאות מתה. מי שיש לו חב' החזקות ויצא מהארץ נחשב כמי שמכר את חב' החזקות (בד"כ חב' היי-טק ולא נדל"ן). מה שיש לעשות זה לא למכור את המניות עם עזיבת הארץ – וכך האדם נחשב למי שדחה את המס עד ליום המימוש. כך שהאדם יכול פשוט לחלק DIV ולא לממש את המניות וכך אף אם חב' החזקות ריקה מתוכן היות והכל הולך בדיבידנד, האדם הצליח להתחמק מהחוק, שכן הוא לא מכר את המניות.

תגובת רשויות המס – מס יציאה פתח המילוט: חלוקת דיבידנדים במקום מימוש הנכס, עליו משלמים מס ביום המימוש. הדיבידנדים נושאים מחד החזקות שמחזיקה את המניות של חברת המטרה ושעושה אותן.

תכנוני מס נוספים:

(1) שמירה על סטטוס כתושב ע"פ הדין הפנימי ורכישת סטטוס כתושב חוץ ע"פ אמנה. שומרים

זיקות על מנת להיחשב תושבי מדינת ישראל ומקימים בית קבע בארה"ב על מנת להיחשב

כתושב חוץ. ניתן לשחק בקלות עם מבחן בית הקבע כך שקל לבנות זיקות. במקרה זה מבחינה ס' 100 א א"א לומר כי האדם הוא תושב חוץ שכן האמנה לא יכולה להרע את מצב הנישום. ואילו על מנת להתחמק ממס האדם יטען כי עפ"י האמנה הוא תושב חוץ לדוגמא: ס' 83(ב) על פי ישראל מטילה מס על מניות תושבי חוץ. הבעיה: האם ניתן לבחור כל פעם משהו אחר? To pick and choose עפ"י ארה"ב יש לעשות בחירה וללכת איתה עד הסוף – או שהאדם תושב ע"פ הדין הפנימי או שהוא תושב חוץ עפ"י האמנה.

(2) השימוש בהפסדים – מתי אדם ירצה שמש יציאה יחול? כאשר הוא בהפסד. אדם שיש לו הפסד הון, עפ"י הדין הישראלי קשה מאוד להשתמש בכך. לאדם יש רווח הון השנה לו הפסד בנכס שהוא רוצה להמשיך לשכור אותו ולא רוצה לממש אותו. למרצה קשה להאמין שמה יעשה שימוש בהפסדים פרט למקרים קיצוניים. ס' 100 א' נוסח בחיפזון, ולו היו חשובים עליו לעומק היו מנטרלים אופציה זו של שימוש בהפסדים. באופן תיאורטי יכול אדם לומר כי יש לו נדל"ן בחו"ל שהשביח וברצונו לממשו, אך על מנת לא לממש זאת ולשלם מס יציאה יכול אותו אדם להעניק זאת כמתנה לאחיו תושב חו"ל אך לדעת המרצה זה אסור ופלילי. המחוקק חשש ממהלך זה ותיקן את הפק' בהתאם בס' 97(2). שעוסק בפטורים לרווחי הון.

97(א)(2) פטר ממס רווחי הון מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה נקנתה בחו"ל, כך שנתנה בתו"ל מהווה ארוע מס הפטור ממס. היות ועלה חשש שאנשים יפעלו כפי שמתאר לעיל הוסיפו סיפא: "ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ" – כך שכיום א"א לתת מתנות לתושבי חוץ.

פתרונות נוספים אפשריים למיסוי כפל בינ"ל כתוצאה ממס הגירה

(1) שהמדינה הקולטת תיתן זיכוי על שם היציאה, בהנחה שהמס בשתי המדינות 5% או שמדינת היציאה תיתן זיכוי על המס במדינת היעד (אף שזה מסובך יותר)

$$150 - 50 = 100$$

ניכוי של 12.5 (מס היציאה)  $\rightarrow 25\% * 100$  מס במדינת היעד

$$100 - 50 = 50$$

$$12.5 = 25\% * 50 \text{ מס במדינת היציאה}$$

### תכנוני מס מקובלים עובר לרפורמה והתמודדות עימם

	(1) הקמת מבנים דלי מס
חברת ההחזקות ההולנדית מממשת את המניות	יחיד תושב ישראל
האמריקאיות -	מקים
ארה"ב לא מטילה מס על התושבים	חברת אחזות ישראלית
זרים המחזיקים מניות שלה	המקימה
ההולנד לא מטילה מס בעקבות פטור השתתפות	חברת אחזקות הולנדית
הכסף הגיע הביתה ע"כ שחב' האחזקות	המחזיקה

ההולנדית העבירה DIV לחברת האחזקות  
הישראלית

חברת מטרה זרה (אמריקאית)  
המחזיקה בנכס ששווה הרבה כסף

שיעור הניכוי במקור בין ישראל להולנד באמנה נקבע על 5% (על מנת לפתור מיסוי כפל). ס' נוסף שקיים באמנה וגורם לבעיות קובע חידוש לפיו דיבידנד כזה ייחשב בישראל כאילו הוא דיבידנד בין חברות ישראליות פטור ממס.

פה קבעו שגם כשהחב' הבת ההולנדית מחלקת DIV לחברה הישראלית, רואים את זה כ-DIV בין חברות ישראליות – כך שהמשמעות הינה פטור ממס. ס' 9 (2)4 עד 2003 אשר \*\*\*\*\* חברה ישראלית המס על הרווחים הראויים לחלוקה הינו 10% בלבד (במקום 25%).

משנת 83 עד 2003 רצו לתקן זאת ורק ב-03 זה תוקן. על כן במשך השנים אנשים השקיעו דרך חברות אחזקה הולנדיות מן הסיבה הזאת, כך שהמס היה 14.5% בלבד במקום 25% -

$$100\% - 5\% = 95\% * 10\% = 9/5\% + 5\% = 14/5\%$$