

3.3.2019

לשכת רואי חשבון בישראל
מחוז ירושלים

מיסוי בינלאומי

תושבות, Relocation, מס יציאה,
עסקאות בינ"ל וקביעת מחירי העברה
הנחיות חדשות לגבי מיסוי חברות **L.L.C**



הרשמה לדיוור, לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

תוכן עניינים

- זיהוי מיהו: "תושב ישראל" , "תושב חוץ"
- חובת דיווח על תושב ישראל היוצא לחו"ל: למס הכנסה + לביטוח לאומי
- מס יציאה - רילוקיישן מלא
- מיסוי הכנסה מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות
- הקלות לעולה חדש ותושב חוזר/ותיק
- מועד ניתוק וחזרה לתושבות
- הכנסה מעורבת מישראל ומחו"ל של עולה חדש/תושב חוזר ותיק
- חברות זרות בבעלות/בניהול עולה חדש/תושב חוזר ותיק
- מחירי העברה בין צדדים קשורים בעסקה בין-לאומית
- מיסוי העברת זכויות ופעילות מישראל לחו"ל
- מיסוי בישראל של חברות L.L.C
- גבולות סמכות פקיד השומה לדרוש דו"ח כספי של חברה בחו"ל

תוכן עניינים - המשך

- רילוקיישן מלא/חלקי (עובדים בחו"ל)
- מיסוי ישראלים היוצאים לחו"ל מטעם מעסיק ישראלי/ ממשלתי
- הדין לקביעת מקום תושבות – אמנות מס
- מבחני שוברי שוויון לקביעת מקום תושבות באמנות למניעת כפל מס
- ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי

סיפורו של מיסוי בינלאומי

- בשנת 2005 יוסי תושב ישראל הקים סטארטאפ בישראל (23%)
- בשנת 2007 יוסי הקים חברת סטארטאפ נוספת באסטוניה (20%)
- בשנת 2008 עבר יוסי להתגורר בגיברלטר (10%)
- בשנת 2011 הקים יוסי חברות נוספות ברומניה ובבולגריה (10% , 16%)
- בשנת 2018 זומן יוסי לפקיד השומה, המבקש לקבוע חבות מס ליוסי ולחברות שלו, כדלהלן:
 - פקיד השומה דורש את הדוחות של כל החברות של יוסי
 - פקיד השומה דורש חיוב בגין מכירת נכסי החברה בישראל לחברות בחו"ל
 - פקיד השומה דורש חיוב לפי שווי מחירי ההעברה בין החברות בחו"ל ובישראל
 - פקיד השומה מבקש לחייב את יוסי כתושב ישראל בכל השנים
 - לחלופין, פקיד השומה דורש מיוסי מס יציאה
- יוסי רוצה לחזור לישראל והוא מבקש לדעת מתי יוכר כ-"תושב חוזר ותיק"
- יוסי מבקש לדעת מה חבות המס שתוטל עליו כשיחזור לישראל

בגין כל הכנסותיו מכל החברות

זיהוי מיהו: "תושב ישראל"

- תיקון 132 לפקודה – שיטת מיסוי פרסונאלית, הטלת מס בישראל על בסיס תושבות.
- **"תושב ישראל"** – חייב במס על הכנסות המופקות בישראל + מחוץ לישראל.
- תיקון 168 לפקודה – **"תושב חוץ"** – פטור ממס בישראל על הכנסות המופקות מחוץ לישראל.

סעיף 1 לפקודה – **מבחן "מרכז החיים"** – לזיהוי מקום התושבות:
"יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים... מקום ביתו הקבוע... מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו... מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע... מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו... מקום פעילותו בארגונים, באיגודים..."

- ע"א 477/02 אריה גונן נ' פ"ש חיפה, (ניתן ביום 29.12.2005):

היבט אובייקטיבי

היכן מצויות מירב הזיקות של האדם

היבט סובייקטיבי

מה הייתה כוונתו של האדם
והיכן רואה הוא את מרכז חייו

אזרחות כשלעצמה ישראלית/זרה – אינה קובעת לשאלת תושבותו של אדם!

מבחנים לזיהוי מקום התושבות

מבחן "מרכז החיים": יש לבחון את **מכלול האינדיקציות העובדתיות ונטייתן, ולשקול:**

- **מבחן הקשרים המשפחתי:** הפסיקה מכירה באפשרות לפיצול התא המשפחתי.
- **ע"א 477/02 אריה גונן נ' פ"ש חיפה, ניתן ביום 29.12.2005** - מיקום מרכז חייהם של בני הזוג והילדים אינו מעיד בהכרח על מיקום התושבות של המפרנס העיקרי.
- **פרשת צייגר עמ"ה 517/04** - נסיבות בהן מקום מרכז חייו של פלוני יהיה שונה ממקום מרכז החיים של אשתו וילדיו.
- **עמ"ה 1072/07 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס (ניתן ביום 21.5.2013)** – נקבע כי היחיד אינו תושב ישראל, למרות שבת זוגו וילדיו גרו בישראל בכל תקופת שהייתו בחו"ל.
- **מבחן "הקשרים הכלכליים":** היכן מצויים נכסיו של היחיד, מקום פרנסתו, חשבון הבנק, השקעות וכו'...
- **מבחן "הקשרים החברתיים":** האם האדם הינו חבר בארגונים הקושרים אותו למדינה פלונית?
האם חבר במועדונים (מכון כושר, קאנטרי קלאב...)
- **מקום ביתו הקבוע:** בית אשר לאדם זיקה אישית אליו (לרבות בית בשכירות), לשם שימוש הקבוע.
האם לאדם בית קבוע בישראל? האם ישנו במקביל בית קבע במדינה אחרת?

שתי "חזקות ימים" הניתנות לסתירה

- סעיף 1 לפקודה – מבחן "מרכז החיים" – חזקות הימים:

"חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל

בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר"

- "יום" - לרבות **חלק מיום** – יום היציאה מישראל ויום הכניסה לישראל ייספרו כימים בישראל (ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 22.2.2017)

- החזקה **ניתנת לסתירה** הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה

חובת הדיווח (טופס 1348)

• **חובת הגשת דו"ח למס הכנסה – סעיף 131 (א)(5) לפקודה (תיקון 223):**

- יחיד שיצא לחו"ל וטוען כי אינו נחשב יותר כ-"תושב ישראל"
- מתקיימת לגביו לפחות אחת מהחזקות של מבחן הימים (די ששה בישראל 30 ימים בשנת היציאה וסה"כ 425 ימים כולל השנתיים הקודמות), אך החזקה נסתרת לטענתו, כך שיש לראות בו כ-"תושב חוץ"

חייב להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה בישראל.

- הדו"ח יפרט את העובדות עליהן היחיד מסתמך בטענתו כי אינו "תושב ישראל" ואליו יצורפו המסמכים התומכים בטענתו (חוות דעת).
- תחולת חובת ההגשה **מדוחות לשנת המס 2016 ואילך.**
- הימנעות מהגשת הדו"ח מהווה עבירה פלילית.

• **ע"מ 32523-06-15 חיים שפיגולנט נ' פ"ש רחובות (27.6.2018) –** הנישום הגיש דו"ח שנתי והיגר מישראל מעל לעשור. הנישום עלה לישראל וטען להתיישנות שומה לפי מיטב השפיטה עקב אי קבלת נימוקי שומה במועד. נקבע כי **חלה חובה על הנישום לבדוק מה עלה בגורל הדו"ח ולוודא מצב תיקו במ"ה.**

הגדרת "תושב חוץ"

תיקון 168 לפקודה – הוספת הגדרת "תושב חוץ"

שני תנאים מצטברים, שקיומם מהווה **חזקה חלוטה** לעניין היות היחיד תושב חוץ:

תנאי מהותי

מרכז החיים של היחיד לא היה בישראל, בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בתנאי הכמותי

תנאי כמותי

שהייה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה

סה"כ ארבע שנים מלאות מחוץ לישראל

ע"א 3328/15 פלוני נ' פ"ש אשקלון (ניתן ביום 22.2.2017) - "הגדרת המונח "תושב חוץ"... לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת "תושב ישראל", וכי לא קיימת "תחרות משפטית" בין ההגדרות. **מי שעונה על הגדרת "תושב ישראל" יוגדר ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכר כ"תושב חוץ"** אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את כל התנאים הקיימים בהגדרת "תושב חוץ"

רילוקיישן מלא

- במסגרת החלטת מיסוי מס' 2519/17, נקבעו בין היתר, התנאים שלהלן:
 - העובד יוצא לחו"ל עם **כל משפחתו** (בן זוג וילדים עד גיל 18)
 - העובד נשלח לחו"ל לתקופה של **36 חודשים** לפחות
 - העובד מגיע ל**ביקורים קצרים** בלבד בישראל
 - לעובד יש **דיור קבוע בחו"ל** אשר משמש אותו בעת שהותו (לא בית מלון/דירת נופש)
 - העובד **מדווח על הכנסותיו לשלטונות המס בחו"ל** לפי הדין במדינת היעד
 - מדינת החוץ היא מדינה אשר לישראל יש עימה **אמנה למניעת כפל מס**

רילוקיישן מלא

"יום ניתוק התושבות" בהתאם להחלטת מיסוי מס' 2519/17*:

יום ניתוק התושבות (המאוחר מבין אלה):	בית קבע בחו"ל	בית קבע בישראל
1. יום המעבר של העובד לחו"ל 2. יום המעבר לחו"ל של בן הזוג של העובד וילדיו (למעט חריגים) 3. היום בו החל העובד להיחשב תושב מדינת החוץ ע"פ האמנה 4. תום 6 חוד' מהיום בו החל העובד להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה	יש	אין
1. תום 12 חוד' מיום המעבר של העובד לחו"ל 2. תום 12 חוד' מיום המעבר לחו"ל של בן הזוג של העובד וילדיו 3. תום 12 חוד' מהיום בו החל העובד להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה 4. היום בו החל העובד להיחשב תושב מדינת החוץ	יש	יש
תחילת שנת המס העוקבת לשנת המעבר של העובד לחו"ל	אין	אין

*בכפוף להתקיימות התנאים אשר נקבעו בהחלטה החלים הן על החברה השולחת והן על העובד.

יחידים אשר יראו אותם כתושבי ישראל

• תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006:

התקנות קובעות מיהם היחידים אשר יראו בהם תושבי ישראל או תושבי חוץ.

קביעת יחידים כ-"תושבי ישראל" לפי התקנות:

- **אם הוא עובד מדינת ישראל** – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין מדינת ישראל החלו כאשר היה אותו יחיד תושב ישראל
- **אם הוא עובד של מעביד אחר** (רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית, קק"ל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, חברה ממשלתית, רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק) – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין אותו מעביד החלו כאשר היחיד תושב ישראל, ובלבד שלא חלפו 5 שנים מיום שהחל היחיד לעבוד אצל אותו מעביד מחוץ לישראל, אלא אם הוכח אחרת.

כדי להימנע מחיוב במס בישראל ניתוק תושבות חייב להיות מוחלט

• ע"א 476/17 אמית אמשיקשוילי רפי נ' פ"ש ת"א 4 (9.10.2018) –

- ביהמ"ש העליון החמיר את הקריטריונים לניתוק התושבות של "תושב ישראל" לצרכי מס.
- מי שהוא אזרח ותושב ישראל ובמיוחד **מי שנולד וגדל בישראל**, ויוצא לחו"ל, **נקודת המוצא שהוא נותר "תושב ישראל"**, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים בחו"ל. זאת, כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל.
- אמית טען כי אינו תושב מדינה כלשהי.
- לפי "חזקות הימים" אינו "תושב ישראל".
- נקבע כי אמנם הפקודה לא קובעת כי אדם חייב להיות תושב מדינה כלשהי, אך כשאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת לכך שמרכז חייו אינו בישראל.



בר רפאלי – "תושבת ישראל" ?

היבטים פליליים בנוסף לשאלת חיוב המס

הפרקליטות: בר רפאלי והוריה יועמדו לדין בכפוף לשימוע על העלמת הכנסות של עשרות מיליונים

לפי הודעת הפרקליטות, נשקלת העמדתם לדין של הדוגמנית, של אמה ציפי בעבירות של הלבנת הון וגם אביה רפי מעורב בפרשה. רפאלי דיווחה שאינה תושבת ישראל והעלימה הכנסות של כ-30 מיליון שקל. כמו כן, חשודות בר וציפי בביצוע עסקאות חליפין שהניבו הכנסות של מיליונים עמרי מילמן 03.01.19 11:36

חדשות // חדשות בארץ // חדשות כלילים ומשפט

הרישום בחו"ל והמסר המרתיע של מס הכנסה: ההסתבכות של בר רפאלי

מומחי מיסים מסבירים כי החשד העיקרי כלפי הדוגמנית הוא כי שיקרה והסתירה עובדות לגבי מגוריה בארץ, מה שמעביר את הפרשה מהמגרש האזרחי - לתחום הפלילי. "האם אני חושב שיכניסו את בר רפאלי לכלא? לא, אבל בית משפט יכול לחשוב אחרת"

האם הייתה תושבת ישראל? השאלות בתיקי בר רפאלי

מעבר להודעה על כתב אישום אפשרי בגין עבירות מס, מתמודדת דוגמנית העל עם הליכים אזרחיים שעשויים להיות בעלי השפעה מכרעת. העיקרי בהם נסוב על השאלה אם מדובר בתושבת ישראל. סנגורה: "היא לא העלימה דבר"



14:39, 03.01.19 פורסם



מס יציאה - רילוקיישן מלא

סעיף 100א לפקודה - נכס של אדם, אשר חדל להיות "תושב ישראל" "יחשב כנמכר ביום שלפני היום בו חדל להיות "תושב ישראל".

מועד תשלום המס:

תשלום בעת **מימוש הנכס** (מכירה בפועל)
בתוספת הפרשי הצמדה וריבית החל
ממועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל

במועד בו **חדל להיות**
"תושב ישראל"

**יש לבחון כדאיות דיווח מידי לעומת הדיווח העתידי
כאשר השווי הנוכחי של הנכסים נמוך מהצפוי בעתיד**

חיוב במס יציאה או תחולת אמנה למניעת כפל מס

ע"מ 13807-01-17, קניג נ' פקיד שומה ת"א 3 (ניתן ביום 1.5.2018)

- קניג החזיק במניות של חברה אמריקאית המחזיקה במלוא הון המניות של חברת בת ישראלית. המניות נמכרו לאחר שחדל להיות "תושב ישראל".
- נקבע כי **ניתוק התושבות** הישראלית נעשתה **בטרם מכירת המניות**, לכן חייב במס יציאה לפי סעיף 100א.
- ככל שיוכח כי נגרם **כפל מס** בעקבות הטלת מס היציאה, ייתכן וניתן לטעון לתחולת האמנה בין ישראל לבין מדינת התושבות החדשה.

מיסוי הכנסה מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות תאונת מס ? או תיתכן פרשנות אחרת ?

החלטת מיסוי מס' 989/18 שלא בהסכם (מיום 20.11.2018) -

- בשנת 2011 היחיד עזב את ישראל ועבר להתגורר עם משפחתו בחו"ל.
- בשנת 2014 היחיד עבד כשכיר בחברה פרטית תושבת ארה"ב. במסגרת ההעסקה הוקצו ליחיד שתי הענקות של אופציות הניתנות למימוש למניות החברה.
- בשנת 2016 חזר לישראל, הועסק כשכיר בחברה פרטית תושבת ישראל (חברת בת של החברה האמריקאית).
- בהחלטת המיסוי נקבע כי יחיד ששב להיות "תושב ישראל" ורק אחר כך מימש את האופציות, ישלם מס בישראל על כל הרווח שנצמח מהאופציות, לרבות על הרווח שנצמח והופק בתקופת ההבשלה בהיותו "תושב חוץ".

הקלות (לכאורה) לעולה חדש ותושב חוזר/ותיק סעיפים 14 ו-97 לפקודה

עולה חדש*	תושב חוזר ותיק	תושב חוזר	
יחיד שהפך ל-"תושב ישראל" לראשונה	יחיד ששב להיות "תושב ישראל" לאחר שהיה "תושב חוץ" במשך 10 שנים רצופות לפחות	יחיד ששב להיות "תושב ישראל" לאחר שהיה "תושב חוץ" במשך 6 שנים רצופות לפחות	הגדרה
פירותי/הוני (עבודה, עסק, דיבידנד, ריבית...)	שהופקו/נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים בחו"ל	קצבה, תמלוגים, דמי שכירות, ריבית, דיבידנד שהופקו/נצמחו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים שרכש בחו"ל בהיותו "תושב חוץ"	הכנסות פטורות
10 שנים	5 שנים (רווח הון 10 שנים)	5 שנים (רווח הון 10 שנים)	תקופת הפטור

*הכנסות מריבית על פיקדון במט"ח בבנק בישראל (שהופקדו מכספים שהיו לעולה טרם הפך ל-"תושב ישראל") פטורה ממס למשך **20 שנים** מיום העלייה.

בדרך כלל כדאי לבקש "שנת הסתגלות" !

- סעיף 14(ב) לפקודה
- "...לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין (בסעיף קטן זה – שנת ההסתגלות), ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל כאמור, בטופס שקבע המנהל, על בחירתו בהחלט הוראות סעיף קטן זה."
- חוזר מ"ה 1/2011 – הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים
- "יום ההגעה לישראל" – המועד שבו הגיע היחיד לישראל מתוך כוונה לעמוד ב-1 מהחלופות.
- אם אין כוונה – אך בפועל מתקיימת 1 מהחלופות, תינתן האפשרות למנהל לאשר מועד הודעה מאוחר יותר.
- במקרים מיוחדים – ניתן לדווח לאחר 90 ימים !

שנת הסתגלות

היחיד יבחר עד תום "שנת הסתגלות"

לעזוב את ישראל

היחיד ייחשב כמי שלא עלה/חזר לישראל.
 "שנת הסתגלות" לא תימנה במניין השנים בהן
 נחשב כ-"תושב ישראל" לשם סיווגו
 כ-"תושב חוזר ותיק" בעתיד.
סעיף 100א לפקודה לא יחול במידה והיחיד החליט
 לעזוב את ישראל במהלך "שנת הסתגלות"

להעתיק מקום מושב לישראל

"שנת הסתגלות" תימנה במניין שנות
 ההקלה לעניין קביעת מועד סיום התקופה

• במהלך "שנת הסתגלות":

- יחיד ייחשב ל-"תושב חוץ" לצרכי מס בישראל.
- אין זכאות לנקודות זיכוי הניתנות לתושב ישראל.
- לא יחולו הוראות האמנות למניעת מסי כפל החלות על תושבי ישראל.
- זכאות לפטורים הניתנים ל-"תושב חוץ" (רווחי הון, הכנסות מריבית ופיקדון בנקאי במטבע חוץ).

מועד ניתוק וחזרה לתושבות

- ע"מ 24557-02-15 יהודה תלמי נ' פ"ש כ"ס (ניתן ביום 21.1.2018)
- מחלוקת הנוגעת למועד חזרתו של תלמי לישראל. תלמי טען כי חזר לישראל ב-7/2007 ואילו פ"ש טען כי מועד החזרה לישראל היה ב-1/2007, בהתאם ל"**חזקת הימים**" בשנה קלנדרית.
- נקבע כי בחינה מדוקדקת של מספר הימים בהם שהה תלמי בישראל ובחו"ל בכל אחד מחודשי שנת 2007 מלמדת על "**תהליך הדרגתי**" של התבססות בישראל, החזרה נקבעה ביום 7/2007 במועד החזרה בפועל.
- שהות רבה בישראל ממועד החזרה לישראל אינה משליכה רטרואקטיבית.
- ע"א 4862/13 פ"ש כ"ס נ' מיכאל ספיר (ניתן ביום 20.5.2014)
- תהליך העתקת "מרכז חיים" לארץ אחרת אינו תהליך המתרחש "**בן לילה**", מדובר בתהליך המבשיל לאורך זמן.
- למרות שמשפחתו של ספיר לא עברה עמו לחו"ל, ולא בכל השנים שהה מעל 183 יום מחוץ לישראל, אין לשלול את המסקנה כי "מירב הזיקות" מצביעות כי לא היה "תושב ישראל" במשך עשר השנים בהן שהה לסירוגין בחו"ל.
- **הנפקות: קביעת מועד תחילת התקופה הנדרשת להטבות "תושב חוזר" (6 שנים) ו-"תושב חוזר ותיק" (10 שנים)**

”הכנסה מעורבת” מישראל ומחו”ל של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

חוזר מ”ה 1/2011 (מיום 18.1.2011) בנושא הקלות במס לעולים ותושבים חוזרים:

ייתן פטור חלקי ביחס להכנסות שהופקו מחוץ לישראל,

הכנסה שהופקה בישראל אינה זכאית לפטור לפי סעיף 14(א) לפקודה

יחיד רשאי שלא לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת, ולהוכיח לפקיד השומה בדרך אחרת את הכנסתו החייבת בישראל.

פקיד השומה רשאי לבקש כל דו”ח, ידיעה או פנקסים גם אם הם כוללים הכנסות פטורות ממס, במטרה לאפשר לשום את ההכנסה החייבת במס בישראל.

יחיד רשאי לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מס’ ימי העסקים בהם שהה בחו”ל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה.

במניין ימי העסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות.

החלטת מיסוי 4528/15 (מיום 19.5.2015)
”יום” מחוץ לישראל ייחשב גם ”חלק מיום”

”הכנסה מעורבת” מישראל ומחו”ל של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

- ע”מ 24557-02-15 יהודה תלמי נ’ פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 21.1.2018) – נקבע כי **בהיעדר ראיות** מצד תלמי לאופן בו יש לפצל את ההכנסה בין זו שהופקה מעבודה בישראל לבין זו שהופקה מעבודה בחו”ל, **יש לאמץ את ”המפתח האובייקטיבי” של פקיד השומה על חלוקת ימי העסקים** בהתאם לחוזר 1/2011.
- **החלטת מיסוי בהסכם מס’ 2316/18** – בנושא קביעת מנגנון ייחוס של **”הכנסה מעורבת”** בידי **”תושב חוץ”** (במהלך שנת הסתגלות) ו- **”תושב ישראל לראשונה”** (עולה חדש)

חברות זרות בבעלות או בניהול של עולים חדשים/תושבים חוזרים ותיקים

- סעיף ב(2) להגדרת "תושב ישראל" בפקודה – חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל, למעט כשהשליטה והניהול בידי יחיד שהוא עולה חדש או תושב חוזר ותיק, למשך 10 שנים.
ההקלה לא תחול כאשר החברה נחשבת כ-"תושבת ישראל"
- חוזר 4/2002 - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול
- תוספת לחוזר 4/2002 מיום 23.8.2016 - שליטה וניהול של חברה בישראל
- חברות זרות שלהן מוסד קבע בישראל – חייבות במס בישראל, אף אם השליטה והניהול מתבצע מחו"ל.

מבחן השליטה והניהול בחברות בחו"ל לעניין החיוב במע"מ

• חיוב במע"מ על בסיס טריטוריאלי (סעיף 2 לחוק):

"על עסקה **בישראל**... יוטל מס ערך מוסף בשיעור..."

• הרחבת תחולת החוק ביחס לעסקאות שבוצעו מחוץ לישראל, בזיקה לישראל (סעיף 1א(ב) לחוק):

"(ב) חוק זה יחול גם על אלה:

(1) עסקאות שעושה **אזרח ישראלי** באזור או בשטחי עזה ויריחו;...

לענין סעיף קטן זה –

"**אזרח ישראלי**" – כל אחד מאלה:

... (2) תושב ישראל

... (4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו;

לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה;

"**תושב ישראלי**" –

... (2) לגבי חבר-בני-אדם –

(א) חבר-בני-אדם הרשום בישראל ועיקר עסקיו או פעילותו בישראל;

(ב) חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים **בישראל**;

מבחן השליטה והניהול בחברות בחו"ל לעניין החיוב במע"מ

- ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 1.11.2018)
- חברה בבעלות "תושב חוץ", ולה מנכ"ל "תושב ישראל". האם החברה מוגדרת כ-"תושבת ישראל"?
- יש לבחון שליטה וניהול החברה **באופן מהותי ולא צורני**, בין היתר ביכולת אפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות החברה בפועל.
- החזקה בשיעור ניכר מהון המניות של החברה איננה חזות הכל. כמו כן, אין די בכך שדירקטוריון החברה נמצא מחוץ לישראל.
- ביהמ"ש התרשם כי **ניהול החברה והשליטה בה בוצעו בפועל ע"י המנכ"ל שהינו אזרח ותושב ישראל**, בין היתר בשל היותו פעיל בשם החברה והמוסמך לחתום בשמה, בשל העובדה כי בעל המניות תושב החוץ לא היה בקיא בתחום העיסוק של החברה וללא ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה, המלצותיו של המנכ"ל אומצו באופן כמעט אוטומטי ע"י בעל המניות...

"מחירי העברה" בין צדדים קשורים בעסקה בין-לאומית

- "מחירי העברה" (סעיף 85א(א) לפק')

"בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

- לפקיד השומה סמכות להתערב בעסקה המוצהרת ולמסות אותה בתנאי השוק (סעיף 85א(ג) לפק')

"נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה".

- תקנות "מחירי העברה" הקובעות שיטות להערכת תנאי השוק - תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006

"לצורך קביעה אם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, ייערך חקר תנאי שוק שבו תשווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת השיטות המפורטות להלן..."

- צירוף נספח 1385 לדו"ח השנתי

”מחירי העברה” בין צדדים קשורים בעסקה בין-לאומית

- **חוזר מ"ה 3/2008 (מיום 14.7.2008) –** מפרט את עקרונות סעיף 85א לפק', תחולתו ביחס לכל סוגי העסקאות הקיימות, מחדד את עמדת רשות המסים ביחס להליך קביעת תנאי השוק ע"פ התקנות, לרבות שיטות השוואה מקובלות וההיררכייה ביניהן.
- **חוזר מ"ה 11/2018 (מיום 5.9.2018) –** בנושא קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי.
- **חוזר מ"ה 12/2018 (מיום 5.9.2018) –** בנושא שיעורי הרווח בעסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים. במסגרתו, רשום המסים הקלה את דרישות התייעוד והדיווח בדרך של **”מסלול ירוק**, ופטרה נישומים מהגשת חוות דעת מפורטת בכפוף לתנאים שנקבעו.
 - שירותים המוסיפים ערך נמוך – קוסט + 5%
 - שירותי שיווק – קוסט + 10% (עד 12%)
 - שירותי הפצה – קוסט + 3% (עד 4%)
- **חוזר מ"ה 15/2018 (מיום 1.11.2018) –** בנושא שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות. החוזר מגדיר את דרכי הזיהוי והאיפיון של שינוי מבנה עסקי והיבטי המיסוי בהקשר זה.

”מחירי העברה”

מיסוי העברת זכויות ופעילות מישראל לחו"ל

- ע"מ 49444-01-13 ג'יטקו בע"מ נ' פ"ש כפר סבא (6.6.2017)
העברת פעילות מחברה בת תושבת ישראל לחברת אם בחו"ל (מייקרוסופט), מהווה מכירה החייבת במס, לרבות העברה של עובדי חברת הבת.
- אמנם, לא ניתן "למכור" עובדים, מאחר ואינם בבחינת "נכס" השייך לחברה, אולם **יכולתה של החברה לגרום לכך שעובדיה יעברו לחברה אחרת כמקשה אחת, מהווה נכס** שעלול להיות חייב במס עם העברתו (גם כשאין היא יכולה לכפות את המעבר).
- ע"א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פ"ש ת"א 3 (22.4.2018)
 חברה נישומה תושבת ישראל, אשר הינה **בבעלות מלאה של חברה אמריקאית**. חברת הבת משמשת כמרכז מחקר ופיתוח עבור חברת האם. חברת הבת ביקשה להשמיט את עלות הקצאת האופציות לעובדיה מבסיס העלות ממנו מחושב הרווח.
- **אופציות לעובדים** הן בגדר שיטת תגמול המהוות ע"פ טיבן הוצאות הכרוכות באספקת השירות ומכאן בהפקת ההכנסה. לפיכך, ככלל יש לראות עלות זו כחלק מבסיס העלות במסגרת העסקה (במודל Cost Plus).

מיסוי העברת זכויות ופעילות מישראל לחו"ל

שרותי מחקר ופיתוח לחברת אם בחו"ל

- **החלטת מיסוי בהסכם מס' 933/18 (מיום 8.10.2018) - הכנסותיה של חברה ממתן שרותי מחקר ופיתוח לחברת אם "תושבת חוץ" תיחשבנה כ- "הכנסה מועדפת" לפי חלופה 5 להגדרת הכנסה מועדפת בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, בכפוף לתנאים שנקבעו.**

יצירת חברת אם בחו"ל לחברה בישראל במסלול ירוק

- **מסלול ירוק בנושא שינוי מבנה בעלות בחברה ללא חבות במס (מיום 2.10.2018) – המסלול מאפשר לבעלי מניות בחברה ישראלית לשנות את מבנה הבעלות בחברה, באופן שבו החזקתם תהא באמצעות חברה זרה.**
- **המסלול כולל מס' התניות, בין היתר, החברה הזרה צריכה להיות תושבת מדינה עימה יש לישראל אמנת מס, החברה המועברת תוקם בשנת 2018 ואילך, שימור זכויות המיסוי הישראלי ועוד.**

הכנסות פאסיביות של "תושב ישראל" שהופקו בחו"ל באמצעות חברה זרה

- הגדרת חברה נשלטת זרה - חנ"ז - סעיף 75ב(א)(1) לפק' - חבר בני אדם **תושב חוץ** אשר "רוב הכנסתו בשנת המס היא **הכנסה פסיבית** או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית".
- סעיף 75ב(ב)(1) לפק' - "**בעל שליטה** בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו **כאילו קיבל כדיבידנד** את חלקו היחסי באותם רווחים".
- סיווג הכנסה ממכירת מניות ונדל"ן
 - ע"מ 7678-09-11 רוזבאד נכסים (אירופה) בע"מ נ' פשמ"ג (15.8.2017) – ביהמ"ש המחוזי קבע כי יש לבחון את **הפעילות הכלכלית המהותית** ולא את הכיסוי הפורמאלי בו השתמש הנישום. לפיכך, קבע כי מדובר במיזם עסקי אחד של איתור, מימון, רכישה, אחזקה, השבחה ומכירה של נכסי נדל"ן בחו"ל. ההכנסה מהמכירה **אינה "הכנסה פאסיבית"**, לכן אין להחיל על הרווחים מהמכירה את הוראות סעיף 75ב(ב)(1) לפק'.
 - ע"א 10241/17 פשמ"ג נ' רוזבאד נכסים (אירופה) בע"מ (25.2.2019) - ביהמ"ש העליון קבע כי החלטת המחוזי שגויה ולכן מבוטלת. "**חברה היא יחידת מס נפרדת**", קביעת מיסוי חדשה של "**קבוצת חברות**" כיחידת מיסוי חדשה ללא אסמכתא בדין שגויה. חיוב כל חברה כחנ"ז ?

מיסוי בישראל של חברות L.L.C (Limited Liability Company)

חוזר מס הכנסה 3/2002 - L.L.C (Limited Liability Company) (מיום 18.2.2002)

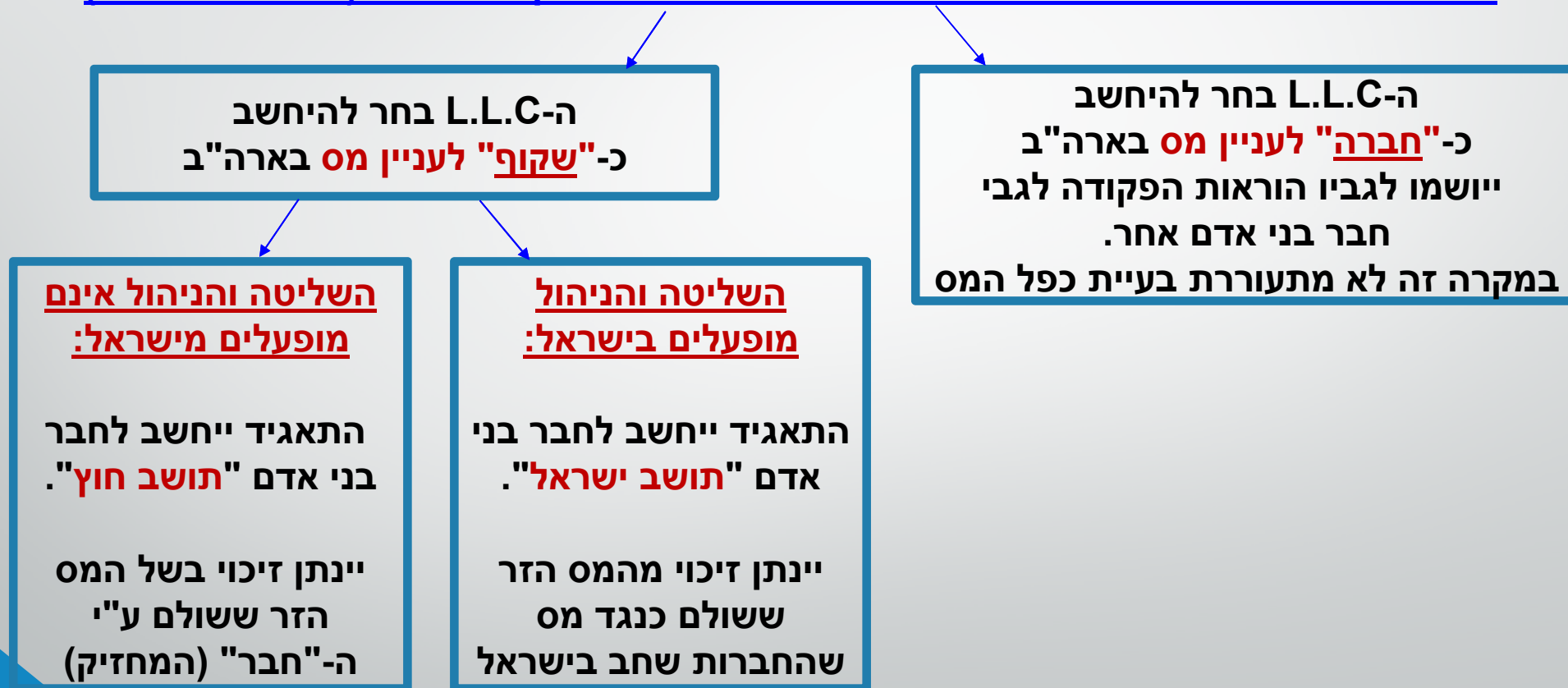
- L.L.C הוא גוף משפטי בארה"ב הממוסה כישות "שקופה", אשר הכנסותיו מיוחסות לבעלי הזכויות בו ("חברים") בדומה לשותפות, אלא אם בחר להימסות כחברה רגילה בארה"ב.
- אם יוכח שהשליטה על עסקי ה-L.L.C וניהולם מופעלים בישראל, הוא ייחשב כ-"תושב ישראל", ויחויב במס רווחי הון בגין מכירת נכסים בישראל או מחוצה לה לפי סעיף 89(ב)(1) לפקודה.
- לפי סעיף 86 לפקודה – פקיד השומה רשאי להתעלם מקיומו של L.L.C אם הוא סבור כי אחת המטרות לשימוש בו היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. זאת, גם אם רישומו והקמתו של ה-L.L.C כדין.

חוזר מס הכנסה 5/2004 – זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C (מיום 19.4.2004)

- החוזר מסדיר את מתן הזיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק בתאגיד זר מסוג L.L.C, ולמנוע כפל מס.
- החוזר מבהיר כי הוא אינו משנה את מעמדו של ה-L.L.C,
- הפסדים מפעילות התאגיד בחו"ל לא ייוחסו ל-"חבר" אלא יקוזזו ברמת התאגיד בלבד.

מיסוי בישראל של חברות L.L.C (Limited Liability Company)

חוזר מס הכנסה 5/2004 – זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C (מיום 19.4.2004)



מיסוי בישראל של חברות L.L.C (Limited Liability Company)

• חוזר מס הכנסה 5/2004 – זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C (מיום 19.4.2004)

L.L.C "שקוף" העונה להגדרת
"חברת משלח יד זרה" (חמי"ז)
הכנסות ממשלח יד של בעליו

המס ששולם ע"י המחזיקים בארה"ב
ייחשב כמס ששילמה ה-L.L.C, והכנסות
המחזיקים יחשבו כהכנסות חמי"ז
(הוראות סעיף 5(5) לפקודה יחולו לגבי
מי שלא בחר בהפעלת חוזר 5/2004)

L.L.C העונה להגדרת

"חברה נשלטת זרה" (חנ"ז)

הכנסות פסיביות מהשכרת נדל"ן וכדומה

יראו ברווחים שלא שולמו בידי התאגיד
כהכנסות מ-"דיבידנד" בידי בעל שליטה
(הוראות סעיף 75ב' לפקודה יחולו לגבי מי
שלא בחר בהפעלת חוזר 5/2004 ולא
ביקש שיראו בהכנסות ה-L.L.C כהכנסותיו
לשם מניעת כפל מס)

מיסוי בישראל של חברות L.L.C (Limited Liability Company)

ע"מ 55858-12-15 יונו סימול נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 22.2.2017)

- השליטה והניהול של ה-L.L.C מצויים בארה"ב, הכנסות התאגיד יוחסו לבעלי הזכויות לפי הדין בארה"ב.
- הנישום לא בחר להשקיף את התאגיד הזר בישראל (בהתאם לחוזר 5/2004).
- המחלוקת היא בגין איזו הכנסה שולם המס בארה"ב האם בגין הכנסת התאגיד הזר מעסק או בגין הכנסת מדיבידנד שחולקה לנישום מהתאגיד הזר ?
- לצורך קבלת זיכוי בגין מס ששולם מחוץ לישראל, אין די בכך ששולם מס בחו"ל. אלא כי מס זה שולם בגין הכנסה ממקור פלוני שהוא אותו מקור ממנו נצמחת ההכנסה המקימה חבות מס בישראל.
- ביהמ"ש קבע, כי המס ששולם בארה"ב הינו בגין הכנסת התאגיד הזר **מעסק**, הכנסה שיוחסה לנישום (באמצעות החברה המשפחתית) כפועל יוצא מאופן המיסוי כגוף "שקוף". מס זה לא יותר בזיכוי משום שאין בישראל חבות מס על הכנסה מעסק חברה בחו"ל (אלא במקרים שהוגדרו בפקודה), אלא על הכנסה מדיבידנד שהוא ממקור שונה.

מיסוי בישראל של חברות L.L.C (Limited Liability Company)

- עמדה 16/2016 – קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות
- "תושב ישראל" המחזיק בישות "תושבת חוץ" שאינה שקופה לצרכי מס בישראל, אך נחשבת לשקופה בחו"ל (כגון L.L.C), **אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת.**
- עמדה 50/2017 – יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד
- ייחוס הכנסות L.L.C ל-"תושב ישראל" שבחר ליישם את ההסדר שבחוזר 5/2004, כך שיתאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה **לצורך זיכוי ממס זר בלבד, ולא לצורך קיזוז הפסדים** שהתהוו בפעילות ה-L.L.C, **פטורים המיוחסים ליחיד ושיעורי מס מיוחדים** ליחיד (כגון סעיף 122א' לפקודה – מס בשיעור 15%, וסעיף 125ג' לפקודה – שיעורי מס על הכנסה מריבית ודמי ניכיון).
- לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארה"ב ע"י חבר ישראלי בשל הכנסות ה-L.L.C המיוחסות אליו, אם לא כלל הכנסות אלו במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות המס, כנגד המס הישראלי החל על הדיבידנד המחולק מה-L.L.C, אם לא בחר להחיל את חוזר 5/2004.
- **הנפקות – אין אפשרות ליהנות ממסלול המס של 15% על הכנסות מהשכרה בחו"ל !!!**
- סעיף 131ה' לפקודה - חובת דיווח על עמדה שונה במסגרת הדו"ח השנתי המוגש למס הכנסה.

אין סמכות לפקיד השומה לדרוש דוחות כספיים של חברות בחו"ל בבעלות "תושב חוץ"

• הסמכות - סעיף 135 לפק':

"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

(1) (א) **רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה...**

רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו – וימסור לו את כל

הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה **פנקסים, תעודות**

חשבונות, ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך...

(ב) ...יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא

יהא חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו שמחוץ לישראל, **במשך עשר שנים** מהמועד שהיה

לתושב ישראל..."

• הגדרת "הכנסה" סעיף 1 לפק':

"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3..."

• מהן "מקורות" הכנסה? סעיף 2 לפק':

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

מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה..."

החלטת מיסוי 2519/17 - רילוקיישן מלא

- החלטת מיסוי בינלאומי מס' 2519/17 – עובדי Relocation (מיום 5.11.2017)
- שהייה של **שלוש שנים בחו"ל**, מספיקה כדי לקבוע כי מדובר ב-"רילוקיישן מלא"
- עובד אשר נשלח לעבוד מטעם חברה ישראלית **במדינת אמנה**
- ויעמוד בתנאי החלטת המיסוי, ייחשב כ-"תושב חוץ",
- אשר אינו חייב במס בישראל בגין הכנסותיו מחו"ל.

החלטות של רשות המסים, לרבות החלטות מיסוי לא גוברות על הוראות
הדין ואינן קובעות בהכרח ביחס לאותה סוגיה

מיסוי ישראלים היוצאים לחו"ל מטעם מעסיק ישראלי/ממשלתי הכללים עד סוף שנת 2017

- כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב – 1982 - חלים רק על "תושב ישראל" העובד בחו"ל מטעם מעסיק ישראלי. לתקופה רצופה של 4 חודשים ומעלה.
- "תקופה רצופה" – תקופת העבודה ולא תקופת השהייה. עובד המועסק בחו"ל ושב לישראל לחופשה/יצא לחופשה במדינה אחרת, במהלך תקופת העבודה, אינו קוטע את רצף העבודה (ע"מ 31912-12-11 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פ"ש חדרה, ניתן ביום 30.6.2014)

השוואה בין כללי מס הכנסה לתקנות מס הכנסה

40

קריטריונים להשוואה	כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב – 1982	תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב - 1972
תקופת עבודה מינימאלית	4 חודשים	אין
שכר בסיס	כל הכנסת עבודה	כל הכנסה (עבודה/עסק)
בסיס חישוב המס	שיעורי מס מיוחדים	לפי מדרגות המס השולי
הוצאות טיסות לחו"ל	נסיעת העובד לראשונה ובתום עבודתו וכן פעם ב-3 שנים	כל נסיעה לייצור עבודה
הוצאות דיור	בהתאם לרמת המחיה בכל מדינה	\$125-\$284 ליממה
הוצאות חינוך	תקרה \$450 לחודש לילד	תקרה \$711 לחודש לילד
הוצאות שכירות רכב בחו"ל	אין התייחסות	תקרה \$62 ליממה
נקודות זיכוי	לא יובאו בחשבון	מותרות כל נקודות הזיכוי
פטור ממס	הכנסה מ"משכורת בסיסית"	אין פטור ממס

ע"מ 31912-12-11 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פ"ש חדרה (ניתן ביום 30.6.2014) – מיסוי שכירים
אשר חלים עליהם הכללים ייעשה רק לפי הכללים ולא לפי תקנות מס הכנסה.

מיסוי ישראלים היוצאים לחו"ל מטעם מעסיק ישראלי/ממשלתי: הכללים עד סוף שנת 2017

מדרגות מס דולריות – סעיף 2(א) לכללים: הכנסה פטורה ממס – סעיף 5 לכללים:

שיעור הפטור	תקרת הכנסה חודשית (בדולרים)
50%	2,000
45%	2,001-6,000
10%	6,001

בנוסף, פטור נכות לפי **סעיף 9(5)**
לפקודה – באישור פקיד השומה

שיעור המס	תקרת הכנסה (בדולרים)
20%	1-13,200
30%	13,201-26,400
35%	26,401-39,600
45%	39,601-52,800
48%	52,801 ומעלה

מיסוי ישראלים היוצאים לחו"ל מטעם מעסיק

ישראלי/ממשלתי:

הכללים עד סוף שנת 2017

- נקודות זיכוי: סעיף 3 לכללים - **אי הכרה בנקודות זיכוי** לפי סעיפים 34, 36, 37, 40(ב), 40א, 41, 66(א)(3), 121א, **ביחס למשכורת חוץ**. סעיף 9 לכללים – אין מניעה לקבלת נקודות הזיכוי המגיעות ביחס **להכנסה אחרת**.

- זיכוי כפל מס: סעיף 10 לכללים

- ניכוי הוצאות מסוימות: סעיף 6 לכללים

כשמדובר בעובד מטעם
מעביד ישראלי פרטי –
מותנה **בוותק של 3 חוד'**
טרם נשלח למדינת החוץ.

- הוצאות דיור - בהתאם לסכומים שנקבעו לכל מדינה בתוספת
- הוצאות שכר לימוד בשל ילדי העובד (עד גיל 19) – \$450 לחודש לילד
- הוצאות טיפול רפואי
- הוצאות בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב – 1972

מיסוי ישראלים היוצאים לחו"ל מטעם מעסיק

ישראלי/ממשלתי:

הכללים החדשים החל מיום 1.1.2018

- ביום 10.4.2018 אישרה ועדת הכספים של הכנסת רפורמה במיסוי הכנסת עבודה של ישראלים בחו"ל - כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ)(תיקון), התשע"ח-2018:
- השוואת חישוב המס לפי הכללים לחישוב המס הרגיל בישראל (מדרגות מס, ניכויים, נ"ז)
- עדכון סכומי ההוצאות המותרות בניכוי (דיור ושכר לימוד)
- הארכת משך התקופה המינימאלית לשהייה בחו"ל מ-4 ל-8 חודשים
- ביטול ההוראה המקלה הקובעת שווי רכב מופחת ל"עובד בכיר", ותחולת תקנות מס הכנסה בעניין שווי השימוש ברכב.
- **תחולת הכללים החדשים מיום 1.1.2018**

הדין לקביעת מקום תושבות – והתוצאה

"תושב ישראל" – חייב במס על הכנסות המופקות בישראל + מחוץ לישראל.
 "תושב חוץ" – פטור ממס בישראל על הכנסות המופקות מחוץ לישראל.

**האם קיימת אמנת מס בין מדינת ישראל
 לבין המדינה אליה יוצאים לרילוקיישן ?**

מדינה שאינה מדינת אמנה

יחולו הוראות סעיף 1 לפקודה:
 הגדרות "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ"

- קביעת התושבות תעשה לפי:
- מבחני "מרכז החיים"
 - חזקות ימים הניתנות לסתירה

מדינת אמנה

- מעמד חוקתי מיוחד סעיף 196 לפקודה:
 הוראות האמנה גוברות על הוראות הפקודה (ארה"ב, אנגליה, קנדה, ועוד למעלה מ-55 אמנות נוספות)
- חוזר מס הכנסה 8/2002 – התושבות תיקבע תחילה לפי הדין הפנימי בכל מדינה.
- במקרה של תושבות ביותר ממדינה אחת – יש לבחון בהתאם למנגנון "שוברי שוויון" שנקבעו באמנה

מבחני שוברי שוויון לקביעת מקום תושבות באמנות למניעת כפל מס בין ישראל למדינות OECD

- **מבחן "בית הקבע"** - בית אשר לאדם יש אליו זיקה אישית, לרבות בית בשכירות.
 - **מבחן "מרכז האינטרסים החיוניים"** - בחינת קשריו החברתיים והכלכליים של המקום ממנו האדם מנהל את רכושו.
 - **מבחן "המקום שבו הוא נוהג לגור"** - מקום המגורים הרגיל נבחן באמצעות מקום מגוריו של האדם באופן סובייקטיבי – היכן האדם רואה עצמו גר בשגרת חייו.
 - **מבחן ה-"אזרחות"** - מבחן עובדתי גרידא, בו נדרשים לבחון את אזרחותו של היחיד ע"פ תעודת האזרחות שהוא מחזיק.
- אם שרשרת מבחני שוברי השוויון לא הביאה לכלל הכרעה, מיושב ההליך באמצעות הליך של **"הסכמה הדדית"** בין הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות באמנה.

ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי

- סעיף 2'א לחוק הביטוח הלאומי – אינו מגדיר מיהו "תושב" לעניין החובות והזכויות מביטוח לאומי, אלא מגדיר מי "אינו תושב".
חשוב להגיש - : טופס הודעה לביטוח לאומי על יציאה לחו"ל ושינוי מרכז חיים בעת היציאה לחו"ל!
- ב"ל 2214/01 בוקובזה אריק – המל"ל (ניתן ביום 4.8.2002) - היותו של אדם "תושב ישראל" הוא בגדר שאלה עובדתית הנגזרת מחומר הראיות. חשיבות עיקרית **למקום המגורים הקבוע**.
- עב"ל 83/06 ג'אן טייץ – המל"ל (ניתן ביום 2.6.2009) – כדי לבחון זכאות לזכויות או חובות לתשלום לפי חוק הביטוח הלאומי, יש לבדוק את **"מירב הזיקות" בהתאם למבחן "מרכז החיים"**.
- עב"ל 386/99 אילנה דונייבסקי - המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 12.12.2002) - למבחן "מרכז החיים" שני היבטים: **ההיבט האובייקטיבי** בוחן היכן מצויות "מירב הזיקות" של האדם מבחינה פיזית, **ההיבט הסובייקטיבי** בוחן את כוונתו של האדם - היכן הוא רואה את מרכז חייו, להבדיל משהות ארעית או זמנית.
- ב"ל 45066-02-15 עובדיה בן יחזקאל – המל"ל (ניתן ביום 13.07.2017) - יש לבחון את כלל הנסיבות העובדתיות, ביניהן: זמן השהייה בישראל, קיומם של נכסים בישראל, מקום המגורים הפיזי, המקום בו מתגוררת משפחתו של האדם ובו לומדים ילדיו, אופי המגורים, קשרים קהילתיים וחברתיים, מקום העיסוק וההשתכרות, מקום האינטרסים הכלכליים, מקום פעילותו או חברותו של האדם בארגונים או מוסדות, מצגים של האדם אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו ומטרת השהייה מחוץ לישראל.
- ב"ל 69967-09-16 נועם הוכהויזר - המל"ל (ניתן ביום 28.1.2018) – **נטל ההוכחה** כי אכן התכוון להעתיק באופן סופי את מרכז החיים לחו"ל וכי לא תכנן חזרה בעתיד לישראל, חל על הטוען לניתוק תושבות.

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

ניתוק תושבות לצרכי ביטוח לאומי

אפשרויות תשלום לביטוח לאומי:

- עובד בחו"ל מטעם מעסיק ישראלי – **חובת תשלום וניכוי דמי הביטוח מהשכר מוטלת על המעסיק.**
- **תשלום דמי ביטוח מינימאלי** על מנת להמשיך לשמור על זכויות.
בעת דיווח על הכנסה למס הכנסה, עובר הדיווח לידיעת המל"ל אשר יכול להוציא **שומה לתשלום בגין הפרשים.**
- "תושב ישראל" השוהה במדינה אשר לישראל יש עמה **אמנה למניעת כפל תשלום עבור זכויות סוציאליות - פטור מתשלום דמי ביטוח לאומי בישראל. אך חייב בדמי ביטוח בריאות** בשיעור המינימאלי (בתנאי ששילם דמי ביטוח לאומי במדינת האמנה).
- **קביעת מעמד כ-"לא תושב"** לעניין ביטוח לאומי.
בעניין ביטוח בריאות ממלכתי הקובע כי מי ששהה בחו"ל וחזר להיות "תושב ישראל", יהיה זכאי לשירותי בריאות בישראל רק לאחר תקופת המתנה (בין חודש ל- 6 חודשים), בכפוף לחריגים.
ניתן לפדות את תקופת ההמתנה על ידי תשלום חד פעמי לביטוח לאומי בסך של 11,460 ₪.

טיפים להימנעות ממלכודת מס:

- ניתוק יחסים חברתיים, אישיים ועסקיים בישראל
- מכירת נכסים בישראל
- מעבר לחו"ל עם המשפחה כמקשה אחת
- מעבר לחו"ל לתקופה ארוכה ככל שניתן
- ביקורים קצרים בישראל
- חזקת הימים
- עבודה עבור חברה זרה אליה נשלח ולא עבור החברה הישראלית
- התקשרות ישירה עם חברה זרה
- הסכם מול המעסיק הישראלי – קביעת שכר נטו הכולל את המיסוי בארץ ובחו"ל
- הקמת חברה בחו"ל והענקת שירותים על ידה לחברה הזרה
- הסדר מעמד במדינה זרה שיש לה אמנת מס עם ישראל, לרבות הליכים פורמאליים על מנת להיחשב כ-"תושב" במדינה הזרה.
- היועצות עם מומחה וקבלת חוות דעת



משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 שנים!**
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- ייצוג בפני רשויות המס, בדיוני שומות, בערעורי מיסוי בהליכים משפטיים
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – www.ralc.co.il
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בוררות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

תודה על ההקשבה

ניתן להעביר שאלות הבהרה בדוא"ל למרצה

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il