



# במת מסים 11

## אפריל 2015

### מרצים:

איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק  
משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים  
אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית

# פרשנות חדשה לעקרונות קיזוז הפסדים לאור פס"ד דמארי והירשזון

# סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

## סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

### התנאים לקיזוז הפסדים

1. מדובר בהפסד בשנה השוטפת ;
2. ההפסד הוא מעסק או ממשלח יד ;
3. אילו היה רווח היה נישום לפי פקודה זו ;
4. את ההפסד ניתן לקזז כנגד הכנסה חייבת מכל המקורות.

# סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

## סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

### הערות ודגשים:

- א. קיזוז בתוך אותו מקור.
- ב. הפסד כנגד הכנסה פטורה.
- ג. קיזוז כנגד הכנסות בשיעורי מס שונים.
- ד. מתי ניתן שלא לקזז הפסד עסקי שוטף כנגד הכנסה חייבת.
- ה. הפסד מעסקת אקראי.

# סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

## סעיף 28(ג)

”על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד רווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד גם כנגד רווח הון, ריבית, או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.”

## סעיף 28(ח)

”הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקיזוז כנגד הכנסתו מאותו בנין בשנים הבאות”

# סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

## סעיף 28(ב) הפסד עסקי מועבר

- א.** ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסות מעסק, משלח יד לרבות רווח הון בעסק – [פס"ד כרמל מדיקל]
- ב.** בתנאים מסוימים גם כנגד הכנסה מ-2(2).
- ג.** הפסד מהשכרת בניין (סעיף 28(ח) – [פס"ד יחזקאל גוטשל השקעות]
- ד.** סופיות שומה לעניין הפסדים [פס"ד שחר אביהו, פס"ד אלעד גלובל].
- ה.** הפסד מעסקת אקראי [פס"ד א.ח.א גולדשטיין].

# דין טענות וראיות חדשות בשלב הערעור

# טענות וראיות חדשות בשלב הערעור

רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות נ' פשמ"ג

הסוגיה שנדונה

אימתי רשאי נישום להעלות בהליך הערעור טענות חדשות ולהציג ראיות שלא הוצגו בשלבי הדיון השומתי.



# טענות וראיות חדשות בשלב הערעור

## פס"ד רובומטיקס - עמדת רשות המסים

חובת הגילוי המוטלת בחוק על הנישום בשלבי השומה וההשגה המנהליים אינה מונעת, במקרים המתאימים, הגשת מסמכים והעלאת טענות לראשונה בערעור המס, אם יש בהם כדי לתרום לבירור מס אמת ובכפוף לסמכות ביהמ"ש למניעת ניצול לרעה ובכפוף לשיקול הדעת של ביהמ"ש הדן בערעור המס לגבי הניהול הנכון והיעיל של ההליך.

# עמדת רשות המסים במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה

# שינוי מודל עסקי

## מהו "שינוי מודל עסקי" ?

הכוונה למקרים בהם מעבירה חברה ישראלית את הסיכונים והנכסים הבלתי מוחשיים ממנה לצד קשור.

באופן זה, במקום ייצור ומכירת מוצרים, ודיווח על ההכנסות ממכירת המוצרים כהכנסות חייבות במס בישראל, בוחרת החברה, בין היתר, לעבור לפעול כנותנות שירותים עבור חברות תושבות חוץ, תמורת כיסוי ההוצאות בתוספת מרווח מסוים (קוסט פלוס).

# שינוי מודל עסקי

מהו "שינוי מודל עסקי" ?

## אחרי שינוי המודל העסקי

הסיכונים והנכסים הבלתי מוחשיים הועברו לצד קשור או שהועברו לשימוש של הצד הקשור ללא חיוב או שלא במחיר שוק.

## לפני שינוי המודל העסקי

החברות הישראליות רשמו, החזיקו וניהלו את הסיכונים והנכסים הבלתי מוחשיים.

\* שינוי המודל העסקי יכול להתבצע גם בשלבי הפיתוח ועוד קודם שהחברה החלה לייצר את מוצריה

# שינוי מודל עסקי – השלכות המס

## השלכות המס בשינוי מודל עסקי

### 1. רווח הון בגין מכירת הנכסים שהועברו

פקודת מס הכנסה מגדירה מכירה, בין היתר, ככל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם. במסגרת שינוי המודל העסקי פעילות כלשהי ו/או העסק החי ו/או נכסים מוחשיים ו/או הנכסים הבלתי מוחשיים, בין אם רשומים בספרי החברה הישראלית ובין אם לאו, יוצאים מרשות החברה הישראלית. מהלך זה נופל בגדר מכירה המחייבת דיווח על רווח הון, בהתאם להוראות הפקודה.

# שינוי מודל עסקי – השלכות המס

## 2. תמלוגים בגין הנכסים אשר לא נמכרו

ככל שנתרו בבעלות ו/או בשליטת החברה הישראלית נכסים בלתי מוחשיים אשר לא הועברו, והחברה הישראלית מעניקה לחברה המקבלת ו/או לחברות קשורות אחרות בקבוצה זכות להשתמש בהם, בין אם קיים חוזה ובין אם לאו, הרי שיש לזקוף לחברה הישראלית **הכנסות מתמלוגים**. קרי, בגין נכסים הנותרים בידי החברה הישראלית, אשר ישמשו את החברה הקשורה, זכאית החברה הישראלית לקבל תמלוגים מהחברה המקבלת העושה שימוש בנכסים אלו לצורך פעילותה.

# שינוי מודל עסקי – השלכות המס

## 3. דיבידנד בעין

דיבידנד בין הינו דיבידנד המשולם ברכוש ולא במזומן. כאשר החברה הישראלית מוציאה מרשותה נכסים, ביניהם נכסים בלתי מוחשיים, כאמור לעיל, יש לראות במהלך זה חלוקה של נכסי החברה הישראלית לבעלי מניותיה, אשר תסווג כהכנסה **מדיבידנד בידי בעלי המניות** (בנוסף לאירוע ההון בידי החברה המעבירה). במקרה כאמור, גובה ההכנסה החייבת בקרב בעלי המניות יהיה **שווי השוק** של הנכסים אשר יצאו מהחברה הישראלית ללא דיווח על רווח הון.

# שינוי מודל עסקי – ניתוח אירועי המס

## ניתוח אירועי המס בשינוי מודל עסקי

### 1. זיהוי הנכסים שהועברו במסגרת שינוי מודל עסקי

בשלב הראשון יש לקבוע אלו נכסים הועברו לצד הקשור:

**א.** זיהוי הנכסים הספציפיים שהועברו.

**ב.** זיהוי הנכסים הנוספים המועברים המשקפים את שווי הפעילות המועברת (לרבות זכויות בעלות בנכסים קיימים כגון, טכנולוגיות קיימות, מוגנות ו/או לא מוגנות בפטנט, ידע טכנולוגי (Know-How), טכנולוגיות בשלבי פיתוח שונים וזכויות לטכנולוגיות עתידיות (מוניטין של הטכנולוגיות העתידיות),



# שינוי מודל עסקי – ניתוח אירועי המס

## 1. זיהוי הנכסים שהועברו במסגרת שינוי מודל עסקי

**ב.** נכסים שיווקים כגון מותגים וסימני מסחר, קשרי לקוחות קיימים ולקוחות עתידיים (מוניטין לקוחות עתידיים) וכד', נכסים כלכליים אחרים שאינם רשומים בספרי החברה, וערכים שיוויים נוספים המשקפים את הפעילות שהועברה).

## 2. סיווג העסקה

יש לסווג את העסקאות הנובעות משינוי מודל העסקי כרווח הון, תמלוגים או דיבידנד בעין. סיווג העסקה יבחן בהתאם לחוזה בין הצדדים ובעיקר למהות הכלכלית של העסקה.

# שינוי מודל עסקי – ניתוח אירועי המס

## 3. קביעת התמורה

יש לקבוע את התמורה בגין העברת הנכסים המדווחים והבלתי מדווחים בהתאם לסיווג שנעשה וכן יש לקבוע את התמורה הנאותה להמשך ההתקשרות בין הצדדים. התמורה תקבע בהתאם לשווי השוק - כללי אורך הזרוע, קרי, בהתאם למחיר שיש לצפות לו בעסקה של מוכר מרצון לקונה מרצון ומבלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים ביניהם, כאילו העסקה הייתה בין צדדים לא קשורים.

# שינוי מודל עסקי – ניתוח אירועי המס

4. זיהוי הנכסים אשר לא הועברו במסגרת שינוי המודל העסקי - אשר

החברה המקבלת עושה בהם שימוש לא במחיר שוק

בגין נכסים אלו, יש לקבוע מחיר לגובה התמלוגים בהתאם לתנאי השוק.

5. זיהוי הנכסים אשר הועברו על ידי החברה הישראלית במסגרת שינוי

המודל העסקי לחברה הקשורה ו/או חברות אחרות בקבוצה שלא

במחיר שוק

בגין נכסים אלו, יש לזקוף לבעלי המניות בחברה הישראלית הכנסה

מדיבידנד.

# סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי

1. שדה 262 בדוח - עסקאות עם צדדים קשורים. עסקאות של שינוי מודל עסקי שנבחנות במסמך זה מתקיימות בין צדדים קשורים.
2. שינויים במבנה האחזקות (ישירות/עקיפות). לרוב עסקאות של שינוי מודל עסקי נובעות כתוצאה מכניסת משקיע חיצוני.
3. שינוי צורת ההתחשבנות הבין חברתית.
4. מעבר מחברה הפועלת כחברה טכנולוגיות, אשר כוללת את כל הפונקציות הדרושות לפיתוח, שיווק ומכירת מוצריה ומתן תמיכה למוצריה, לחברה הפועלת כחברה הנותנת שירותי מחקר ופיתוח.

# סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי

5. שינוי הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים, הפסקת רישומם של הנכסים הבלתי מוחשיים בישראל.
6. הפחתה של כמות העובדים בישראל במחלקות: פיתוח, שיווק, מכירה, תמיכה, ייצור.
7. ירידה במחזור ההכנסות הכולל של החברה הישראלית.
8. שינויים מהותיים ברווח הגולמי והתפעולי.
9. קיטון ביתרת הכנסות נדחות ממכירה ו/או שירותים נלווים ו/או תמיכה.
10. הפחתה של תזרים המזומנים של החברה הישראלית.

# עמדת רשות המסים בנושא מיסוי פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

# בג"צ גיא אופיר (6845/13)

## רקע לפרסום החוזר – בג"צ גיא אופיר

העתירה כיוונה לכך שלא מבוצעת פעולת גבייה של תשלומי מע"מ מתאגידיים רב לאומיים הנותנים שירותים ומוכרים סחורות לישראלים. בעתירה נטען, כי תאגידיים רב-לאומיים שונים מקיימים בישראל פעילות עסקית ענפה הכוללת התקשרות בעברית עם מקבלי שירות שהם תושבי ישראל; תשלום בשקלים; התאמת השירות או הטובין למשק הישראלי; נקיטת פעולות שיווק ישירות לגיוס לקוחות ישראלים;

# בג"צ גיא אופיר (6845/13)

## רקע לפרסום החוזר – בג"צ גיא אופיר

משלוח דיוור ישיר בתוך ישראל ללקוחות ישראלים; וכן רישום עשרות סימני מסחר במטרה להגן על נוכחותם העסקית של תאגידיים אלה בישראל. אף על פי כן, אותן חברות אינן נדרשות לשלם מע"מ באופן שיוצר להם יתרון בלתי הוגן כלפי תאגידיים ישראלים המתחרים בהם. לשיטת העותר, "מבחן מיקום השרת" שנוקטת רשות המיסים כדי לקבוע היכן בוצעה עסקה שנעשתה באמצעות האינטרנט לצורך חיוב במע"מ - אם העסקה בוצעה בישראל אם לאו - הוא ארכאי ומיושן, ויש להחליפו ב"מבחן המהות ופלח השוק שאליו פונה נותן השירות".



# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## דוגמאות לדיון

**מצב א** – חברה זרה רב לאומית מבצעת פעילות (מכירת מוצרים / מתן שירותים) באמצעות חברה קשורה בישראל או באמצעות קבלני משנה מישראל, המבצעים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות ישראליים, ולעיתים מתן שירותי תמיכה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראליים.

הידע, ה-IP, הייצור, התמחור, ההתקשרות המשפטית - מצויים ונעשים בחו"ל.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## דוגמאות לדיון

**מצב ב** – חברה זרה רב לאומית מבצעת פעילות (מכירת מוצרים / מתן שירותים) בכל העולם. לשם כך נעזרת החברה הזרה בחברה קשורה בישראל או באמצעות קבלני משנה מישראל, המבצעים בישראל פעולות שיווק, איתור וגיוס לקוחות בכל העולם (לרבות לקוחות ישראלים).

הידע, ה-IP, הייצור, התמחור, ההתקשרות המשפטית - מצויים ונעשים בחו"ל.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## דוגמאות לדיון

**מצב ג** – קרן השקעות זרה משקיעה את כספי המשקיעים שלה בכל העולם. לצורך ביצוע השקעות במכשירים פיננסיים מורכבים, נעזרת הקרן בחברה קשורה בישראל או באמצעות קבלני משנה מישראל, המבצעים בישראל את פעילות ההשקעה והמסחר הפיננסי בעולם בעבור הקרן (ובעקיפין בעבור המשקיעים הזרים).

**הערה** – טיוטת החוזר מתייחסת לפעילות מתן שירותים של חברות זרות בישראל בתחום האינטרנט אולם, פרשנות טיוטת החוזר למונח "מוסד קבע" באמנות המס עשויה להשליך גם על מקרים אחרים.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## ניתוח חבויות המס כיום ביחס לדוגמאות:

### מס הכנסה

ב-3 המצבים, מאחר וכאמור לעיל, הידע, ה-IP, הייצור, התמחור, ההתקשרות המשפטית, הסיכונים, הסמכות לקבוע מחירים ולהחליט האם לבצע את ההתקשרות - מצויים ונעשים בחו"ל (בידי החברה הזרה), לא ברור האם בישראל קיים בישראל "מוסד קבע". בד"כ החברה הקשורה בישראל תתמסה בשיטת cost+.

### מע"מ

מאחר והפעילות בישראל אינה עולה לכדי עסק של ממש (מו"פ, שיווק ותמיכה) אין חובת מע"מ ודיווח.

# טיוטת חוזר מ"ה בנושא פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## מטרת החוזר

1. להסביר באלו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסותיו של התאגיד הזר ממתן שירותים, אשר האינטרנט משמש גורם ייצור מרכזי בייצור הכנסותיו, כמופקות באמצעות "מוסד קבע" שלו בישראל, וכפועל יוצא לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע.
2. בנוגע להיבטי מס ערך מוסף, להסדיר האם ובאילו מצבים, על תאגידיים בינלאומיים המספקים שירותים ללקוחות ישראלים באמצעות האינטרנט, להירשם בישראל כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.

שלב א:

קביעת קיומו של מוסד קבע

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה

#### הגדרת "מוסד קבע"

על פי ההגדרה באמנת המודל של ארגון ה-OECD "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי החלופות הבאות:

#### חלופה ראשונה ל"מוסד קבע"

הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "מקום עסקים קבוע").



# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### הגדרת "מוסד קבע"

### חלופה שניה ל"מוסד קבע"

הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "סוכן תלוי"), שהוא בעל סמכות לכרות חוזים בשם המיזם.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

חלופה ראשונה - "מוסד קבע" באמצעות מקום עסקים קבוע

## הפרשנות לאמנת המודל – הגישה בעבר

"מקום עסקים קבוע" בהקשר למסחר בסביבה אלקטרונית - מכירה במקום הימצאות הפיזית של השרת (SERVER) התומך באתר האינטרנט, כמקום פיזי שעשוי להיות מוסד קבע.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### הפרשנות לאמנת המודל – הגישה כיום

על רקע עידן הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיזית כמעט בכל מקום בעולם מבלי קשר למקום המצאות הלקוחות, השיווק, השירות, התמיכה, הפיתוח וכו', יש להניח שלמוסד הקבע שיוצר השרת ייוחסו רווחים מוגבלים. מוסד קבע עשוי להתקיים גם במקום בו אין שרת.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### הפרשנות לאמנת המודל – הגישה כיום

פעילויות של תאגידי בינלאומיים הפועלים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעות לעתים באמצעות מתקנים פיזיים בישראל. מתקנים כאלו עשויים להיחשב כמקום עסקים קבוע המהווה מוסד קבע.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### החריגים להגדרת מוסד קבע

סעיף 5(4) באמנת המודל קובע, כי שימוש במתקנים בישראל רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שרותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור התאגיד הזר, **אין בו ליצור מוסד קבע.**

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט היבטי מס הכנסה

## פרשנות רשות המסים לחריגים בהגדרת מוסד קבע

מקום עסקים קבוע של חברה המקיימת בו פעילות אחת או יותר מהחריגים המנויים בסעיף, **יחשב מוסד קבע אם פעילות זו אינה פעילות עזר בלבד.**

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### מתי פעילות באמצעות האינטרנט עשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

- א. פרט למתקן המצוי בישראל, מפעיל התאגיד הזר אתר מותאם לשימוש לקוחות ישראלים (שפה, פרסומים, סגנון, מטבע, וכו').
- ב. האתר מקשר בין לקוח ישראלי לספקים ישראלים.
- ג. מידת הפופולאריות של השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים גבוהה.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### מתי פעילות באמצעות האינטרנט עשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

- ד. יכולת הפקת הרווח מהאתר עולה ככל שמידת המשתמשים ופעילות המשתמשים באתר גדלות.
- ה. נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באיתור לקוחות או באיסוף מידע, בסיוע המתקן המצוי בישראל.
- ו. היקף שירותי השיווק ושירותי התמיכה הניתנים בישראל באמצעות נציג המיזם הזר הינם משמעותיים.



# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### מתי פעילות באמצעות האינטרנט עשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

- ז. ניהול קשרי לקוחות - קיום קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין הלקוח הישראלי, בסיוע המתקן המצוי בישראל המתבטא, למשל, בארגון כנסי לקוחות, ביצירת הזדמנויות להצגת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכלול השירות שניתן ללקוח, במתן היזון חוזר לפעילותו של המיזם הזר בשוק המקומי וכיו"ב.
- ח. לתאגיד הזר נוצרים סיכונים עסקיים בישראל.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### מתי פעילות באמצעות האינטרנט עשויה להקים "מוסד קבע" לפעילות התאגיד הזר בישראל:

- ט. עובד שכיר המועסק פורמלית על ידי חברה תושבת ישראל, אך פועל על פי הוראות החברה הזרה עשוי להיחשב כעובד של החברה הזרה או כמי שפועל מטעמה ועשוי ליצור מוסד קבע לחברה הזרה בישראל.
- י. מידת מעורבותה של החברה הזרה בתהליך גיוסם של העובדים בישראל ומידת המעורבות בקביעת תנאי העסקתם, עשויה להעיד על המעסיק הכלכלי, וליצור לחברה הזרה מוסד קבע.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### הרחבת הפרשנות למונח "מוסד קבע"

בטיוטת החוזר מצוין, כי ייתכן ותאומץ גישה רחבה יותר המשנה את בסיס הגדרת מוסד הקבע כך שבמקרים בהם תאגידיים זרים המבצעים פעילות באופן דיגיטלי לחלוטין מקיימים "נוכחות דיגיטלית משמעותית" (DIGITAL PRESENCE) SIGNIFICANT) – אם אין נוכחות פיזית כלשהי בישראל.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### הרחבת הפרשנות למונח "מוסד קבע"

הכוונה לשינוי מבחן מוסד הקבע המסורתי לגבי עסקים שאין להם נוכחות פיזית כלשהי. כך שיינתן פחות משקל לנוכחות פיזית ומשקל רב יותר לנוכחות מהסוג הנדרש לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכת יחסים קרובה עם לקוחות בעידן הדיגיטלי, במקרה כזה נשקלת האפשרות להכיר בקיומו של מוסד קבע.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### מתי קיימת "נוכחות דיגיטלית משמעותית" ?

- א. נחתמת כמות משמעותית של חוזים למתן שירותים דיגיטליים, בין התאגיד לבין תושבי המדינה באמצעות האינטרנט בלבד.
- ב. שירותים של התאגיד נצרכים במידה רבה באותה מדינה.
- ג. התאגיד מקבל תשלומים ניכרים מתושבי המדינה בקשר להתחייבויות חוזיות למתן שירות שהוא חלק מפעילות הליבה של העסק.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### חלופה שניה - "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"

סעיף 5(5) לאמנת המודל קובע:

"על אף האמור בהוראות פסקאות 1 ו-2, מקום בו אדם - אשר איננו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חלה פסקה 6 - פועל בשם מיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגרתו, לכרות חוזים בשם המיזם, אותו מיזם ייראה כמי שיש לו מוסד קבע באותה מדינה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו בעבור המיזם,..."

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### פרשנות למונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם"

גם סוכן, שאינו צד לחוזה אבל מנהל משא ומתן מחייב על פרטי החוזה, יכול, שיהווה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבע לתאגיד הזר במדינת המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר אין בכך כדי לשלול את קיומה של "הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המתאימות.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### סממנים ל"סוכן תלוי" בישראל

- א.** היקף הסמכות להתערב בניהול המשא ומתן לצורך כריתת החוזה בין הלקוח הישראלי לבין המיזם הזר הנתונה לסוכן.
- ב.** הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את החברה, בין אם מסגרת ההטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת.
- ג.** מעורבות הסוכן בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח משמעותית; סמכות הסוכן להעניק הטבות.
- ד.** היות הסוכן צד לחוזה שבין המיזם הזר לבין הלקוח ועוד.



שלב ב:

ייחוס רווחי התאגיד הזר  
למוסד קבע

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

לאחר שנקבע כי לתאגיד הזר יש "מוסד קבע" בישראל, עולה השאלה כיצד יש לייחס את הכנסות/הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבע בישראל ?

טיוטת החוזר מאמצת את גישת ה-OECD Authorized Approach (להלן: "A.O.A").

גישה זו מסתמכת על גישת הישות הפונקציונאלית הנפרדת.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

ייחס את הכנסות/הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבע בישראל:

על-פי גישה זו, הרווחים שיש לייחס למוסד הקבע הם רווחים שיכול היה להרוויח על פי עקרון "אורך הזרוע", אילו מוסד הקבע היה נפרד ועצמאי, והיה עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, תוך התחשבות בפונקציות שבוצעו, נכסים שנעשה בהם שימוש, וסיכונים שנלקחו באמצעות מוסד הקבע.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

ייחס את הכנסות/הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבע

שהוא צד קשור:

ייחוס הרווחים יבוצע, **בשני שלבים**, בדרך של ניתוח נתונים המדמה את מוסד הקבע לישות היפותטית הנפרדת מהתאגיד הזר שהוא חלק ממנו. לאחר הניתוח, ניתן יהיה לתמחר את העסקאות בין מוסד הקבע לתאגיד הזר שהוא חלק ממנו (להלן: "העסקאות הפנימיות") בהתאם לכללי מחירי ההעברה.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### פעילות בישראל של תאגיד זר שאינו תושב מדינת אמנה

במקרה זה, מקום הפקת ההכנסה וזכות המיסוי לישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד ואין צורך בהוכחת קיומו של "מוסד קבע" על פי אמנה.

**סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה**, קובע כי מקום הפקת ההכנסה העסקית הוא מקום ביצוע הפעילות העסקית. מאפייני הפעילות שפורטו לעיל יכולים לתמוך, במקרים המתאימים, במסקנה שהפעילות העסקית מתבצעת בישראל.

# משמעות הקביעה, כי הפעילות העסקית הזרה מנוהלת בישראל באמצעות "מוסד קבע"

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מס הכנסה

### המשמעות ל"מוסד קבע" בישראל:

באותם מקרים בהם ייקבע כי פעילותה של החברה העסקית הזרה מנוהלת באמצעות מוסד קבע, יידרש דיווח נפרד על הכנסותיה של החברה הזרה אשר הופקו באמצעות מוסד הקבע, בנוסף לדיווח של החברה הישראלית על פעולותיה והכנסותיה.

ההפרדה בין דיווחי החברה הישראלית לבין דיווחי החברה הזרה הינה הפרדת דיווח בין שתי ישויות נפרדות לכל דבר ועניין לרבות הפרדה לעניין קיזוזי הפסדים ולעניין חלוקת רווחים לחברה הזרה.

# היבטי מע"מ



# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מע"מ

מתי התאגידיים הזרים נדרשים להירשם במע"מ כעוסק מורשה ?

תאגיד זר שמקיים פעילות עסקית בישראל העולה כדי עסק של ממש הרי שעסקאותיו המהוות את הפעילות העסקית האמורה, חייבות במע"מ והוא חייב ברישום בישראל כעוסק מורשה.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מע"מ

### פרמטרים מתי קיימת פעילות עסקית בישראל המחייבת רישום לצרכי מע"מ:

1. השירות מסופק ללקוחות ישראלים המעוניינים לקבל שירותים שונים בקשר עם משתמשים ישראלים בישראל (למשל שירותי תיווך או פרסום בקרב משתמשים ישראלים).
2. השירות המסופק ללקוחות הישראלים של התאגיד הזר מופנה למשתמשים ישראלים ומכוון אליהם.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מע"מ

### פרמטרים מתי קיימת פעילות עסקית בישראל המחייבת רישום לצרכי מע"מ:

3. השירות מבוצע הלכה למעשה בישראל, שכן השירות מבוצע באמצעות הצגת התוכן במחשבים של המשתמשים בישראל ובד"כ גם באמצעות אתרי אינטרנט ישראלים.

4. בחלק מהמקרים פעולות השיווק ואיתור הלקוחות הישראליים עבור התאגיד הזר, כמו גם התמיכה בלקוחות אלו, מבוצעות בישראל באמצעות חברות ישראליות הקשורות לתאגיד הזר.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מע"מ

### פרמטרים מתי קיימת פעילות עסקית בישראל המחייבת רישום לצרכי מע"מ:

5. השירותים המסופקים על ידי התאגיד הזר נצרכים בישראל.

תאגיד זר המספק שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראליים שנקבע לגביו לעניין מס הכנסה כי יש לו "מוסד קבע" בישראל, חזקה כי הוא מנהל עסק בישראל, ועל כן יהא חייב ברישום כעוסק לעניין מע"מ לגבי עסקאותיו הנובעות מלקוחות ישראליים.

# פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט

## היבטי מע"מ

### דוגמאות:

1. תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראלים.
2. תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותי לינה בבתי מלון והארחה בישראל על ידי צרכנים ישראלים.

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

סעיף 97(ב3)(1) לפקודה קובע:

”תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה:  
(א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל.”

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

סעיף 13 לאמנה למניעת כפל מס עם בלגיה קובע:

(1) רווחים מהעברת מקרקעין...

(2) רווחים מהעברת מיטלטלין המשמשים חלק מנכסי העסק של מוסד-קבע...

(3) רווחים מהעברת כל נכס אחר, יוטל עליהם מס רק במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום מושב המעביר.



# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

## "מוסד קבע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"

סעיף 5(5) לאמנת המודל קובע:

"על אף האמור בהוראות פסקאות 1 ו-2, מקום בו אדם - אשר איננו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חלה פסקה 6 - פועל בשם מיזם במדינה מתקשרת והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגורתי, לכרות חוזים בשם המיזם, אותו מיזם ייראה כמי שיש לו מוסד קבע באותה מדינה ביחס לכל הפעילויות שאותו אדם נוטל על עצמו בעבור המיזם,..."

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

## פרשנות למונח "סמכות לכרות חוזים בשם המיזם"

גם סוכן, שאינו צד לחוזה אבל מנהל משא ומתן מחייב על פרטי החוזה, יכול, שיהווה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבע לתאגיד הזר במדינת המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר אין בכך כדי לשלול את קיומה של "הסמכות לכרות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המתאימות.

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

## סממנים ל"סוכן תלוי" בישראל

- א.** היקף הסמכות להתערב בניהול המשא ומתן לצורך כריתת החוזה בין הלקוח הישראלי לבין המיזם הזר הנתונה לסוכן.
- ב.** הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את החברה, בין אם מסגרת ההטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת.
- ג.** מעורבות הסוכן בהתאמת החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלקוח משמעותית; סמכות הסוכן להעניק הטבות.
- ד.** היות הסוכן צד לחוזה שבין המיזם הזר לבין הלקוח.

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה

סעיף 16א לפקודה קובע:

”שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנבעה בישראל, גם אם הסכום לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי בארץ מושבו, בשל הוראות קיזוז הפסדים באותה הארץ.”

# ה"ב מיסוי קרנות הון סיכון הפועלות בישראל והמשקיעים בהן

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה – סעיף 16א

## מי זכאי להקלות:

הקלות המס הניתנות מכוח סעיף 16א לפקודה, לרבות בנושא שיעור המס, דרכי חישוב הרווחים, הדיווחים למס הכנסה, מכירת הזכויות בקרן, חלוקת רווחים למשקיעים וכיוצא באלו, **ניתנים רק לתושבי החוץ** ואין לגזור מהם את שיטת חישוב המס ושיעורי המס החלים לגבי משקיעים תושבי ישראל.

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה – סעיף 16א

## התנאים להקלות המס:

1. מדובר בקרן אשר תגייס התחייבויות להשקעה בהיקף של לפחות 10 מיליון דולר (מתושבים ישראלים וזרים) אשר לפחות 5 מיליון דולר יגוייסו ממשקיעים זרים.
2. קבוצת המשקיעים בקרן לא תפחת מעשרה משקיעים (ישראלים וזרים) שכל אחד מהם יחזיק לא יותר מ-20% בהון הקרן, למעט אם נקבע אחרת. כאשר מדובר במשקיע שהוא "קרן מרכזת" (fund of fund) ימנו את המשקיעים בקרן המרכזת כאילו השקיעו ישירות בקרן.

# מיסוי בישראל של קרנות השקעה – סעיף 16א

## התנאים להקלות המס:

3. הקרן תשקיע לפחות 50% מכספי ההשקעות שלה ב"השקעות מזכות" בישראל ובלבד ש-30% מכספי השקעות הקרן יהיו בחברות תושבות ישראל שהידע המפותח הינו בבעלותן ו/או בחברות חוץ המחזיקות בחברת בנות תושבות ישראל אשר הידע המפותח הינו בבעלות חברות הבנות.

ההקלה: הכנסות הקרן והמשקיעים המוגבלים הזרים בקרן יהיו פטורים ממס בישראל.



# העברת נכסים לפי סעיף 104 לפקודה

# מטרת חוק המיזוגים והפיצולים

## מטרת החוק וההטבות בו (מתוך דברי ההסבר לחוק):

ליצור תנאים נוחים לביצוע שינויי מבנה שיביאו להתייעלות הגופים המשתתפים בתהליך ויתרמו לצמיחה כלכלית במשק.

לצורך מימוש מטרה זו קובע החוק הקלות במס, שעיקרון פטור (דחייה) ממס במועד ביצוע שינויי המבנה, והכל תוך קביעת מגבלות ותנאים הקבועים בחוק.

## שתי הדרישות המרכזיות שנקבעו בחוק הן:

1. שינוי מבנה שהוא לתכלית עסקית וכלכלית.
2. הימנעות מהמס או הפחתת מס בלתי נאותה איננה מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה.

# חוק המיזוגים והפיצולים בראי הפסיקה

ע"א 8454/01 מכתשים אגן תעשיות בע"מ התייחס למתן ההטבות במס לפי חוק המיזוגים והפיצולים (לעניין מס בולים):

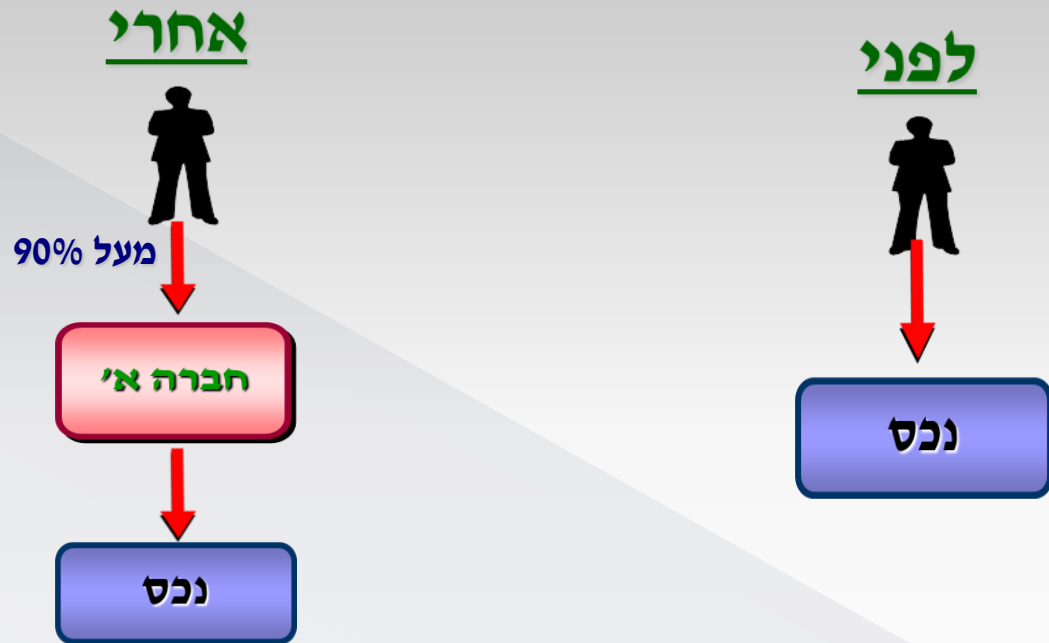
תכלית החוק – היא ביטול עלויות המס בביצוע שינויים מבניים פורמליים לצורך התייעלות של תאגידים.

מדובר בשינויים פורמליים במבנה ההחזקות ובנכסים, ללא שינויים כלכליים מהותיים בזכויותיהם של המחזיקים וללא מימוש אמיתי של הנכסים המוחזקים.

התנאים הקפדניים והמגבלות בחוק נועדו למנוע ניצול לרעה והפקת יתרונות מס בלתי רצויים באמצעות תכנוני מס על ידי ביצוע שינויי מבנה.



# סעיף 104א - העברת מלוא הזכויות בנכס בתמורה להקצאת זכויות



# סעיף 104א – העברת מלוא הזכויות בנכס בתמורה להקצאת זכויות

## התנאים לדחיית אירוע המס

1. העברת הנכס הינה בתמורה להקצאת זכויות בחברה הקולטת;
  2. המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;
  3. החברה הקולטת תחזיק בנכס המועבר שנתיים לפחות;
  4. הוקצו זכויות למעביר לפי שווי שוק הנכס המועבר;
  5. מועד הדיווח תוך 30 יום מיום ההעברה.
- הערה: אם החברה הקולטת הינה איגוד מקרקעין והנכס המועבר הוא קרקע – יש להשלים בניית בניין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד העברה.

# סעיף 104א - העברת מלוא הזכויות בנכס בתמורה להקצאת זכויות

## הערות ודגשים:

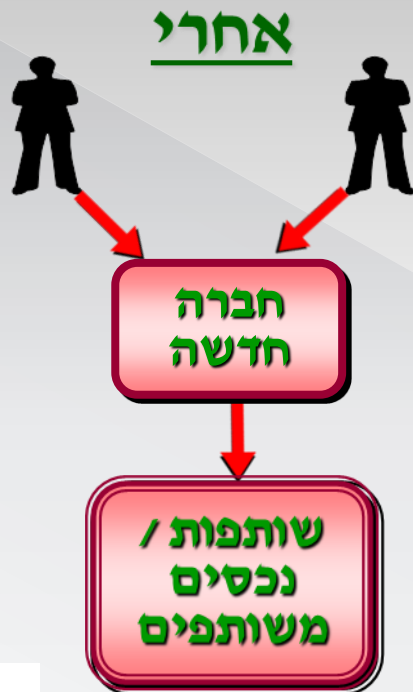
1. העברה מיחיד לחברה – מעבר למיסוי דו שלבי ;
2. העברה מבלי לדווח כעבור 30 יום ;
3. העברת נכס כנגד סגירת חוב של בעל המניות לחברה ;
4. העברת נכס כנגד הנפקת שטר הון ;
5. החשיבות להקצאת מניות בהעברה לפי סעיף 104 ;

# סעיף 104א – העברת מלוא הזכויות בנכס בתמורה להקצאת זכויות

## הערות ודגשים:

6. החשיבות להקצות לפי יחס הקצאה נדרש ;
7. הקצאה לפי שווי שוק ;
8. מכירת חלק מהמניות המוקצות ;
9. העברת חלק מהמניות ;
10. הפרה חלקית.

# סעיף 104ב(א) – העברת נכס ע"י מספר בני אדם (שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס)





# סעיף 104ב(א) – העברת נכס ע"י מספר בני אדם (שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס)

## התנאים לדחיית אירוע המס

1. העברת הנכס הינה בתמורה להקצאת מניות בלבד.
2. החברה הקולטת היא חברה חדשה.
3. החברה הקולטת מחזיקה בנכסים שהועברו במשך שנתיים לפחות מיום העברה.
4. במשך שנתיים לפחות חלקו של כל אחד מהשותפים בחברה החדשה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו.

# סעיף 104ב(א) – העברת נכס ע"י מספר בני אדם (שותפים בשותפות או בעלים משותפים בנכס)

## התנאים לדחיית אירוע המס

5. אם עברו מספר נכסים שהיו בבעלות משותפת, חלקו של כל שותף בהון המניות של החברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים המועברים.

6. יחס הקצאה נדרש.

- התנאים להעברת נכס לחברה קיימת.

# סעיף 104ד – מכירת זכויות בלי הפרה

תנאי מקדמי – הזכויות לא יפחתו מ-51%.

אפשרות ראשונה – הנפקה בבורסה של עד 49%.

אפשרות שניה – מכירה מרצון של עד 10% מההחזקות.

אפשרות שלישית – הקצאת מניות לבעל מניות חדש עד 25% (לפני ההקצאה).

# החלטת מיסוי 5867/14

אחרי



מעל 90%



חברה א'



חברה ב'



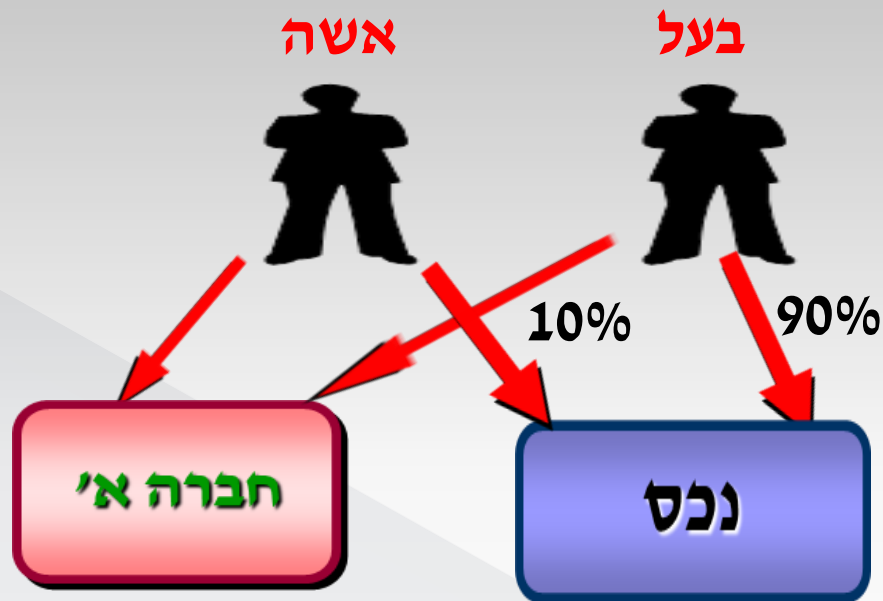
לפני



חברה ב'

# החלטת מיסוי שלא בהסכם 6593/14

אין באפשרות בני הזוג להעביר את זכויותיהם בנכס לחברה א בהתאם לסעיף 104א שכן "אדם" לא כולל את בן הזוג



# החלטת מיסוי 7789/14

אחרי



מעל 90%



חברה א'



חלק בלתי מסוים במקרקעין

לפני



חלק בלתי מסוים במקרקעין

# תודה על ההקשבה

