**מיסים למתקדמים א' – שיעור 12**

**תושבות לפי האמנות - יחיד**

אנו דנים במצב בו 2 המדינות המתקשרות רואות בנישום תושב שלהן והאמנה צריכה להכריע של איזה מדינה יהיה הנישום תושב.

בניגוד להוראות פקודת מ"ה שבה המבחן הרלוונטי הוא מרכז החיים שמשקלל מספר פרמטרים כמו: בית הקבע, מקום המגורים של בני המשפחה וכיו"ב . האמנה קובעת את תושבותו של הנישום בהתאם לסדרת מבחנים היררכיים שנקראים **שובר שוויון.**

אנו נפעיל ביחס לנישום את המבחנים בסדר בו הם רשומים באמנה . אם קיבלנו תשובה במבחן הראשון הבדיקה תסתיים. אם אין הכרעה נעבור למבחן הבא וכך הלאה.

מבחני שוברי השיוויון הינם :

1. **מבחן בית הקבע –** המונח בית הקבע באמנות שבהן חתומה ישראל זהה למונח שבסעיף 1 לפקודה והוא בוחן היכן לנישום יש בית קבוע שזמין לרשותו מבחינה משפטית . אין צורך שבית הקבע יהיה בבעלות או בשכירות של הנישום וגם חדק פנוי בבית ההורים יכול להוות בית קבע. באופן כללי המדובר הוא במקום מגורים קבוע הכולל את השירותים הבסיסיים הנדרשים למגורים. אם יש לנישום בית בבעלותו והוא משכיר אותו לטווח ארוך (מעל שנה) כבר אין לו בית קבע. מצד שני השכרה לטווח ארוך (שהוא שוכר) יכולת ליצור בית קבע אם יש לנישום בית קבע רק באחת מהמדינות אותה המדינה תיחשב למדינת המושב שלו לצורך האמנה . אם יש לו בית קבע בשתי המדינות נעבור למבחן הבא.
2. **מבחן מרכז האינטרסים החיוניים –** מבחן הבודק היכן מצויות הזיקות המשפחתיות והכלכליות של היחיד. כאשר לעניין זה ניקח בחשבון רק את הילדים הקטינים (מתחת לגיל 18) כאשר יש סתירה בין הפן המשפחתי לפן הכלכלי הפן המשפחתי גובר.
3. **נוהג לגור –** מדובר במבחן של ספירת ימים כלומר, נבדוק היכן נמצא הנישום תקופה כלשהי.
4. **מבחן האזרחות –** אם היחיד הוא אזרח 2 המדינות או לא אזרח של אף אחת מהן
5. **ההסכמה הדדית –** מדובר בנוהל שנקבע באמנה בו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות דנות וקובעות היכן היחיד הוא תושב.

**תושבות של חבר בני אדם – לפי האמנות**

**אמנה עם שוויץ**

המבחן הוא מקום הניהול הממשי – הוא מבחן שדומה במהות למבחן השליטה והניהול בדין הפנימי אלא שהוא נותן דגש יותר על מקום הניהול היומיומי של העסק.

**אמנה עם ארה"ב**

תושבות של חברה שלפי הדין הפנימי בישראל היא תושבת ישראל ולפי הדין בארה"ב היא תושבת ארה"ב. – ייקבע בנוהל הסכמה הדדית.

**מיסוי הכנסה מעסק ומשלח יד**

אנו דנים במצב בו לתושב של אחת המדינות המתקשרות, יש פעילות עסקית במדינה המתקשרת השניה. האמנה (שתיהן) קובעת שעל מנת שמדינת המקור תוכל למסות פעילות עסקית של תושב המדינה השניה , צריך להיות לו מוסד קבע במדינת המקור.

אם יש מוסד קבע בישראל ניתן יהיה למסות את הרווחים של המוסד קבע בהתאם להוראות הדין הפנימי בישראל .(מס חברות) כלומר, במקרה זה תיהיה לישראל זכות מיסוי ראשוני בלתי מוגבלת וזכות מיסוי שיורית למדינת המושב תוך מתן זיכוי על המס ששולם במדינת המקור. אם לתושב הזר יש פעילות עסקית בישראל שאינה מגיעה לכדי מוסד קבע תיהיה למדינת המושב זכות מיסוי בלעדית.

האמנה מגדירה מוסד קבע כמקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי המיזם (הזר) כולם או חלקם בהגדרה זו יש שלושה יסודות :

1. **מקום –** למוסד הקבע צריך להיות מקום גיאוגרפי מוגדר היטב כלומר צריך לעמוד לרשות המיזם הזר מקום ספציפי. אין צורך שהמקום יהיה בבעלות המיזם הזר או מושכר על ידו ומקום יכול שיהיה , גם בחצרות של הלקוח**.**
2. **עסקים –** על מנת שנבוא ונאמר שנוצר מוסד קבע יש צורך שתהיה בו פעילות עסקית לא שולית שתניב רווח או שיש לה פוטנציאל לרווח במיזם הזר
3. **קבוע** – הגדרת קבוע מתייחסת הן למיקום הפיזי והן למשך זמן הפעילות במדינת המקור. כלומר, יש צורך שהפעילות של מוסד הקבע תתארך תקופה מינימאלית. באמנות לא נקובה התקופה המינימאלית הנדרשת לקיומו של מוסד קבע אך בדברי הפרשנות של ארגון ה- OECD נקבע ששהות של תושב החוץ במדינת המקור לתקופה רצופה של מעל 6 חודשים תיצור לרוב מוסד קבע (יש לשים לב לחריג של פרוייקט בניה או הרכבה).

**אתר בניה והרכבה**

הן האמנה עם שווייץ והן האמנה עם ארה"ב מתייחסות באופן ספציפי לתנאים שבהם אתר בניה או הרכבה ייצור מוסד קבע.

**באמנה שבין ישראל לשוויץ נקבע** שהתקופה המינימאלית שבה אתר בניה יהווה מוסד קבע היא 12 חודשים.

**באמנה שבין ישראל לארה"ב נקבע** כי פעילות של 6 חודשים מספיקה על מנת ליצור מוסד קבע.

**חריג: באמנה עם ארה"ב** נקבע שנוכחות של ציוד מהותי במדינה המקור מעל 6 חודשים תיצור מוסד קבע לדוגמא: אם לחברה תושבת ארה"ב יש אסדת קידוח במים הכלכליים של ישראל יש בכך כדי ליצור לחברה האמריקאית מוסד קבע בישראל.

**פעילות שולית**

הן באמנה עם ארה"ב והן באמנה עם שוויץ נקובים חריגים שלא יהוו מוסד קבע כמו: החזקת מלאי טובין במדינת המקור, פעילות של איסוף מידע וכיו"ב לדוגמא : אם לחברה זרה יש מחסן חלפים בישראל והיא לא מבצעת פעילות של מכירה ושיווק בארץ . עצם פעילות המחסן לא תיצור בשל עצמה מוסד קבע לחברה הזרה בישראל.

**סוכן תלוי**

עד כה דנו במוסד קבע שהוא מקום עסקים קבוע כשהכוונה היא למעשה לסניף. ייתכנו מצבים בהם אין למיזם הזר מקום עסקים קבוע במדינת המקור אבל ייווצר לו מוסד קבע באמצעות תושב מדינת המקור שהוא סוכן תלוי של המיזם הזר. הכוונה , במקרה של ישראל, היא לתושב ישראל שהוא היד הארוכה של המיזם הזר והוא תלוי בו מבחינה משפטית וכלכלית. על מנת שיהיה לנו סוכן תלוי אותו גוף חייב להיות בעל הסמכות לחייב בחוזים את המיזם הזר ולהשתמש בסמכות זו באופן שכיח.

**הכנסה משירותים**

הטיפול בהכנסה משירותים דומה במהותו לטיפול ברווחי עסקים.

סעיף 14 לאמנה שבין ישראל לשוויץ קובע שמדינת המקור תיהיה רשאית למסות הכנסות משירותים של תושב שווייץ אם יש לו בסיס קבוע בישראל בסיס קבוע הוא מושג מקביל למוסד קבע

באמנה שבין ישראל לארה"ב קובע סעיף 16 כלל כמותי שעל פיו למדינת המקור תיהיה זכות מיסוי ביחס להכנסה משירותים, אם מבצע הפעילות שוהה באותה מדינה 183 יום בתקופה של 12 חודשים.

**הכנסת עבודה**

ברירת המחדל היא שלמדינת המושב יש זכות מיסוי בלעדית . על מנת שלמדינת המקור תהיה זכות מיסוי ראשונית יש צורך שיתקיימו 2 תנאים במצטבר:

1. העבודה צריכה להתבצע בפועל במדינת המקור
2. מתקיים אחד מאלה :
3. היחיד נמצא במדינת המקור מעל 183 יום.
4. משלם שכר העבודה הוא תושב מדינת המקור.
5. משלם שכר העבודה הוא מוסד קבע שפועל במדינת המקור.

**באמנה עם ארה"ב על מנת שהשכר יהיה פטור ממס במדינת המקור צריך לחול תנאי נוסף והוא שהוא מתחייב במס בפועל במדינת המושב .**

**נתון שלחברה שווייצרית יש פעילות בישראל שמבוצעת ע"י שני תושבי שווייץ. האחד נמצא בישראל 100 יום והשני 200 יום**

**האם ההכנסה החייבת של העובדים חייבת במס בישראל תחת שתי הנחות :**

1. **הפעילות בישראל מגיעה לכדי מוסד קבע-** שכר העובדים מוטל על מוסד הקבע ולכן הוא התחייב במס בישראל ללא תלות בימי השהייה של העובדים ולכן שכר העובדים יהיה חייב במס בישראל ללא תלות בימי השהייה של העובדים בישראל במקרה השני פעילות המיזם הזר אינה מגיעה לכדי מוסד קבע בישראל ולכן רק שכר העבודה של העובד ששהה בישראל מעל 183 יום יהיה חייב במס בישראל כאשר לישראל תיהיה זכות מיסוי ראשונית ולשווייץ זכות מיסוי שיורית תוך מתן זיכוי על המס ששולם בישראל.
2. **הפעילות אינה מגיעה לכדי מוסד קבע -**לגבי העובד ששהה 100 יום לשווייץ יש זכות מיסוי בלעדית

**הכנסה מהשכרת מקרקעין סעיף 6 שוייץ סעיף 7 ארה"ב**

למשל : ז'אק הוא תושב שווייץ בעלים של בניין באור יהודה משכיר לקריה האקדמית ומקבל דמ"ש

מדינת מושב – שוויץ

מדינת מקור - ישראל

הכלל לגבי הכנסה מהשכרת מקרקעין הוא זכות מיסוי ראשונית (לא מוגבלת) למדינת המקור וזכות מיסוי שיורית (למדינת המושב) תוך מתן זיכוי למס ששולם במדינת המקור.

**הסיבה לחלוקת המס כאמור לעיל** נובעת מכך שלמקרקעין יש זיקה מובהקת למדינת המקור ולכן זכות המיסוי שלה נשמרת תמיד.

**הכנסות פאסיביות**

המדובר ב:

הכנסות מדיבידנד- שזה סעיף 10 באמנה עם שווייץ וסעיף 12 באמנה עם ארה"ב

ריבית- סעיף 11 בשווייץ וסעיף 13 בארה"ב.

ותמלוגים- שזה סעיף 12 באמנה עם שוויץ ו-14 באמנה עם ארה"ב

כל ההכנסות המוזכרות לעיל , מאופיינות בכך שלמדינת המקור (מדינת המקור נקבעת לפי מקום מושבו של המשלם) יש זכות מיסוי ראשונית **מוגבלת** כלומר, היא רשאית למסות אבל בשיעור מס מוגבל שקבוע באמנה ; למדינה המושב יש כמובן זכות מיסוי שיורית תוך מתן זיכוי על המס ששולם במדינת המקור.

* זכות המיסוי המוגבלת החלה על מדינת המקור מותנית בכך שמקבל ההכנסה במדינת המושב הוא בעל הזכות שביושר לאותה הכנסה כלומר, בעל הזכות הכלכלית האמיתית להכנסה ; אם מקבל ההכנסה הוא לא בעל הזכות שביושר מדינת המקור יכולה למסות את ההכנסה עפ"י הדין הפנימי שלה ללא המגבלות שחלות באמנה.