**מיסים למתקדמים א' – שיעור 6**

**שיעור 5 בדפים**

**מיסוי בינלאומי**

1. **אמנות מס**
2. **דין פנימי**
3. **זיכוי עקיף**
4. **חנ"ז – חברה נשלטת זרה**
5. **חמי"ז – חברת משלח יד זרה**

**הקדמה**

ככלל, במיסוי בינלאומי קיימים 2 רבדים שיש להתחשב בהם: הרובד הראשון הוא הדין הפנימי והרוב השני זה אמנות המס. ללא תחולה של הדין הפנימי על נישום ספציפי או מקרה ספציפי אין משמעות להוראות האמנה באותו מקרה. רק במידה והוראות הדין הפנימי חלות רק אז נפנה להוראות האמנה על אותו מקרה.

דוגמא: יחיד תושב חוץ שהוא תושב מדינה שישראל חתמה איתה על אמנה, רכש מניות של חברה ישראלית ביום 1.1.09. ביום 1.1.10 מכר תושב החוץ את המניות של החברה הישראלית ומתעוררת השאלה כיצד בוחנים את חבות המס בגין רווח ההון שנוצר לו בישראל. נניח שלפי האמנה שיעור המס על מכירת מניות הינו 10%. הפתרון הוא פשוט, יש לבחון את חבות המס, ראשית לפי הדין הפנימי. הדין הפנימי קובע לפי סעיף 97 כי מכירת מניות של חברה ישראלית על ידי תושב חוץ פטורה ולכן לפי הדין הפנימי אין חיוב במס במקרה לעיל ואנו לא נדרשים להוראות האמנה.

הדין הפנימי

כללי – עד שנת 2003 שיטת המיסוי בישראל הייתה שיטה שבעיקרה טריטוריאלית ולאחר תיקון 132, מיום 1.1.03 שונתה השיטה ולגבי תושב ישראל שיטת המיסוי היא פרסונאלית. כלומר, תושב ישראל ממוסה בכל מקום בעולם, ולגבי תושב החוץ, שיטת המיסוי לגביו היא שיטת מיסוי טריטוריאלית. עיקרון זה של שיטת מיסוי קבוע בסעיף 2 רישא לפקודה, לכן לצורך מיסוי בישראל עלינו לבחון 2 רבדים:

1. האם הנישום תושב ישראל או לא
2. מהו מקום הפקת ההכנסה לפי סעיפים 4א – לגבי הכנסות פירותיות וסעיף 89 – לגבי הכנסות הוניות.

תושבות של יחיד ושל חברה (ראה דף מצורף)

**תושב חוץ**

המבחן של תושב חוץ ליחיד הוא מי שהתקיימו בו כל אלה:

1. הוא שהה מחוץ לישראל 183 יום לפחות בכל שנה בשנת המס ובשנת המס שלאחריה.
2. מרכז חייו לא היה בישראל ב – 2 שנות המס שלאחר שנות המס האמות, כלומר בשנתיים הראשונות על היחיד לשהות פחות מ – 183 ימים בשנה בישראל ובשנתיים שלאחר מכן, ליו להוכיח עליו להוכיח שמרכז חייו מחוץ לישראל.

יחיד שעומד במבחנים אלו ייחשב כתושב חוץ החל מהיום הראשון לעזיבתו

**סקירת פסיקה**

פס"ד גונן –

1. קיומו של המבחן הסובייקטיבי – היכן הנישום רואה את מרכז חייו
2. ניתוק התושבות אינו אקט חד, אלא תהליך הנבנה על פני זמן

תושב ישראל שעבר לארה"ב עם משפחתו לתקופה קצרה. בפסק הדין נקבע כי המבחן הסובייקטיבי הוא מבחן משמעותי ויש לשים דגש על כוונתו הסובייקטיבית הנישום. יש לשקלל את המבחן הסובייקטיבי בבחינת מרכז חייו של הנישום. בפס"ד זה ביקש הנישום לאבחן בין עיסוקו בישראל לבין עיסוקו מחוץ לישראל. ביהמ"ש לא קיבל את טענתו. ביהמ"ש חוזר על הטענה מאריה גונן וטוען שנטל השכנוע בשאלת התושבות מוטל על פקיד השומה.

פס"ד סולר גיורא –

1. תושב ישראל שעבר לארצות הברית עם משפחתו לתקופה קצרה. בפס"ד נקבע כי המבחן הסובייקטיבי הוא מבחן משמעותי ויש לשים דגש על כוונתו הסובייקטיבית של הנישום. יש לשקלל את המבחן הסובייקטיבי בבחינת מרכז חייו של הנישום.
2. בפס"ד ביקש הנישום לאבחן בין עיסוקו בישראל לעיסוקו מחוץ לישראל, ביהמ"ש לא קיבל את טענתו.
3. ביהמ"ש חוזר על הטענה מאריה גונן וטוען שנטל השכנוע בשאת התושבות מוטל על פקיד השומה.

פס"ד צייגר – בפס"ד זה נקבע כי עצם העובדה שהנישום חי בנפרד ממשפחתו אין בה בכדי לקבוע בוודאות כי מקום מרכז חייו מצוי במקום מגורי משפחתו וכי מבחן האינטרסים המשפחתיים הוא מבחן משמעותי, אך לא מכריע.

פס"ד א.כ – המערער במקרה זה טען שהינו תושב רומניה עד לאותו מועד ולאחר מכן הינו תושב חוזר. פס"ד זה דן בכל הפרמטרים הקובעים את מרכז החיים:

מבחן בית הקבע – מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו (משפחתו המורחבת גרה בישראל אך טען שבת זוגתו מבלה איתו בבית ברומניה), מקום עיסוקו והאינטרסים הכלכליים שלו ופעילותו בארגונים.

נקבע בפס"ד זה שהיו תושב ישראל (מה שחשוב בפס"ד זה אלו המבחנים).