



## קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

סיימון ניב, עו"ד ורו"ח

ביום 3 במרץ 2002 רשות המיסים פרסמה את עמדתה בחוזר<sup>1</sup> ביחס לקווים המנחים בהם חברה פלונית שהתאגדה בחו"ל תחשב לתושבת ישראל החייבת במס על הכנסותיה העסקיות שנצמחו או הופקו מחוץ לישראל מכוח הביטוי "שליטה וניהול" (להלן: "הביטוי").

הביטוי "שליטה וניהול" מוכר כביטוי שכיח בדיני המיסוי הבינלאומיים שמשמש כקריטריון לקביעת תושבות של חבר בני אדם, כולל בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") המגדיר חבר בני אדם כ"תושב ישראלי" בין היתר כחבר בני אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל".

ככלל, הכנסות המופקות על ידי חברה זרה המנוהלת בישראל ונשלטת על ידי תושב ישראל (יחיד או חברה), תחשב לחברה "תושבת ישראל" החייבת במס בישראל על הכנסותיה שהופקו ו/או נצמחו בחו"ל.

ברבות השנים, עלו מחלוקות ביחס לפרשנות הביטוי "שליטה וניהול" וזאת משום שהביטוי אינו מוגדר בפקודה, דהיינו האם מדובר בביטוי הדורש שתהיה שליטה וניהול גם יחד או מספיק שהשליטה תבוצע מן הארץ בכדי שחבר בני אדם יחשב לתושב ישראל. על פי עמדת רשות המיסים כפי שקיבלה ביטוי בחוזר ובפסיקה, התיבה "שליטה וניהול" מהווה מקשה אחת. קרי, לשם קיומו של הביטוי "שליטה וניהול", ישנו צורך בשני תנאים מצטברים ("שליטה" ו"ניהול")<sup>2</sup>, כדלקמן:

<sup>1</sup> חוזר מס הכנסה 4/2002 – היחידה למיסוי בין לאומי/משפטית – קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול (להלן: "החוזר")

<sup>2</sup> שם, פסקה 2.

**”מבחינה מילולית גרידא, מורכב ביטוי זה, לכאורה, משני מונחים נפרדים: ‘שליטה’ ו’ניהול’, אך מבחינה מושגית הוא מאגד ומאחד את שני המונחים למושג אחד, בעל משמעות משולבת.”**

לאחרונה, בדברי הסבר לתיקוני חקיקה בתחום המס שפרסם משרד האוצר, נאמר<sup>3</sup>:  
**”ההגדרות בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן- הפקודה או פקודת מס הכנסה) לעניין תושבות חבר בני אדם, מכילות כיום בעיקר מבחנים איכותיים לפיהם נקבעת התושבות לפי מקום ההתאגדות או ה”שליטה והניהול”. הגדרה זו פותחת פתח לפרשנויות שונות ככל שתושבי ישראל מייסדים חברה מחוץ לישראל, באילו נסיבות יקבע שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל.”**

אף מהסבר זה עולה כי לפי עמדת רשות המיסים יש להתייחס לביטוי ”שליטה והניהול” מקשה אחת.

כמו כן, על פי עמדת רשות המיסים כפי שעלתה בחוזר, אין לבחון את המונח ”שליטה” אך ורק מכוח זהות בעלי המניות או החזקת הזכויות בחברה, אלא יש לבחון אף את היכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע ולכוון את התנהלות העסק<sup>4</sup>

**”יש לשים לב כי המונח ”שליטה”, המשולב במבחן זה, איננו רק ”שליטה” מכוח מניות או החזקת זכויות בחברה, כפי שמוגדר בסעיפים שונים בפקודה. כלומר, אין די בבעלות המשפטית הפורמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא ביכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת.”**

רשות המיסים פרטה בחוזר קריטריונים מהותיים לקביעת מקום השליטה והניהול, ובניהם:

- איתור המקום בו מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות;
- המקום שבו בוצעו הבחינות והבדיקות לצורך קבלת החלטות האסטרטגיות;
- היכן נצמח הצורך לקבל את ההחלטה בעניינים מהותיים ואסטרטגיים;
- איתור הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל את החברה;
- בחינת חוזי הניהול והשירותים עם גורמים חיצוניים ובדגש על חוזי הניהול של עסקי החברה משום שחוזים אלו יכולים להצביע על מקום ניהול העסק ובפרט ביחס להחלטות ניהוליות מהותיות בעסק;

<sup>3</sup> דברי ההסבר של משרד האוצר ל”תיקוני חקיקה בתחום המס: צמצום היקף העלמות המסים והגברת אכיפת דיני המס”, כפי שפורסמו ביום 02.08.2016.

<sup>4</sup> ראה הע”ש 2 לעיל.

- מקום כינוס מועצת המנהלים – סממן שהפך לשולי עם ההתפתחות האמצעים הטכנולוגיים המאפשרים שליטה וניהול ישיבות מרחוק. אולם כאשר מועצת המנהלים מאצילה סמכויות לגורם ספציפי, מקום השליטה והניהול יקבע על פי מקום פעילותו.

בנוסף, צוינו בחוזר קריטריונים היכולים לשמש כקריטריונים תומכים לקביעת מקום השליטה והניהול, כגון: מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, מקום ההתקשרות עם ספקים ומקום קבלת השירות, מקום משרדי החברה, מקום הימצאם של יועצי החברה, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (נייר פירמה, כרטיסי ביקור וכיוצ"ב).

בהתייחס לפעילות המופעלת על ידי קבוצת חברות קשורות, צוין בחוזר<sup>5</sup> שיש לבחון את המקום שממנו נקבעת המדיניות האסטרטגית של העסק או של החברה הנבדקת ובמקרה שבו חברת האם נמצאת במדינה אחרת מהמקום שבו נמצאת חברת הבת, יש לבחון את מידת השפעה שיש לחברת האם על קבלת ההחלטות הניהוליות של חברת הבת הנבחנת.

במקרים בהם נמצא כי מקום תושבות של חבר בני אדם שמאוגד ופועל במדינה החתומה על אמנה למניעת כפל מס עם מדינת ישראל, נמצא גם בישראל, יש לפעול על פי כללי שובר שוויון באמנה למניעת כפל מס הרלוונטית הבוחנים בד"כ<sup>6</sup> את "מקום הניהול האפקטיבי".

היינו - היכן מנוהל הגוף הנבחן בפועל מבחינה מהותית ומהיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות החשובות, מבחן הדומה לעמדת רשות המיסים לפרשנות הביטוי "שליטה וניהול" בדין הישראלי.

לאחרונה רשות המיסים פרסמה תוספת לחוזר<sup>7</sup> בעקבות פסקי הדין שנתנו בשנים האחרונות בעניין ניאגו<sup>8</sup>, ינקו וייס<sup>9</sup>, ושי צמרות (אורנית)<sup>10</sup> (להלן: "פסקי הדין"), הכוללת את מסקנות ופרשנות רשות המיסים לקביעות בתי המשפט באותם מקרים.

<sup>5</sup> שם בסעיף 5 לחוזר.

<sup>6</sup> על פי סעיף 4 לאמנת המודל של ה-OECD

<sup>7</sup> תוספת 1 לחוזר מס הכנסה מס' 4/2002 שליטה וניהול של חברה (להלן: "התוספת").

<sup>8</sup> עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל נ' פ"ש כפ"ס, (פורסם ב"מיסים") (להלן: "פרשת ניאגו במחוזי"); ע"א 3102/12 רחל ניאגו ועיזבון המנוח יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא (להלן: "פרשת ניאגו בעליון").

<sup>9</sup> עמ"ה 1090/60 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (להלן: "פרשת וייס").

<sup>10</sup> ע"מ 32172-05-13 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (להלן: "פרשת שי צמרות").

רשות המיסים פרטה בתמצית את עמדות הצדדים בפסקי הדין ולבסוף סיכמה את מסקנותיה והנחיותיה אל פקידי השומה בנוגע לבחינת מקום השליטה והניהול, כמפורט להלן:

- יש לערוך בדיקה ולזהות את הגורם שמקבל בפועל את ההחלטות המהותיות בענייני המדיניות העסקית של החברה ומיקומו;
- אין להתבסס על זהות מנהלי החברה בהגדרה ויש לבדוק מי ה"רוח החיה" המהווה "בר הסמכא" בפועל בענייני החברה;
- בחינת זהות בעלי השליטה בפועל בחברה;
- בחינת הגורם שמקבל החלטות שוטפות היכולות לבסס מסקנה לפיה דווקא אותן החלטות שוטפות התוו את מדיניות החברה בפועל.
- בדיקת מנגנון קבלת ההחלטות בחברה, לרבות בדיקת פרוטוקולים של החברה בכדי לנסות לבחון האם הדירקטוריון שימש רק כ"חותמת גומי" להחלטה שנתקבלה;
- קיום שיחות עם דירקטורים בכדי לבחון את מידת מודעותם, מעורבותם בענייני החברה ובכלל זה מה ניסיונם בתחום פעילות החברה;
- האם מנהלי החברות משמשים כמנהלים גם בחברות נוספות ומה גובה שכרם. כלומר, ככל שפקיד השומה ימצא שמדובר ב"מנהל/דירקטור להשכרה" המשמש כנהל/דירקטור בחברות רבות, המקבל שכר נמוך ביחס לתפקידו, פקיד השומה יבקש לא יכיר באותו מנהל כגורם ממשי המשמש לניהול החברה.
- במקרים בהם ישנם דירקטורים מארצות שונות - בחינת קיומו של גורם מקשר בין הדירקטורים המשמש כ"רוח החיה" והמוציא ומביא בעסקי החברה.
- זיהוי גורם בעל "זכות וטו" בהחלטות החברה, כולל בחינת גובה התגמול למנהל, אופן תשלומו וחישובו, דברים היכולים להצביע על זהותו כגורם דומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות המהותיות.
- בחינה מהותית של תפקודו של משרד פעיל בחו"ל, כולל את תפקידם של האנשים המאיישים אותו, ניסיונם והכלים לביצוע תפקידם.

**לסיכום:**

למרות הקווים הכלליים שצויינו בחוזר ובתוספת, יש לזכור כי מדובר בעמדת רשות המיסים שאינה מהווה עדיין חזקה בחוק<sup>11</sup>.

אומנם הקווים שצויינו בחוזר ובתוספת, יכולים ללמד את הנישומים מהם הקווים שינחו את פקיד השומה לקביעת מקום השליטה והניהול, אולם בפסקי הדין האמורים, נקבע כי כל מקרה יבחן לגופו על בסיס העובדות במקרים הקונקרטיים על פי נסיבותיהם. על כן, למרות האמור בחוזר ובתוספת, יש לבחון כל מקרה לגופו על פי בסיס העובדות באותו מקרה על נסיבותיו הייחודיות, פרטים היכולים לשנות את המסקנה באותו מקרה מהקצה אל הקצה.

חשוב להדגיש, כי בפרשת וייס, בית המשפט הנכבד ציין שקשת המצבים לבחינת מקום השליטה והניהול הינה גדולה ועדיין קיימות שאלות שיש לתת עליהם את הדעת בבוא היום, למשל במקרים בהם מנהלי החברה הזרה הינם תושבי ישראל שמקיימים את אסיפות המנהלים מחוץ לישראל.

לגבי שאלה זו בית המשפט הנכבד ציין אגב אורחה, כי שהות ממשית של מנהל תושב ישראל בחו"ל, במובדל מגיחה מזדמנת, לצורך ניהול עניני החברה הזרה וקביעת מדיניותה, כולל נוכחות בישיבות שהן בעלות תוכן של ממש המתקיימות ברציפות ובצמידות למערך ניהולי שלם וממשי המצוי בחו"ל, יכול להוביל למסקנה כי אין מדובר בניהול מישראל.

אין ספק, שניווכח לדיונים ומחלוקות רבות בין נישומים ופקידי השומה ביחס שאלת קיומה של שליטה וניהול בישראל אצל חברות זרות, שאלות שטרם נחתמו בהלכה מחייבת של בית המשפט העליון.

**בכל שאלה ניתן לפנות אל סיימון יניב, עו"ד (רו"ח) שותף מחלקת מיסים במשרד עורכי דין ברון ושות' המתמחה במיסים על כל רבדיו.**

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.

<sup>11</sup> יצוין כי במסגרת תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים (2017-2018) תיקוני חקיקה, (התשע"ו 2016) רשות המיסים ביקשה לקבוע בסעיף 1 לפקודה, במסגרת הגדרת תושבות של "חבר בני אדם", חזקות הניתנות לסתירה לקביעת מקום השליטה והניהול של חבר בני אדם ובכלל זה חברה.