

אל:
תפוצה: א', נצ(1), ב'(3), ג'(3), ד'(3), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 2002 / 8 - היחידה למיסוי בינלאומי/משפטית

בנושא: המונח "בית קבע" באמנות המס

1. כללי

אחת הסוגיות הראשונות המתעוררות בהקשר של החלת אמנות מס היא הכרעה בדבר מקום מושבו של אדם. בדרך כלל, יחולו אמנות המס של מדינה מסוימת רק על תושבי אותה מדינה. אמנות המס שישראל חתומה עליהן חלות על תושבי ישראל (וכן על תושבי המדינה המתקשרת האחרת). מקום המושב של הנישום מהווה אם כן תנאי סף לתחולת האמנה, הוא נקבע בהתאם לדין הפנימי בכל אחת מהמדינות שהן צד לאמנה. (להלן: "המדינות המתקשרות")

הכרעה בדבר מקום המושב של אדם מהווה גם קריטריון מהותי לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות. כך למשל, באמנות מס רבות ניתנת למדינת מושבו של הנישום זכות המיסוי הבלעדית לגבי רווחי הון שאינם מקרקעין. משמעות הדבר היא שמדינה שהמוכר אינו נחשב כתושבה לפי האמנה תהיה מנועה מלמסות את רווחי ההון. ביטוי לחשיבות הנושא ניתן למצוא בסעיף 6(1) לאמנה עם ארה"ב הקובע כי מדינה לא תמסה הכנסה של תושב המדינה האחרת, אלא אם ההכנסה הופקה ממקורות שבשטחה. במילים אחרות, הכרעה בדבר מקום המושב של אדם עשויה לשלול זכות מיסוי מהמדינה שאינה נחשבת כמדינת המושב על פי האמנה.

דוגמא המצביעה על חשיבות קביעת מקום המושב היא מקרה של שינוי תושבות (Relocation) של אדם, תושב ישראל שקיבל אופציות ממעבידו הישראלי, היוצא לחו"ל לצורך המשך עבודה אצל המעביד הישראלי ומממש את האופציות בעת שהותו בחו"ל. קביעת תושבתו ועיתוי מועד שינוי התושבות (אם היה כזה), חשובה ביותר לצורך חישוב המס החל (זאת בנוסף לשאלת סיווג ההכנסה, ראה בהקשר לכך התייחסות מפורטת בעדכון מס' 5 להחלטות ועדת פסיקה מיום 9/12/2002).

2. קביעת תושבות באמנות מס

התושבות נקבעת בראש ובראשונה **לפי הדין הפנימי** בכל מדינה. נוסח אופייני למבחן הראשוני הנ"ל ניתן למצוא בין היתר באמנה עם קנדה הקובעת כדלהלן:

"תושב מדינה מתקשרת יהא כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה הוא חב מס מכוח מושבו, מקום מגוריו, מקום ניהול עסקיו, או מכוח כל מבחן אחר כיוצא באלה".

היות והתושבות נקבעת לפי הדין הפנימי, עלול להיווצר מצב, שבו יחשב הנישום תושב של שתי המדינות המתקשרות, כל מדינה על פי הדין שלה.

על מנת להתגבר על קושי זה, נקבע במרבית אמנות המס מנגנון "שובר שיוויון" לצורך הכרעה בעניין מקום המושב לגבי יחידים. יישום מנגנון זה מביא לקביעת מדינת תושבות אחת לצורך יישום האמנה. מנגנון שובר השוויון מורכב ממספר מבחנים היררכיים, כך שאם לא ניתן להגיע להכרעה על פי המבחן הראשון עוברים לזה שבא אחריו, וכך הלאה, עד שנעצרים במבחן המכריע.

שרשרת המבחנים האופיינית למרבית האמנות הנה כמתואר להלן:

2.1 כפי שפורט לעיל תחילה יש צורך, כתנאי מקדמי, שהיחיד הוא תושב מדינה **לפי הדין הפנימי** החל בה.

אם לפי הדין הפנימי בכל אחת משתי המדינות היחיד נחשב לתושב המדינה (מצב של "כפל תושבות") עוברים למבחן הראשון.

2.2 מבחן השובר שיוויון הראשון במרבית האמנות הוא **מבחן "בית הקבע"**, אשר יידון בפירוט במסגרת חוזר זה. (במספר קטן של אמנות המבחן הראשון הינו מרכז האינטרסים החיוניים - כך לדוגמא האמנה עם יפן שבה כלל לא מצוין מבחן בית הקבע).

אם נמצא שלאדם יש "בית קבע" בשתי המדינות או שאין לו "בית קבע" באף אחת מהן, יש להמשיך ולבחון את תושבותו לפי המבחן הבא.

2.3 מבחן השובר שיוויון השני הוא מבחן "מרכז האינטרסים החיוניים" - מבחן זה בודק את מסכת קשריו האישיים והכלכליים של אדם. בדברי ההסבר לס' 4 (2) לאמנת ה-OECD נאמר שלצורך יישום מבחן זה יש להתייחס למיקום משפחתו של הנישום, קשריו החברתיים, עיסוקיו, פעילויותיו הפוליטיות, התרבותיות ואחרות, המקום שממנו הוא מנהל את רכושו וכיוצ"ב.

עוד נקבע בדברי ההסבר כי יש לבחון את המאפיינים הללו כמכלול, אולם אין לייחס משקל רב יותר לפעולותיו הכלכליות ומקום המצאו בפועל, לעומת קשריו האישיים המשפחתיים והחברתיים. כך למשל, נישום שיש לו בית באחת המדינות המתקשרות והוא רכש לעצמו בית נוסף במדינה המתקשרת האחרת, אזי העובדה שבית הקבע הראשון מצוי בסביבה שבה הוא נהג לגור משך שנים רבות, היכן שהיה מקום עבודתו, והיכן שנמצאים עדיין משפחתו ומרבית רכושו, יכולה לבסס את הטענה כי מרכז האינטרסים החיוניים שלו נותר במדינה הראשונה.

אם לנישום יש שני בתי קבע (או שאין לו כל בית קבע) ולא ניתן לקבוע היכן מרכז האינטרסים החיוניים שלו, יש לפנות למבחן הבא.

2.4 מבחן שובר השוויון השלישי הוא מבחן "המקום שבו הוא נוהג לגור" (habitual abode). בדברי ההסבר לאמנת ה-OECD נקבע שהכוונה במבחן זה היא למשך הנוכחות/השהות הארוכה יותר במקום מסוים. עוד נקבע בדברי ההסבר כי יש חשיבות לשאלה כמה זמן נעדר הנישום בין שהות לשהות. אם אין לנישום מקום אחד שבו הוא נוהג לגור, או לחילופין ישנם שני מקומות שבהם הוא נוהג לגור, יש לעבור למבחן הבא.

2.5 מבחן שובר השוויון הרביעי הוא "מבחן האזרחות" - מבחן זה הינו מבחן עובדתי גרידא, בו נדרש לבחון את אזרחותו של אותו יחיד על פי תעודת האזרחות שהוא מחזיק. תשומת לב למקרים שבהם אדם ויתר על אזרחותו. אם לאותו יחיד אין אזרחות באף אחת משתי המדינות או שיש אזרחות בשתי המדינות, פונים להליך הבא.

2.6 בשלב זה, אם שרשרת המבחנים לא הביאה לכלל הכרעה, מקובל ברוב האמנות כי ההכרעה בדברה תושבותו של היחיד, תיושב בהליך של "הסכמה הדדית" בין הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות באמנה.

מבחן "בית קבע" כפי שהוא מופיע במרבית האמנות שישראל חתומה עליהן דומה למבחן הקבוע באמנת המודל של ה-OECD. בית קבע הינו "בית קבע העומד לרשותו" של הנישום, ובאנגלית: "A permanent home available to him". להלן נסקור קריטריונים לקביעת "בית קבע", תוך הסתמכות, בין השאר, על דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD.

3.1 משמעות המונח "בית"

הספרות המשפטית בתחום ודברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD מצביעים על כך שהמונח בית ("Home") הוא מונח בעל מאפיינים סובייקטיביים. אין הכוונה למקום מגורים במובן הפיזי בלבד אלא למקום שאליו יש לאדם קשר אישי או זיקה נפשית.

הקשר האישי צריך להתבטא ביכולת, בנכונות או בכוונה וברצונו של האדם לגור במקום זה כפי שמתבטאת במגוריו בעבר, בתכניותיו לעתיד ובהתאמת הבית לצרכיו (בהתאם למשפחתו, רמת חייו, הרגליו וכיוצ"ב). כך למשל: דירה שנרכשה לצורך השקעה או לצורך שימוש עסקי כלשהו לא תקיים תנאי זה.

לעניין זה נציין פסק דין של בית המשפט לערעורים בגרמניה (BStBl 1985 II p.133; IR 244/82). בית המשפט בחן מקרה שבו נישום תושב גרמניה שהיה עובד שכיר בחברה גרמנית, נשלח לעבודה בחברת הבת בספרד. נשאלה השאלה האם הבית שנותר בגרמניה - לא מושכר, אולם מרוהט במלואו, הווה "מקום מגורים קבוע" לעניין האמנה בין ספרד לגרמניה.

ביהמ"ש קבע ש"בית מגורים קבוע" הוא למעשה מקום מגורים בעל מאפיינים ייחודיים, ובדרך כלל מדובר בדירה שבה משתמש הנישום והיא מתאימה לו מבחינת גודל וציוד, לצורך מחייתו. (בית המשפט לערעורים ציין לחיוב את הבדיקה שביצע בית המשפט קמא בדבר בדיקת המונח הלשוני "בית מגורים קבוע" במילון בשפה הגרמנית לצורך קביעת מהו "מקום מגורים", ובסופו של דבר קבע שבית מגורים קבוע מאופיין במיוחד במובן של בית או דירה ראשיים). בית המשפט פסק שגם הבית בגרמניה מהווה "בית קבע" (בנוסף לבית הקבע בספרד), ולפיכך המשיך למבחן הבא: מבחן מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום.

3.2 משמעות הביטוי "קבע"

הכוונה למקום בו שוהה האדם לתקופות ארוכות. בית קבע הוא מקום בו גר הנישום לאורך זמן, להבדיל משהות זמנית או מזדמנת כמו שהות בבתי מלון וכו'. שכירת בית יכולה לכונן לנישום בית קבע בנסיבות בהן מאפייני הקביעות עולים מתנאי חוזה השכירות, לעניין זה יש לבדוק, בין היתר, האם קיימת אפשרות של ביטול השכירות, האם בחוזה השכירות קיימת אופציית להארכת השכירות וכיוצ"ב. במקרה של שכירות יש לבחון את תקופת השכירות. ככל שתקופת השכירות קצרה יותר, יכול הדבר להעיד על קיום בית קבע למשכיר, ואילו לגבי השוכר ייתכן שלא נוצר בית קבע. כמובן, שככל שהשכירות ארוכה יותר, ניטה לראות בבית השוכר כבית קבע של השוכר. כך, בפסק דין שניתן ע"י ביהמ"ש הנמוך של ארנהם בהולנד (Lower Court of Arnhem VN 1985 P.752), נקבע שלרשותו של הנישום עמדו שני בתי קבע - האחד בספרד, והשני בהולנד - למרות העובדה שהבית בהולנד היה מושכר.

כבית קבע ייחשב כל מקום מגורים שיש לאדם זכות להשתמש בו, בין אם הוא בבעלותו, שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו מבעליו (כגון: חדר בבית הוריו או מגורים בבית בן זוג), ובלבד שמקום זה עונה על המאפיינים שפורטו בראשית הדברים.

יש לציין כי כאשר קיימים שני בתים שכל אחד מהם יכול להיות "בית קבע" של הנישום אין לערוך השוואה ערכית ביניהם או להשוות את מידת הקביעות או הקשר לכל אחד מהבתים, אלא כל בית בכל אחת מן המדינות יבחן לגופו ויוחלט האם הוא "בית קבע" בהתאם לתנאים המפורטים בחוזר זה. בהקשר זה נציין את פ"ד אמריקאי Stephen D. Podd v. Commissioner of Internal Revenue. במקרה זה הצביע בית המשפט על קיומם של שני "בתי קבע" לנישום. האחד בקנדה (שזה היה בית המשפחה של הנישום), אשר בו הוקצה לו חדר לאחסון חפציו לאורך כל שנת המס הנדונה. "בית הקבע" השני היה בית חברתו בארה"ב, אשר עמד לרשותו לאורך כל שנת המס, ממנו ניהל את עסקיו ובו שהה במהלך ביקוריו. משנמצא שלנישום היו שני בתי קבע עבר ביהמ"ש לבחון את מרכז האינטרסים החיוניים.

בדברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD מפורש תנאי נוסף לפיו נדרש "שהבית יהיה זמין בכל עת" כחלק ממבחן הקביעות. ככל שעולה מדברי אמנת המודל נראה כי הכוונה במונח "Available to him" היא ליכולת המשפטית והפיסית להיכנס ולגור בבית או להשתמש בו לצרכי הנישום, דהיינו היכולת לתפוס חזקה. הדגש הינו על האפשרות לתפוס חזקה בכל עת, להבדיל מזמינותו של הבית לצורך ביקורים קצרים בלבד. בפסק דין Endres ביהמ"ש שניתן בבית המשפט לענייני מיסים בקנדה (Tax Court of Canada) בשנת 1997, נקבע שהבית שהושכר בקנדה אינו

מהווה בית קבע לבני הזוג הנישומים המשכירים כיוון שהוא הושכר במרבית ימות השנה הנדונה ונותרו בו פריטי ריהוט מעטים בלבד.

מבחן "בית הקבע" הקבוע באמנות הוא מבחן אוטונומי ויש להעניק לו לצרכי האמנה, פרשנות עצמאית ואחידה שאינה מבוססת על הדין הפנימי במדינות המתקשרות.

4. משמעות ההכרעה

לאחר שנבדקו כל המאפיינים האמורים, ונקבע שיש לנישום "בית קבע" בישראל (וגם במדינה המתקשרת האחרת), או שאין לו "בית קבע" בישראל (וגם לא במדינה המתקשרת האחרת) הרי שיש לפנות כאמור למבחן הבא באמנה, שהוא בד"כ מבחן "מרכז האינטרסים החיוניים" של נישום וכך הלאה בהתאם לאמור בס' 2 לחוזר זה. אם נמצא בית קבע רק באחת המדינות - תחשב מדינה זו כמדינת מושבו של הנישום לענין אמנת המס.

5. הנחיות לפעולה

לצורך ההכרעה בעניין מבחן "בית הקבע" יש לדרוש מהנישום, בין היתר, את הפרטים הבאים:

1. מסמכים בדבר בעלות בבתים/דירות בארץ ובחו"ל (לרבות בבניה).
2. הסכם שכירות לבית/דירה בארץ או בחו"ל ומשך תקופת השכירות.
3. הסכם השכרה לבית/דירה בארץ או בחו"ל ומשך תקופת ההשכרה.
4. האם קיימת אופציה ליציאה/ביטול מוקדם בחוזי ההשכרה והשכירות.
5. מקום המצאותם של תכולת הבית/דירה של הנישום.
6. חוזה העסקה בארץ ובחו"ל.
7. מקום המצאותם של בני המשפחה הקרובה.
8. תאריך היציאה מהארץ של הנישום ושל כל אחד מבני משפחתו.
9. ביקורים בארץ בתקופה הנדונה והיכן מתגורר בביקורים כאמור.

במקרים בהם מתעורר ספק כלשהו בהחלת המבחנים השונים שהוזכרו בחוזר זה יש לפנות אל היחידה למיסוי בינלאומי, למחלקה המשפטית או למחלקה המקצועית, לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומסוי מקרקעין