



## החטיבה המקצועית

### החלטת מיסוי מס': 8679/13

#### תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

#### נושא: פעילות קידוח במים הכלכליים של ישראל - החלטת מיסוי בהסכם

#### 1. העובדות:

- 1.1. חברה תושבת מדינה גומלת רשומה בישראל כ"חברת חוץ" בהתאם לסעיף 346 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "החברה"), ותיק מס הכנסה שלה מתנהל בפיקד שומה (להלן "פיקד השומה").
- 1.2. החברה, יחד עם חברות נוספות קשורות הפזורות ברחבי העולם (להלן: "הקבוצה"), עוסקת בתחום שירותי החיפוש והקידוח של בארות גז ונפט בלב ים. מעבר למפורט להלן, לחברה אין כל פעילות נוספת בישראל.
- 1.3. החברה חתמה על הסכם לאספקת שירותי קידוח לחברה ישראלית שהיא חלק מקבוצת חברות בינלאומית, אשר הינה מפעילה ובעלים של מספר רשיונות חיפוש באזור הים התיכון, מחוץ למים הטריטוריאליים של מדינת ישראל (להלן: "הפרויקט", "הלקוחה" ו-"הרשיונות", בהתאמה). יודגש, כי החברה אינה בעלת רשיון הפעלה ו/או זכות הפקה, והיא מספקת שירותי קידוח בלבד.
- 1.4. הפרויקט צפוי להתבצע בתחומי רשיונות (להלן: "תחומי הרשיונות") על פני תקופה העולה על 183 יום.
- 1.5. במסגרת הפרויקט, תשונע לאזור הרשיונות אסדת קידוח אשר תשהה בתחום הרשיונות ותבצע את שירותי הקידוח. הפרויקט כולל שינוע של האסדה לתחומי הרשיונות, מתן שירותי קידוח במספר בארות, כפי שיוגדר על ידי הלקוחה, ושינוע האסדה אל מחוץ לתחומי הרשיונות.
- 1.6. כאמור, הסכם השירותים נחתם בין הלקוחה לבין החברה. אסדת הקידוח עצמה הינה בבעלותה של חברה בקבוצה אשר התאגדה במדינה גומלת והינה תושבת המדינה הגומלת לצרכי מס (להלן: "האסדה", "בעלת האסדה", בהתאמה). האסדה תושכר לחברה במחיר שוק.
- 1.7. הסכם השכירות בין החברה לבין בעלת האסדה הינו מסוג "triple net lease" – הסכם שכירות נטו בו חלה על החברה האחריות הבלעדית לתפעולה ואחזקתה של האסדה והיא נושאת בלעדית בכל העלויות הקשורות לתפעולה ואחזקתה ובאחריות לכל נזק העשוי להגרם על ידה.

- 1.8. במסגרת הפרויקט, תשכור החברה משרדים בישראל לצורך מתן שירותים משניים לפעילות האסדה, ובכלל זה, שירותי תמיכה לפעילות האסדה, ייבוא סחורות הנדרשות לפעילות האסדה וביצוע רכישות מקומיות בהיקפים נמוכים. לצורך כך, יועסקו במשרדים אלה מס' מצומצם של עובדים, חלקם תושבי חוץ וחלקם תושבי ישראל (להלן: "עובדי המשרד").
- 1.9. עובדי המשרד שהינם תושבי חוץ יועסקו ישירות על ידי חברות זרות בקבוצה (להלן: "חברות הקבוצה"). עובדי המשרד הישראליים יועסקו באמצעות חברת כוח אדם ישראלית (להלן: "חברת כוח האדם הישראלית"). הן חברות הקבוצה האמורות והן חברת כוח האדם הישראלית תחייבנה את החברה בעלויות העובדים, אשר תקבענה לפי תנאי שוק.
- 1.10. הפרויקט על האסדה יבוצע באמצעות צוותי עובדים, אשר רובם המכריע לא יהיו תושבי ישראל (להלן: "עובדי האסדה"). עובדי האסדה יעבדו וישהו על האסדה והם לא צפויים לשהות בישראל מעבר לעבודתם על האסדה. בין עובדי האסדה יהיו תושבי מדינות עימן יש לישראל אמנה למניעת כפל מס וכאלה שהינם תושבי מדינות עימן לישראל אין אמנה.
- 1.11. חלק מעובדי האסדה יועסקו על ידי חברת כוח אדם תושבת מדינה גומלת, חברה חיצונית לקבוצה (להלן: "עובדי חברת כוח האדם הזרה" ו-"חברת כוח האדם הזרה", בהתאמה).
- 1.12. עובדים נוספים יועסקו על האסדה על ידי חברות הקבוצה (להלן: "עובדי האסדה המועסקים ע"י חברות הקבוצה"). הן עובדי חברת כוח האדם הזרה והן עובדי האסדה המועסקים ע"י חברות הקבוצה הינם עובדים בעלי מומחיות בתחומם. משך פעילותן של חברת כוח האדם הזרה וחברות הקבוצה מותנה באורך הפרויקט. הן חברת כוח האדם הזרה והן חברות הקבוצה האמורות תחייבנה את החברה בעלויות בגין עובדי האסדה, אשר תקבענה לפי תנאי שוק.

## **2. פרטי הבקשה:**

2.1 החברה מבקשת להסדיר את היבטי המיסוי של הפעלת האסדה.

## **3. החלטת המיסוי ותנאיה:**

### **מקור מיסוי פעילות החברה בישראל:**

- 3.1 לחברה יקום מוסד של קבע בישראל בגין פעילות הקידוח והמשרד בישראל (להלן: "הסניף הישראלי"). הסניף הישראלי יגיש דוח שנתי לגבי הכנסותיו בישראל, ודוח ניכויים.
- 3.2 יודגש, כי רק ההכנסות המשויכות לסניף הישראלי תהיינה כפופות למס בישראל. שאר פעילותה של החברה, שלא באמצעות הסניף הישראלי, לא תהיה כפופה למיסוי בישראל ולחברה לא תקום חובת דיווח בישראל לגבי הכנסותיה מפעילות זו. עם

סיום הפרויקט, כל עוד לחברה לא תהא כל פעילות חייבת נוספת בישראל, לא יהיה לחברה מוסד של קבע בישראל והכנסותיה של החברה לא תמוסנה עוד בישראל.  
3.3 מובהר כי כל פעילויותיה של החברה בביצוע הפרוייקט ובישראל יעשו באמצעות הסניף הישראלי.

3.4 הוצאות הסניף הישראלי וסכומי ההוצאות, ובכלל זה תשלומי השכירות בגין האסדה אשר משולמים על ידי החברה לבעלת האסדה ותשלומים לחברות אחרות מקבוצת החברה, יותרו בניכוי לצורכי מס, בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

#### ניכוי מס מתשלומי השכירות לבעלת האסדה:

3.5 החברה תנכה, מכל תשלום אשר ישולם לבעלת האסדה בעבור דמי השכירות של האסדה, מס בשיעור אשר יקבע באופן הבא: החברה ובעלת האסדה יגישו לפקיד השומה תחשיב המשקף את הרווח הצפוי לבעלת האסדה מהשכרת האסדה אשר יחושב כאילו נצמח לה מוסד קבע בישראל. לעניין זה, הרווח יוגדר כתשלום השכירות בניכוי כל ההוצאות המותרות למוסד קבע בישראל בגין דמי השכירות, לרבות פחת וכן חלקו היחסי של מוסד הקבע מתוך ההוצאות העולמיות של בעלת האסדה. על רווח זה ינוכה מס במקור בשיעור מס החברות החל בכל שנת מס רלוונטית. בסוף כל שנת מס רלוונטית יוגש תחשיב נוסף אשר יחשב את ההוצאות וההכנסות בפועל וככל שנוכה מס ביתר או בחסר תבוצע התאמה כך שהניכויים הבאים שיבוצעו על ידי החברה יקחו בחשבון סכום זה.

3.6 כל עוד בעלת האסדה לא תקיים פעילות נוספת בישראל, הכנסותיה לא תמוסנה בישראל לבד מדמי השכירות.

3.7 הנימוק לקביעה זו:

3.7.1 סעיף 8 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל ובין המדינה הגומלת (להלן: "האמנה") קובע כי אין למסות רווחים תעשייתיים או מסחריים של תושב של אחת מן המדינות המתקשרות אלא אם כן הופקו באמצעות מוסד קבע במדינה המתקשרת האחרת. בהתאם לסעיף 8(5) לאמנה, הכנסת דמי השכירות מהשכרת האסדה מהווה "רווח תעשייתי או מסחרי".

סעיף 5 לאמנה קובע כדלהלן:

"לעניין אמנה זו "מוסד קבע" – מקום עסקים קבוע שבאמצעותו עוסק תושב אחת המדינות המתקשרות בפעילות תעשייתית או מסחרית." [ההדגשות הוספו]

המונח "מקום עסקים קבוע" כולל, אך אינו מוגבל בכך:

.....

(י) החזקתם של ציוד או מכונות בסיסיים בתחומי מדינה מתקשרת במשך תקופה של יותר מ-6 חודשים."

3.7.2 עמדתה של רשות המסים היא כי התנאים דלעיל מתקיימים מכיוון בעלת האסדה מחזיקה בישראל את אסדת הקידוח המהווה ציוד ומכונה בסיסיים, ומפיקה באמצעותה דמי שכירות המהווים רווח תעשייתי או מסחרי.

3.8 יחד עם זאת, בעלת האסדה רשאית לפנות לרשויות המוסמכות במדינה הגומלת בבקשה ליישב בהסכמה הדדית את סוגיית סיווג הכנסות השכירות מהאסדה כהכנסות מוסד קבע של בעלת האסדה בישראל, אם לאו (להלן: "נוהל ההסכמה ההדדית").

3.9 היה וכתוצאה מנוהל ההסכמה ההדדית יקבע כי לא קיימת זכות מיסוי לישראל בגין תשלומי השכירות של האסדה, כל תשלומי המס שנוכה יוחזרו בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. במידה וכתוצאה מנוהל ההסכמה ההדדית יקבע כי זכות המיסוי הינה של ישראל, הסדר ניכוי המס בסעיף 3.5 לעיל יוותר על כנו.

#### ניכוי מס מתשלומי שכר לעובדי האסדה:

3.10 הכנסות כל עובדי האסדה ובכללם עובדי האסדה המועסקים בין על ידי חברות הקבוצה ובין על ידי חברות אחרות, עובדי חברת כוח האדם הזרה ועובדי המשרד בגין עבודתם בפרוייקט יהיו חייבות במס בישראל כשכר של עובדי מוסד הקבע של המעביד הרלוונטי. למען הסר ספק יובהר כי הוראה זו תחול גם על עובד ששוהה בישראל תקופה הקטנה מ- 183 ימים בשנה.

3.10.1 באחריותה של כל חברה שיש לה עובדים על האסדה לפתוח תיק מס הכנסה ותיק ניכויים ולנכות מס במקור משכר העובדים.

3.10.2 ניכוי המס ייעשה, באופן פרטני לכל עובד ועובד, על פי מדרגת המס הרלוונטית לו ובכפוף לפטורים וזיכויים כקבוע בפקודה.

#### קיומו של מוסד קבע לחברות שאינן מהקבוצה

3.11 מוסכם כי לחברת כוח האדם הזרה ולשאר חברות הקבוצה שיש להן עובדים על האסדה יקום מוסד קבע בישראל.

3.12 כל חברה שכזו תחויב לפתוח תיק מס הכנסה ותיק ניכויים ולדווח על הכנסותיה.

3.13 חברה שלא תעשה כן, ינוכה בידי החברה מס במקור **מכל תשלום** שיבוצע לה על ידי החברה. כל תשלום שיבוצע יוגדל לסכום המבטא גילום ניכוי המס במקור. מקום שבו החברה מחויבת לשפות חברה בגין המס החל על שכר העובדים, דינו של שיפוי כאמור כדין כל תשלום וסכום השיפוי יוגדל אף הוא לסכום המבטא גילום

ניכוי המס במקור. שיעור ניכוי המס במקור מתשלומים אלה יהיה במדרגה הגבוהה ביותר בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה והתקנות.

3.14 בכל מקרה, האמור לעיל לא יפטור את החברות האמורות מכל חובה החלה עליהם בהתאם לפקודת מס הכנסה והאמנה הרלבנטית.

3.15 קיומו של חיוב במס בישראל ו/או מוסד קבע לחברות שאין להן עובדים על האסדה יקבע בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה ואמנה למניעת כפל מס הרלבנטית, בהתאם לעניין.

3.16 לגבי חברות הקבוצה שיש להן עובדים על האסדה ו/או חברות הקבוצה שיש להן מוסד קבע על האסדה:

3.16.1 כל חברה תפתח תיק מס הכנסה ותיק ניכויים כאשר החברה תשמש כנציג של חברות אלו בהתאם להוראות סעיף 108 לפקודת מס הכנסה.

3.16.2 כל חברה תדווח על הכנסותיה מעבודתם של העובדים על האסדה בתיק שלה.

3.16.3 ניכוי במס במקור משכר העובדים יעשה בתיק הרלוונטי לכל חברה.

3.16.4 שיעור ניכוי המס במקור מתשלומים לחברות הקבוצה שפעלו כאמור, יקבע בהתאם להחלטתו של פקיד השומה.

3.16.5 יודגש כי במקרה בו לחברה לא יהיו נתונים ואסמכתאות המאפשרים את חישוב הכנסת חברות אלו והמס על שכר העובדים, היא לא תוכל לשמש כנציג והטיפול בהם יהיה בהתאם להוראות סעיפים 3.11-3.15 לעיל.

3.17 לגבי בעלת האסדה

3.17.1 בעלת האסדה תפתח תיק מס הכנסה ותגיש דו"חות מס שנתיים בגין הכנסותיה מדמי השכירות של האסדה על פי העקרונות שנקבעו בסעיף 3.5 כאמור.

ניכוי מס מתשלומים לצדדים שלישיים בישראל:

3.18 למעט האמור להלן, הסניף הישראלי ינכה מס במקור מתשלומים המשולמים על ידו לצדדים שלישיים בישראל, בהתאם לקבוע בפקודה ובתקנות.

ניכוי מס מתשלומים לצדדים שלישיים מחוץ לישראל:

- 3.19 תשלומים לצדדים שלישיים בעבור אספקת סחורות לאסדה או בשל מתן שירותים - מחוץ לישראל יהיו פטורים מניכוי מס במקור.
- 3.20 תשלומים לצדדים שלישיים בשל מתן שירותים על האסדה או בישראל יהיו חייבים בניכוי מס במקור מלא בהתאם לקבוע בפקודה ובתקנות.
- 3.21 על אף האמור לעיל, תשלומים לצדדים שלישיים בעד מתן שירותים המבוצעים על האסדה יהיו פטורים מניכוי מס במקור ובתנאי שלגוף הנותן אותם שירותים אין עובדים הנמצאים באורח קבע על האסדה וסך כל הימים שעובדי אותו גוף, במצטבר, ישהו על האסדה, לא יעלה על 60 יום.
- 3.22 בהחלטת המיסוי אין אישור מפורש או משתמע בדבר מחירי ההעברה שייקבעו בין חברות הקבוצה, ואין בהחלטת המיסוי משום אישור מפורש או משתמע לסוגי ההוצאות ולסכומן אשר יותרו לניכוי לחברות הקבוצה או לחברות שאינן חברות הקבוצה.
- 3.23 תשלומים המשולמים לחברה בגין שינוע האסדה, לרבות בגין שכר עובדים, בתחום שטחי הרשיונות ומתחום רשיון אחד למשנהו יראו אותם כהכנסות שהופקו על ידי מוסד הקבע של החברה בישראל.
- 3.24 מובהר כי החלטת המיסוי מסדירה היבטי מס הכנסה בלבד.
- 3.25 במסגרת החלטת מיסוי זו נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.