החטיבה המקצועית

<u>החלטת מיסוי</u> : 1303/15
<u>תחום החלטת המיסוי</u> : מיסוי בינלאומי

<u>הנושא:</u>
<u>מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק וייחוס רווחים למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו – החלטת מיסוי בהסכם</u>

1. <u>רקע עובדתי:</u>

1.1. היחיד הינו תושב חוזר ותיק אשר חזר עם משפחתו לישראל ב-1 לינואר 2014 (להלן: "**מועד החזרה**"). בין יתר העובדות הנוגעות למקום תושבותו נכללו נתונים אשר העידו על כך שכמות ימי שהייתו וימי שהיית בת זוגו בישראל במהלך 10 השנים שקדמו למועד החזרה לא עלתה על 40 ימים בשנה.

1.2. לפני חזרתו לישראל, התגורר היחיד יחד עם משפחתו במדינה זרה שאינה מדינה גומלת (להלן: "**המדינה הזרה**").

1.3. מספר שנים לפני חזרתו לישראל, הקים היחיד תאגיד שמקום התאגדותו במדינה הזרה (להלן: "**התאגיד הזר**"). התאגיד הזר הוקם לצורך השקעה ומסחר בניירות ערך זרים. היחיד מגייס באמצעות התאגיד הזר כספי משקיעים תושבי חוץ ומנהל את כספיהם באמצעותו. כמו כן, צפוי היחיד לנהל באמצעות התאגיד הזר את כספיו וכספי משפחתו.

1.4. התאגיד הזר משקיע בנכסים אשר מכירתם <u>אינה</u> מצמיחה רווח הון שמקום הפקתו הינו בישראל בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**").

1.5. התאגיד הזר מנוהל באמצעות חברת ניהול שבבעלותו המלאה של היחיד (להלן: "**חברת הניהול**"). היחיד הקים את חברת הניהול במדינה הזרה בטרם שב לישראל.

1.6. היחיד הינו בעל המניות היחיד בחברת הניהול.

1.7. בתמורה לשירותי הניהול, מקבלת או תקבל חברת הניהול דמי ניהול, ובמקרים מסוימים עשויה לקבל דמי הצלחה.

1.8. משרדיה העיקריים של חברת הניהול ממוקמים במדינה הזרה.

1.9. בנוסף לאמור יקימו היחיד או חברת הניהול חברת תושבת ישראל לצורך מתן שירותים לחברת הניהול אשר יבוצעו ממשרדי חברת השירותים מישראל (להלן: "**חברת השירותים**").

1.10. הפונקציות המבוצעות מחוץ לישראל על ידי חברת הניהול ונכסיה, הן אלו:

1. שירותי ניהול השקעות - מחלקת ניהול ההשקעות בחברת הניהול מעסיקה מומחי השקעות המשמשים כחתמים מתמחרים, אנליסטים וסוחרים בניירות ערך. תפקידם של מומחי ההשקעות הינו לנתח אפשרויות השקעה שונות, להוציאן

לפועל ולהמשיך לנהל אותן. פעולות בסיכון גבוה מאושרות טרם ביצוען על ידי היחיד וכל הפוזיציות עשויות להיות (בהתאם לשיקול דעתו של היחיד) נתונות לפיקוחו. מומחי ההשקעות הם בעלי השכלה וניסיון ראויים לצורך ביצוע תפקידם.

2. גיוס כספים, שיווק וקשרי משקיעים .
3. מחלקה משפטית וציות
4. ניהול משאבי אנוש
5. מחלקת בקרת מוצר
6. מחלקת כספים ומיסוי
7. מחלקת תפעול - מחלקה זו אחראית הסדרת המסחר ועבודה צמודה עם הברוקרים העיקריים.
8. נכסים –כל הנכסים הבלתי מוחשיים שבבעלות חברת הניהול, המהווים את עיקר השווי שלה, נמצאים מחוץ לישראל. נכסים אלה כוללים תוכנה, חומרה ומוניטין כמו גם קשרים עסקיים והסכמים בעלי משמעות עם קשת רחבה של מוסדות וחברות פיננסיות. כמו כן, כל השרתים על בסיסם מתבצע המסחר בניירות הערך נמצאים מחוץ לישראל.

1.11. הפונקציות המבוצעות מחוץ לישראל ע"י חברת השירותים - בעיקר ביצוע פעולות מסחר וניתוח אנליסטי עבור חברת הניהול. לצורך ביצוע פעולותיה תעסיק חברת השירותים בישראל סוחרים ו/או אנליסטים ומזכירה.

<u>תפקידו של היחיד :</u>

1.12. מעבר להיותו הבעלים של חברת הניהול וחברת השירותים, היחיד משמש כמנהל תיק וכמנהל השקעות ראשי בחברת הניהול. במסגרת זו קובע היחיד ומאשר את הקווים המנחים לביצוע ההשקעות ולניהול הסיכונים. תפקיד זה כולל, בין היתר, פיקוח וניהול של צוות האנליסטים והסוחרים, קבלה ואישור של החלטות השקעה ולעיתים ביצוען של החלטות אלה. עבור פועלו זה, צפוי היחיד לקבל משכורת.

2. <u>הבקשה:</u>

להסדיר את חבות המס בגין פעילותו של היחיד בישראל ובגין פעילות חברת השירותים, חברת הניהול, השותפות הזרה והמשקיעים בה כתוצאה מחזרתו של היחיד לישראל והפעילות הצפויה בישראל;

3. <u>ההחלטה:</u>

3.1. היחיד יהא זכאי להטבות מכוח תיקון 168 לפקודה ויחולו עליו, בכפוף לאמור להלן, הוראות סעיפים 14 ו- 97 לפקודה החל ממועד החזרה. יודגש כי לגבי הכנסותיו של היחיד יחולו ההוראות הרלוונטיות המפורטות בחוזרי רשות המסים 1/2011 ו-9/2011.

3.2. פעילותו של היחיד מישראל, תיצור לחברת הניהול מוסד קבע בישראל (להלן: "**מוסד הקבע של חברת הניהול**"). גובה הרווחים אשר ייוחסו למוסד הקבע של חברת הניהול יקבע בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז – 2006 (להלן: "**כללי מחירי העברה**").

3.3. יובהר, כי בהתאם להוראות סעיף 4.1.5 לחוזר 1/2011 הכנסות מדיבידנד שיחולק ליחיד מחברת הניהול ושמקורן בהכנסות מוסד הקבע של חברת הניהול יחשבו כהכנסות שמקורן בישראל, ולפיכך לא יהיו פטורות ממס לפי סעיף 14(א) לפקודה בידי היחיד.

3.4. פעילותו של היחיד מישראל ופעילות חברת השירותים וחברת הניהול ייצרו לתאגיד הזר מוסד קבע בישראל (להלן: "**מוסד הקבע של התאגיד**").

3.5. הרווחים שייחסו למוסד הקבע של התאגיד יחולקו לשני מרכיבים:

המרכיב האחד- הרווחים שמיוחסים למוסד הקבע של התאגיד בשל חלקם של המשקיעים תושבי החוץ בתאגיד **<u>שאינם</u>** היחיד ו/או קרוביו ו/או נאמנויות לטובתם. גובה הרווחים כאמור לא יעלה על גובה הרווחים המיוחסים למוסד הקבע של חברת הניהול, כאמור בסעיף 3.2 לעיל, אשר מהווים הוצאה בידי המשקיעים כאמור ולפיכך לא תירשם הכנסה חייבת בישראל בגין מרכיב זה.

המרכיב השני- הרווחים שמיוחסים למוסד הקבע של התאגיד בשל חלקם של המשקיעים בתאגיד שהם היחיד ו/או קרוביו ו/או נאמנויות לטובתם. רווחים אלו ידווחו ויחויבו במס בישראל בידי היחיד ו/או קרוביו כמפורט בסעיף 3.6 להלן.

3.6. לאור אופי תפקידו של היחיד כמפורט בסעיף 1.12 לעיל, הכנסותיהם של היחיד או קרוביו או הנאמנויות הנובעות מהשקעותיהם בתאגיד הזר והמיוחסות למוסד הקבע של התאגיד ייחשבו להכנסה עסקית <u>שהופקה בישראל</u>, ולפיכך אינה זכאית להטבות שניתנו לתושב חוזר ותיק במסגרת הפקודה. הכנסות אלו ידווחו ויחויבו במס בישראל בשיעור המס שחל על הכנסות מעסק (מס חברות לפי סעיף 126 לפקודה או מס שולי לפי סעיף 121 לפקודה, לפי העניין).

3.7. יובהר, כי הכנסות כאמור של היחיד שאינן מיוחסות למוסד הקבע של התאגיד, אשר הופקו מחוץ לישראל, תהיינה פטורות ממס בישראל, מאחר והן הכנסות של תושב חוזר ותיק.

3.8. ייחוס הרווחים למוסד הקבע של התאגיד ייקבע לפי הדין וכללי מחירי העברה.

3.9. התאגיד הזר והמשקיעים תושבי החוץ בו לא יהיו חייבים בהגשת דו"ח מס בישראל על הכנסתם הנובעת מהשקעתם בתאגיד הזר, ולא יהיו חייבים בהגשת דו"ח מס או כל חובת דיווח אחרת בישראל בגין הכנסות אלה, אלא אם הם חייבים (ורק במידה בה הם חייבים) במס בישראל על הכנסה זו בשל נסיבותיהם האישיות אשר אינן קשורות ליחיד ולפעילותו ולפעילות חברת השירותים וחברת הניהול.

3.10. הכנסותיה של חברת השירותים יקבעו בהתאם לכללי מחירי העברה.

3.11. הכנסת המשכורת של היחיד תקבע בהתאם לכללי מחירי העברה ותהא חייבת במס בישראל ככל שהופקה בישראל (כפי שיקבע בהתאם ליחס בין ימי העבודה בהם היחיד ישהה בישראל לסך כל ימי העבודה בשנה וכמפורט בסעיף 4.1.5 לחוזר

1/2011 וכן ראו בעניין זה גם תמצית החלטת מיסוי 4528/15), ובהתאם לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה (לפי תיקון 168).

4. <u>חובת דיווח</u>

4.1. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, היחיד, חברת הניהול וחברת השירותים יהיו כפופים לחובות דיווח בהתאם לדין החל בישראל לגבי כל אחד מהם.

4.2. במסגרת חובות הדיווח של חברת הניהול נקבע בין היתר כי עליה לכלול רשימה של משקיעים בתאגיד שהם תושבי ישראל תוך הבחנה בין משקיעים המוגדרים כקרובים של היחיד למשקיעים ישראלים אחרים.

4.3. במסגרת החלטת מיסוי זו נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.