

כ"א אדר ב, תשע"ו

31 מרץ, 2016

תוספת 1 לחוזר מס הכנסה מס' 4/2002 שליטה וניהול של חברה

בישראל –

בעקבות פרסומם של פסקי הדין בעניין ניאגו, ינקו וייס, ושי צמרות (אורנית)

1. רקע כללי

לא מכבר הכריע בית המשפט העליון בסוגיית תושבותה של חברה זרה מכוח מבחן השליטה והניהול בישראל, בפסק הדין בעניין ניאגו¹. המערערים ערערו לבית המשפט העליון לאחר פסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי בעניין זה². כמו כן, ניתן פסק דין נוסף של בית המשפט המחוזי בעניין ינקו וייס³, ובאחרונה ניתן פסק דין על ידי ביהמ"ש המחוזי בעניין שי צמרות (אורנית)⁴. מפאת חשיבותם של פסקי הדין, מובאים בזאת עיקריהם וכן מסקנות הנגזרות מהם.

יובהר, כי ההנחיות המצורפות במסמך זה (להלן - "התוספת לחוזר"), באות כהשלמה וכתוספת לאמור בחוזר מס הכנסה מס' 4/2002 - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול (להלן - "החוזר" או "חוזר 4/2002"), העוסק בכללים לקביעת "שליטה וניהול" בחבר בני אדם.

2. פס"ד ניאגו

2.1. רקע ותשתית העובדות

סעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן - "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה") מגדיר תושב ישראל לגבי חבר בני אדם, כחבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל.
(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט אם התקיימו תנאים מסוימים, כמפורט בסעיף.

¹ ע"א 3102/12 רחל ניאגו ועיזבון המנוח יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא.
² עמ"י 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא.
³ ע"מ 1090/06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון.
⁴ ע"מ 32172-05-13 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה.

בנסיבות פסק הדין הרלוונטי, ההגדרה היתה זו שקדמה לתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (בתוקף מיום 1.1.2003), ובמסגרתה נקבע בחלופה הראשונה להגדרת המונח תושב ישראל כי יש לבחון את מקום הרישום ומקום עיקר פעילותו של חבר בני האדם, ולא את מקום התאגדותו. החלופה השנייה לעומת זאת, שעניינה מקום השליטה והניהול של חבר בני האדם, הייתה קבועה בהגדרת "תושב ישראל" אף לפני תיקון מס' 132. פסק הדין בעניין ניאגו התמקד בבחינת החלופה השנייה, ובשאלה מתי יוגדר עסק ככזה שהשליטה והניהול בו מופעלים מישראל? המדובר במערערים שיסדו בשנת 87 חברה ישראלית בשם ATX יצוא בע"מ, שעסקה במסחר בטקסטיל. בשנת 90 יסדו המערערים חברה זרה בא"י הבהאמס. החברה הישראלית פעלה מול יצרנים בישראל, והחברה הזרה פעלה לכאורה מול לקוחות בחו"ל. בשנת 93 לקראת הנפקתה של החברה הישראלית בבורסה בישראל, הועברה פעילות החברה הזרה לתוך החברה הישראלית. על פי ההסכם שנחתם באותה העת - החברה הישראלית רכשה את פעילות החברה הזרה תמורת סך של 22.4 מיליון ₪. מיד עם חתימת ההסכם החברה הזרה חילקה תמורה זו (בסכום זהה) כדיבדנד לבעלי מניותיה (המערערים). במקרה הנדון, לא הייתה מחלוקת כי החברה הזרה התאגדה בא"י הבהאמס. במרכז הדיון עמדה השאלה, האם החברה הזרה מחלקת-הדיבדנד הינה חברה תושבת ישראל, אם לאו.

2.2. טענת פקיד השומה

טענתו המרכזית של פקיד השומה היתה כי השליטה והניהול בחברה הזרה הופעלו בישראל על ידי בעלי המניות - המערערים ובניהם, ולכן מדובר בחבר בני אדם "תושב ישראל". בהתאם לכך, קבלת הדיבדנד חייבת במס בישראל כהכנסה מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

2.3. טענות המערערים

המערערים ניסו להוכיח כי השליטה והניהול בחברה הזרה אינם נעשים מישראל. בין היתר טענו בהקשר זה כי: הדירקטורים בחברה הזרה אינם ישראלים ולא פעלו מישראל, ישיבות מועצת המנהלים של החברה הזרה נוהלו מחוץ לישראל ומשרדי החברה הזרה לא היו בישראל. לפיכך, לטענת המערערים, מדובר בחברה זרה, ועל כן הדיבדנד שהתקבל בידי המערערים אינו חייב במס בישראל.

2.4. פסיקת ביהמ"ש המחוזי

בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) נקבע כי: "נחוץ בסיס של ממש של שליטה וניהול בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל". בית המשפט קבע כי אין די בהוכחת שליטה, יש להוכיח גם ניהול בישראל. המערערים שהיו

תושבי ישראל אמנם ייסדו את החברה הזרה, והיו בעלי השליטה בה, אבל אין בכך כדי למלא את התנאי כי הניהול נעשה מישראל. בית המשפט נפנה לבחון את השאלה, האם הניהול העסקי של החברה הזרה נעשה מישראל (כטענת פקיד השומה) או מחו"ל (כטענת המערערים). בעניין זה קובע בית המשפט: "משכל הפעילות מול הקניינים הזרים והיצרנים הישראליים נעשתה באמצעות מנדלר והחברה הישראלית, ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. [...]. ממילא, אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידיית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידיית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990, על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ" (ההדגשה אינה במקור).

במישור העובדתי קבע בית המשפט את המסקנות העובדתיות הבאות: מינוי אחד מהדירקטורים נעשה מטעמים שאינם קשורים בניהול עסקי החברה הזרה; הפעילות העסקית המהותית לא בוצעה על ידי מנהלי החברה הזרה או עובדיה אלא באמצעות סוכן חיצוני, המערערים ובניהם והחברה הישראלית; גם מהתשקיף של החברה הישראלית הנסחרת ומעדותו של בנו של אחד מבעלי השליטה בחברה הזרה עולה, כי הפעילות העסקית העיקרית של החברה הזרה נעשתה ללא מעורבות של מנהלי החברה הזרה ועובדיה (שכן, בין היתר, מנהלי החברה הזרה לא דיברו עברית, ולמרות זאת, כל התכתובת המהותית בין החברה הזרה לסוכנה, התנהלה בעברית); מנהלי החברה הזרה ועובדיה היו תלויים במידע עסקי שהעבירה להם החברה הישראלית. זאת ועוד, הדירקטורים שנחקרו הודו, כי לא הייתה להם ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה הזרה. מטעמים אלו, הגיע בית המשפט למסקנה, כי אותם גורמים שהוצגו על ידי החברה הזרה כמנהליה, שימשו למעשה כפלטפורמה מלאכותית, ולא היו מעורבים בניהול עסקי החברה הזרה באופן ממשי. כמו כן, אף החלטות ברמת מדיניות כוללת, כמו גם ההחלטות הניהוליות היום - יומיות, התקבלו שלא על ידי מי שכונו מנהלי החברה. לאור כל האמור, פסק בית המשפט המחוזי כי השליטה והניהול בחברה הזרה נעשו מישראל, ובהתאם הדיבידנד שהתקבל בידי המערערים חב במס בישראל. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגש ערעור.

2.5 פסיקת ביהמ"ש העליון

בית המשפט העליון קבע כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי נשען על יסודות איתנים ומסקנתו כי השליטה והניהול של עסקי החברה הזרה בוצעו בישראל מבוססת היטב. בית

המשפט קבע כי אין חולק שלנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר, אך ביחס למבחן השליטה והניהול בעניינה של החברה הזרה, וקבע כי אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, וניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה לא היה חייב במס: "...אולם המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל, וגם להמשיך לנהל אותה מישראל ע"י תושבי ישראל". בהתאם דחה בית המשפט העליון את הערעור.

3. פס"ד ינקו וייס

3.1. רקע ותשתית העובדות

חברת ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ (להלן - "החברה") החזיקה במניותיה (100%) של חברת סלטי צבר תעשיות מזון (1985) בע"מ (להלן - "סלטי צבר"). החברה ערערה על שומה שהוצאה לה על ידי פקיד השומה במסגרתה נקבע כי המערערת הינה חברה תושבת ישראל, לפיכך רווח ההון ממכירת מניות חברת סלטי צבר, על ידה חייב במס בישראל. החברה הינה חברה שהתאגדה ונרשמה בישראל בשנת 1996, בהמשך נרשמה כחברה בלוקסמבורג, וביום 13 בספטמבר 1999 כחברה בבלגיה. החברה רכשה במהלך שנת 1998, בניין בבריסל שבבלגיה. ביום 2 ביולי 2000, מכרה החברה את מניות סלטי צבר שהוחזקו על ידה, לחברת אוסטיב בע"מ.

3.2. טענות פקיד השומה

לטענת פקיד השומה החברה התאגדה בישראל ומאז היא רשומה בישראל, פועלת בישראל באמצעות מנהליה הישראליים, עיקר נכסיה בישראל בשנת המס הרלוונטית בעוד הפעולות המקצועיות שביצעו עובדים ששכרה המערערת בבלגיה אינם מגיעים לכדי שליטה וניהול.

3.3. טענות המערערת

חברת ינקו וייס לא דיווחה בדוח לשנת 2000 על רווח ההון החייב במס ממכירת מניות סלטי צבר, הואיל ולטענתה בשנה המדוברת לא הייתה תושבת ישראל, כי אם תושבת בלגיה, ובהתאם לדיני המס הבלגיים והאמנה למניעת כפל מס שנחתמה בין ישראל לבלגיה, רווח ההון שנבע לה ממכירת מניות סלטי צבר, חייב במס בבלגיה, ולא בישראל.

3.4. פסיקת ביהמ"ש

השאלה המשפטית שנדונה הייתה האם החברה הינה חברה תושבת ישראל, מכוח העובדה שהשליטה והניהול בה מופעלים מישראל. בית המשפט המחוזי קבע כי החברה הינה חברה תושבת ישראל שכן, השליטה והניהול בה נעשו מישראל. עוד קבע בית

המשפט, כי על אף העובדה שהחברה הייתה רשומה בחברה בלגית, ניהלה חשבון בנק בבלגיה, שכרה רו"ח שיגיש את דוחותיה לשלטונות המס הבלגיים, נכסי הנדל"ן שלה היו בבלגיה, ועסקי השכירות נוהלו בבלגיה באמצעות מנהליה הבלגיים, יש לראות בחברה כחברה תושבת ישראל שכן, השליטה והניהול הממשיים בחברה היו בידי מר ינקו וייס אשר שלט בעסקי החברה וניהל בפועל את עסקיה. בית המשפט ציין כי המנהלים הבלגיים שנשכרו, שימשו לכל היותר כמוציאים לפועל של החלטותיו של מר ינקו, אך לא שלטו בחברת ינקו וייס ואף לא ניהלו את עסקיה השוטפים. בית המשפט קבע כי המנהלים הבלגיים שימשו מעין "דירקטורים להשכרה" מבלי שביצעו תפקיד ממשי של דירקטור או מנהל. כמו כן, ציין בית המשפט כי השכר ששולם לכל אחד מהמנהלים הבלגיים עמד על 250 אירו בחודש, סכום שעל פניו אינו הולם שכר של מנהלים שמחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי החברה.

יצין כי, פסק הדין ניתן בהתייחס לנסיבות העובדתיות הייחודיות שבו, הדומות לנסיבות פסק הדין בעניין ניאגו, עם זאת, יתכנו מקרים שבהם ההכרעה בשאלת קביעת מקום השליטה והניהול תהא מורכבת יותר ותדרוש בחינה מדוקדקת יותר של העובדות.

בית המשפט בעניין ינקו וייס התייחס באמרת אגב למקרים המורכבים יותר, וכך נאמר בין היתר על ידו:

"...אימתי יקבע כי חברה אינה מנוהלת מישראל שעה שמנהליה תושבי ישראל ומקיימים את אסיפות המנהלים מחוצה לה? עוד תגיע שעתה של שאלה זו. אעיר כי קשת המצבים היא גדולה. דומה כי קיומו של מערך ניהולי קבוע ורציף מחוץ לישראל הן ברמת היום יום והן ברמת קביעת המדיניות יכול להוביל למסקנה כי אין המדובר בניהול מישראל אף אם חלק מהמנהלים הם תושבי ישראל. מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים. יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל. על הנישום יהיה לגבור על עמדה אפשרית של המשיב כי גיחותיו מחוץ לישראל נועדו להסוות ניהול מישראל. עם זאת, מנהל היוצא מישראל לשיבות דירקטוריון מחוץ לישראל, ישיבות שהן בעלות תוכן של ממש, מתקיימות ברציפות בתוך ובצמידות למערך ניהולי שלם המצוי בחו"ל ולא מנוהלות למראית עין בעוד הפעילות הניהולית נעשית ולו חלקה מישראל, יכול ואף מצב זה יעיד כי אין ניהול מישראל. אולם לא כך הם פני הדברים כאן".

יצוין, כי ביום 13 באוקטובר 2015 ניתנה הכרעתו של בית המשפט העליון בע"א 805/14, אשר קיבל את ערעור החברה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. יודגש, כי הערעור

התקבל על רקע קבלת טענות החברה בסוגיה המקדמית של התיישנות השומה מבלי שבית המשפט העליון נדרש כלל לבחינת הסוגיה המהותית של שליטה וניהול. לפיכך, ניתן להיעזר בקביעות השונות של בית המשפט המחוזי בעניין ינקו וייס בסוגיית השליטה והניהול.

4. פס"ד שי צמרות (אורנית)

ביום 11 בנובמבר 2015 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ע"מ 32172-05-13, חברת שי צמרות (אורנית) נגד מנהל מע"מ פתח תקווה. באותו עניין נדונה פרשנותו של מבחן השליטה והניהול לעניין חלופה (2) להגדרת "תושב ישראל", לגבי חבר בני אדם, בסעיף 1א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן - "חוק מע"מ") - חבר בני אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל.

בפסק הדין נקבע כי האופן שבו יש לבחון את "השליטה והניהול" לצורך פקודת מס הכנסה דומה לאופן שבו יש לבחון זאת לצורך חוק מיסוי מקרקעין או חוק מע"מ.

בפסק הדין נערך ניתוח מפורט של מבחן "השליטה והניהול", ונקבעו כלי עזר שונים ליישום מבחן זה, ומפאת חשיבות הדברים הם יובאו כלשונם:

"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

כמו כן נקבע כי: "...מאחר שקו הגבול שבין "שליטה וניהול" פורמלית ובין "שליטה וניהול" מהותית הוא, כאמור, קו דק מאוד, נראה כי בראש ובראשונה נדרש הנישום להוכיח כי אותו אורגן, שנטען על ידו כי הפעיל "שליטה וניהול", אכן מסוגל להפעילם ו/או שהאורגן שרשות המס טוענת כי הוא שהפעיל את ה"שליטה וניהול" אינו מסוגל להפעילם.

"מסוגלות" זו אינה, כמובן, רק מסוגלות משפטית, דהיינו כי בידי האורגן סמכות שבדין להפעיל שליטה וניהול..." "בראש ובראשונה יש לשאול מי מסוגל (ובהתאמה - מי אינו מסוגל) להפעיל שליטה וניהול." "וכיצד נקבעת אותה "מסוגלות"? ברי כי אין מדובר בנוסחה קבועה מראש כאשר כל מקרה יש לבחון לפי נסיבותיו. מכל מקום נראה כי יש לצפות כי מי שנטען לגביו שהוא זה המפעיל שליטה וניהול יהא בעל ידע ומומחיות כלשהם בתחום הרלוונטי לעסקי החברה. יש לצפות כי יכיר במידה סבירה את השפה, לרבות השפה העסקית, שבה מתבצעת הפעילות; יש לצפות כי יהיו בפניו נתונים מספיקים על מנת שיוכל לקבל החלטה מושכלת; יש לצפות כי יעמדו בפניו מספר אפשרויות בחירה בין החלטות שונות, וכי יהיו בידיו כלים על מנת למנוע החלטות עסקיות הנראות בעיניו שגויות; יש לצפות כי כוחו לקבל החלטות יהא כרוך בנטילת אחריות במקרה שישתברר כי היו אלה החלטות כושלות, לאו דווקא במימד המשפטי אלא גם, ואולי בעיקר, במימד

העסקי (ובהיבט נוסף – האם שכרו משקף אחריות זו); יש לצפות כי תפקידו יהיה חיוני, ולמצער משמעותי, לצורך פעילות החברה."

באשר לזהות הגורם המפעיל את השליטה והניהול במקרה בו נעשה שימוש באנשי מקצוע קבע בית המשפט כי:

"קושי קיים בדבר מקום בו נעשה שימוש באנשי מקצוע; יש לברר האם נמסר להם שיקול דעת עצמאי בקבלת ההחלטות המהותיות של החברה, או שמא הם אינם יותר מיועצים ונותני שירותים..."

"ניתן לתאר נסיבות שבהן בעלי השליטה וחברי הדירקטוריון מפקידים בידי אותם בעלי מקצוע מקומיים סמכויות כה מהותיות, עד שהאחרונים הם אלה המפעילים "שליטה וניהול", כאשר הראשונים "פורקים" למעשה מעליהם כל סמכות הנתונה להם כרגיל."

בשולי פסק הדין, קבע ביהמ"ש כי:

"...איני רואה מניעה עקרונית כי יישומו של מבחן השליטה והניהול יהיה בדרך של צרוף חלקי "שליטה וניהול" המצויים בידי גורמים שונים, אף שלא במקביל ובמועד אחד ואף, שלא במקום אחד. מהותיות ההחלטות היא הקובעת, ויתכן כי רק משקלן המצטבר של מספר החלטות המפוזרות בידי גורמים שונים, היא שתביא אותן לעמוד במבחן המהותיות."

קביעה חשובה נוספת העולה מפסק דין זה, נוגעת לנטל הראיה בהקשר לטענת שליטה וניהול, ובלשון ביהמ"ש:

"...יש לצפות כי מי שנושא בנטל הראיה יציג ראיות ממשיות, שאינן הצהרות גרידא, המלמדות כי מקום "השליטה והניהול" הוא המקום הנטען על ידו..."

בית המשפט ציין כי הנושא בנטל הראיה בערעורי מס הוא הנישום ולפיכך יש לצפות כי הוא זה שיוכיח כי שיקול הדעת העצמאי אכן מסור בידי האורגן הרלוונטי.

5. מסקנות והנחיות לפעולה בעקבות פסקי הדין

- 5.1. המסקנה העולה מניתוח פסקי הדין ניאגו היא שאין להסתפק בבדיקה פורמלית – טכנית של השליטה והניהול, אלא יש לערוך בדיקה מהותית ומקיפה לשם הכרעה בשאלת קיומו של שליטה וניהול מישראל.
- 5.2. בעידן הטכנולוגי הנוכחי, הדגש אינו, על מינויו של דירקטור זר ו/או המיקום הפיזי של כינוס מועצת המנהלים של החברה, אלא על בדיקה מהותית של זהות הגורם המקבל בפועל את ההחלטות המהותיות בענייני המדיניות העסקית של החברה, ומיקומו.
- 5.3. במקרה ניאגו קבע בית המשפט, כי על אף הרישום הפורמלי (לפיו מנהלי החברה הזרה היו תושבים זרים), בפועל מנהלי החברה הזרה לא היו מצויים בענייני החברה הזרה, וכי ההחלטות המהותיות בענייני החברה הזרה לא נתקבלו על

ידם, אלא על ידי גורם אחר שהיה תושב ישראל ואשר הוא היה "בר הסמכא והרוח החיה" בענייני החברה הזרה. לפיכך, נקבע כי הניהול והשליטה על עסקי החברה היה בישראל.

5.4. לאור האמור, במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:

5.4.1 מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?

5.4.2 מי הם מנהלי החברה?

5.4.3 מי מקבל את ההחלטות בחברה? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?

5.4.4 יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

5.4.5 בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות, יש לבקש לקבל פרוטוקולים מפורטים של החברה, ולנסות להבין האם אכן התקיימה ישיבת דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר?

5.4.6 יש לבדוק קיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, כחלק מבחינת שאלת השליטה והניהול. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.

5.4.7 במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.

5.4.8 יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא – יש לנסות לברר מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל/הדירקטור

בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.

5.4.9 האם מנהלי החברה/ הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.

5.4.10 בחברה הכוללת דירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של גורם מקשר ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה. כך לדוגמא, אם הגורם המקשר הוא הרוח החיה והמוציא והמביא בעסקי החברה והוא תושב ישראל וההחלטות המהותיות בענייני החברה מתקבלות על ידו בישראל הרי יהיה בכך כדי להוות אינדיקציה לקיומם של שליטה וניהול בישראל.

5.4.11 מאפיינים נוספים כמו יכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות בחברה ("זכות וטו") או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו ואופן תשלומו עשויים להצביע על זהותו של הגורם הדומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות ולפיכך לזהות באמצעותו את המקום ממנו מתקבלות ההחלטות המהותיות בענייני החברה.

5.4.12 יובהר, כי אין די בקיומו של משרד בחו"ל כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

5.5. במקרים בהם מתעורר קושי בקביעה האם ה"שליטה והניהול" מופעלים מישראל, יש לפנות להתייעצות עם המחלקה למיסוי בינלאומי/ המחלקה המשפטית/ המחלקה המקצועית, לפי העניין.

בברכה רשות המסים בישראל