

## האם "חברת משלח-יד זרה" שולחת יד בעקרונות המס? סעיף 55(5) לפקודת מס הכנסה

לימור ריזה\*

חיבור זה עניינו בסעיף 55(5) לפקודת מס הכנסה. השאלה הנבדקת בחיבור היא אם ההוראה בדבר "חברת משלח-יד זרה", שהוספה לפקודת מס הכנסה במסגרת רפורמת המס של שנת 2002, שולחת יד בעקרונות המס. פקודת מס הכנסה עוברת שינויים חדשות לבקרים, אולם רק לעיתים נדירות מוספים "עופות מוזרים" דוגמת סעיף 55(5).

הוראה זו בדבר "חברת משלח-יד זרה" לא זכתה בדיון אקדמי רב. הביקורת המרכזית שהועלתה עד כה בנוגע לחברת משלח-היד הזרה היא שיסודותיה מוגדרים בצורה רחבה. למשל, יש הטוענים כי רשימת המקצועות המגדירים את "משלח-היד" רחבה מדי. חיבור זה אינו עוסק בביקורת מעין זו.

הוראת סעיף 55(5) לפקודה הוספה במטרה להתמודד עם תכנוני מס שלפיהם תושב ישראל מעניק את שירותי משלח-ידו באמצעות חברה זרה. חיבור זה מצביע על שורה של חולשות וליקויים הנובעים מהוספת סעיף 55(5) לפקודה, שעלולים לגרום לעיוות של ממש במיסוי במישור הבין-לאומי, ומציע דרכים למיתונם. לא זו בלבד שסעיף 55(5) גורע מפשטותה ומבהירותה של הפקודה, הוא גם ממסה מצבים שלא לשמם נחקק, ואף פוגע ברציונלים מיסויים קיימים. מחד גיסא, הוא מגלה ספקנות כלפי אמיתותה של חברת משלח-היד הזרה, ומאידך גיסא הוא בוחר למסותה. ספק רב אם יש הצדקה לאנומליה זו.

פתח-דבר

פרק א: מהי חברת משלח-יד זרה?

1. רקע היסטורי

2. הוספתו של סעיף 55(5) לפקודת מס הכנסה בתיקון מס' 132 לפקודה

פרק ב: סקירה קצרה של עקרונות המס

פרק ג: כיצד דיני מס הכנסה בישראל מתייחסים ל"חברת משלח-יד" שאינה זרה?

\* דוקטור למשפטים, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת חיפה. ברצוני להודות לפרופ' יוסף מ' אדרעי, לד"ר יורם מרגליות, לאלון גילדין ולחברי מערכת משפט ועסקים תמר פישר, צ'יה אגדי ויוסי עבדי, על הערותיהם המועילות.

- פרק ד: המשפט הזר והשוואתו לדין הישראלי
1. הדין האמריקאי והשוואתו לדין הישראלי  
(א) כללי  
(ב) הגדרת Personal Service Corporations בדין האמריקאי  
(ג) פרשת Leavell ופרשת Sargent  
(ד) מיסוי Personal Service Corporations בדין האמריקאי
  2. הדין האנגלי והשוואתו לדין הישראלי ולדין האמריקאי  
פרק ה: אנומליה ביצירת שעטנז  
1. כללי  
2. נורמות אנטי-כנוניות כלליות  
3. נורמות אנטי-כנוניות פרטניות  
4. הסדר אנטי-כנוני כללי מול פרטני  
5. נסיונו של המחוקק לשנות את התכנון המיסוי  
6. מיהו מושא המס או מהי יחידת המס?  
פרק ו: אנומליה בהעדר זיקת מיסוי בין-לאומית  
1. שיטות של מיסוי בין-לאומי  
2. איזו זיקת מס מנחה במיסויה של חברת משלח-יד זרה?  
פרק ז: הקושי ביריעתו הרחבה של סעיף 5(5) לפקודה  
פרק ח: כיצד ניתן למתן את הכשלים של סעיף 5(5) לפקודה?  
פרק ט: סוף-דבר

## פתח-דבר

חיבור זה נסב על הוראת סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה,<sup>1</sup> העוסקת בחברת משלח-יד זרה, ובוחרן אם היא שולחת יד בעקרונות המס של השיטה. הוראת סעיף 5(5)<sup>2</sup> הוספה לפקודה במסגרת תיקון מס' 132, שנכנס לתוקף ב-1 בינואר 2003.<sup>3</sup> תיקון זה חולל מהפכה במישור המיסוי הבין-לאומי בישראל, ועיקרו הרחבת הזיקה הפרסונלית והגדרת שתי חברות עם זיקה בין-לאומית: האחת, חברה נשלטת זרה; והאחרת, חברת משלח-יד זרה – מושא

- 1 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, דמ"י 120 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה).
- 2 כל הסעיפים המאוזכרים בחיבור זה מתייחסים לסעיפים בפקודת מס הכנסה, אלא אם צוין אחרת.
- 3 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530 (להלן: תיקון מס' 132 או רפורמת המס).

חיבורנו. פקודת מס הכנסה עוברת שינויים חדשות לבקרים, אולם רק לעיתים נדירות מוספים "עופות מוזרים" דוגמת סעיף 5(5).

סעיף זה נועד להתמודד עם תכנוני מס, ולמלא את החלל של אי-מיסוי חברות משלח-יד זרות. בקווים כלליים, "חברת משלח-יד זרה" היא חברה שאינה תושבת ישראל ואשר בעל השליטה שלה עובד בעבור החברה ב"משלח-היד". חברה הנתפסת כחברת משלח-יד זרה תמוסה על הכנסתה, שהופקה ממשלח-היד, לפי שיעור זכאותם של בעלי מניות תושבי ישראל ברווחי החברה. נבקש להבהיר כבר עתה כי תכלית החקיקה אינה עומדת לביקורת בחיבור זה. למרות הבעייתיות הרבה העולה מהוראה זו בדבר "חברת משלח-יד זרה", היא טרם זכתה בדיון אקדמי רב. לא למותר לציין שעד לכתובת שורות אלה היא אף טרם הגיעה לפתחו של בית-המשפט, כך שלמעשה היא לא נידונה עדיין בפורום השיפוטי. הביקורת המרכזית שהועלתה עד כה בנוגע לחברת משלח-היד הזרה היא שיסודותיה מוגדרים בצורה רחבה. לדוגמה, נטען שרשימת המקצועות המגדירים את "משלח-היד" רחבה מדי. חיבור זה אינו עוסק בביקורת מעין זו.

הביקורת בחיבור זה אינה מופנית, כאמור, להגדרה זו או אחרת בהקשר של חברת משלח-יד זרה. ייתכן אומנם שיש מקום לבקר חלק מיסודות ההגדרה, ולבחון, למשל, מדוע נכללים מקצועות מסוימים ולא אחרים בגדר "משלח-יד מיוחד". אולם לא בכך מתמקדת רשימה זו. השאלה העולה לדיון בחיבור זה היא כללית יותר – האם ההוראה בדבר "חברת משלח-יד זרה" עולה בקנה אחד עם עקרונות מס מקובלים? ברשימה זו נצביע על כך שסעיף 5(5), שהוא סעיף מרכזי כיום בשיטת המיסוי הבין-לאומי, יוצר עיוותי מס רבים, החותרים תחת העיקרון של הטלת מס-אמת.

שלוש טענות מרכזיות מוצגות בחיבור זה. הטענה הראשונה מתמקדת ביחידת המס שאותה בחר סעיף 5(5) למסות. סעיף 5(5) הוסיף הוראה אנטי-תכנונית<sup>4</sup> מיוחדת – המצטרפת לכלים אנטי-תכנוניים אחרים הקיימים בדין הישראלי – שלפיה חברה המוגדרת כ"חברת משלח-יד זרה" תמוסה. למעשה, גם בלא סעיף 5(5) היה אפשר למסות את המערך הבין-לאומי של חברת משלח-יד זרה על-פי הוראות ועקרונות מס קיימים. עם זאת, ייתכן בהחלט שמיסוי זה היה כרוך במכשולים פרוצדורליים שונים ו/או שחבות המס הכוללת על-פי מסלולים אלה הייתה גמוכה יותר. מכל מקום, נראה שאלמלא סעיף 5(5) לפקודה, ועל-פי הנורמות הקיימות, המיסוי לא היה במישור החברה, אלא רק במישור היחיד. בחקיקת סעיף 5(5) גילה המחוקק ספקנות כלפי אמיתותה של החברה, מחד גיסא, אך בחר למסות דווקא אותה, מאידך גיסא. ספק רב אם יש הצדקה לאנומליה זו. הטענה השנייה מצביעה על נסיונו של המחוקק למסות את המערך הבין-לאומי האמור תוך סטייה מוחלטת מדיני התחולה. תחולתם של דיני המס המקומיים על פעילות בין-לאומית נקבעת בדרך-כלל

4 נורמות אנטי-תכנוניות הובהרו על-ידי גליקסברג בפתיה לספרו: "שיטות המשפט השונות כוללות נורמות לפיהן ניתן 'להתעלם' לצורך קביעת שומת המס מעסקאות מסוימות שבוצעו על-ידי הנישום במסגרת תכנון המס...". ראו דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 2 ואילך (1990). נורמה אנטי-תכנונית יכולה להיות שיפוטית או חקיקתית, כללית או מיוחדת. ראו שם, בעמ' 95-97.

על-פי אחת משתי הזיקות הבאות: הזיקה הטריטוריאלית ו/או הזיקה הפרסונלית. כפי שנראה, מיסוי של חברת משלח-יד זרה, שהיא תושבת חוץ, אינו מתיישב אף עם אחת מן הזיקות הללו. בדיונו נראה כי האנומליה השנייה נובעת למעשה מזו הראשונה, כך שיישוב האנומליה הראשונה יגרור מאליו את מיתונה של האחרת. הטענה האחרונה היא שהסדר החדש הינו שרירותי, ומשום כך עלול להיות רחב יתר על המידה, וכך להחטיא את מטרת החקיקה. אמות-המידה המנויות בסעיף 5(5) הן דווקניות. כל חברה אשר מקיימת באופן טכני את התנאים הנקובים בסעיף נתפסת כחברת משלח-יד וממסה בהתאם. הואיל והחוקות הקבועות בסעיף 5(5) הינן מוחלטות, הסעיף אינו מאפשר פתח מילוט לחברות העונות על התנאים הנוקשים של הסעיף אולם שלא בגינן נחקק הסעיף.

מבנה חיבור זה הינו כדלקמן: בפרק א נסקור את הדין שהיה קיים ערב חקיקתו של סעיף 5(5), נבדוק מדוע נחקק הסעיף ונסקור בקצרה כיצד מוגדרת "חברת משלח-יד זרה" בפקודה. בטרם נסיט את הדיון מהמישור הבין-לאומי למישור המקומי ונבדוק אם חברת משלח-יד (שאינה זרה) ממסה בישראל באופן שונה מחברה רגילה אחרת, נדון בקצרה בפרק ב בעקרונות המס. בפרק ג נסקור כיצד דיני מס הכנסה בישראל מתייחסים לחברת משלח-יד שאינה זרה. מסקירה קצרה של הדין הישראלי נעבור לדון בפרק ד ב"חברות משלח-יד" או מקבילותיהן בארצות-הברית ובאנגליה. בפרק זה נניח בצד את הדין הישראלי ואת "חברת משלח-היד הזרה", ונעבור לדון תחילה בדין האמריקאי ובחברת משלח-יד (לא-זרה) בהתאמה. בראשית פרק זה נציג פסק-דין מעניין שבו הועלתה שאלת תקפותה של חברת משלח-יד במישור המס. פסק-דין זה יחזור וילווה אותנו במהלך הדיון. לצורך השוואה, נראה בהמשך הפרק כי לא רק חברת משלח-היד שבדיני מס הכנסה הפדרליים זכתה בהתייחסות מיוחדת, אלא גם זו שבדיני מס הכנסה האנגליים.

בפרקים ה עד ח נשוב לדון בדין הישראלי וב"חברת משלח-יד זרה" במישור הבין-לאומי, תוך הפניה למשפט המשווה. הביקורת בחיבור זה היא משולשת, כאמור, ומוצגת בפרקים ה עד ז. במסגרת פרק ה נבקש תחילה לבדוק אילו כלים אנטי-תכנוניים קיימים היו עומדים לרשות רשות המיסים בנסיונה להתמודד עם תכנוני מס גם אילולא נחקק סעיף 5(5). בדיקה זו חשובה לשם הבנת אחת האנומליות הנוצרת מכוחו של הסעיף. נראה כי קיים מגוון לא-מבוטל של נורמות אנטי-תכנוניות שעל-פיהן היה אפשר למסות את המערך הבין-לאומי של חברת משלח-יד זרה. ברם, מכוח נורמות אלה לא הייתה הצדקה למיסוי במישור החברה, אלא רק במישור היחיד. בפרק זה נצביע על אחת המגרעות המרכזיות של סעיף 5(5) לפקודה. סעיף זה נחקק בשל הפקפוק בנחיצותן ובכשרותן של חברות המכונות "חברות משלח-יד זרות". תכנון המס שאותו ניסה המחוקק למנוע הוא הוספת "חברה" על-ידי בעל משלח-יד למערך הבין-לאומי שכל מטרתה לאפשר לו להציג את השירותים שהוא מספק למעשה כיחיד כאילו הם ניתנים על-ידי החברה שבשליטתו. למרות החשדנות המתגלה כלפי חברות אלה, הסעיף מבכר למסותן במקום להרים מסך ולהתעלם מקיומן למשל. בפרק ו נצביע על אנומליה נוספת, הקשורה בטבורה אף היא למיסוי ברמת החברה במקום ברמת היחיד, והיא הסטייה מדיני התחולה. סעיף 5(5) ממסה את חברת משלח-היד הזרה אף שלזו אין כל זיקת מס לרשת המס הישראלית: הכנסתה אינה מופקת בטריטוריה ישראלית, ואין היא בגדר פרסונה ישראלית. הבעיה מחמירה כאשר מדובר במקרים שלא

היו ממוסים אלמלא סעיף 5(5) לפקודה. בבעיה זו נדון בפרק ז. עם בעיות אלה ועם הצעות למיתונן ננסה להתמודד במסגרת פרק ח. סיכומם של הדברים מרוכז בפרק ט.

## פרק א: מהי חברת משלח-יד זרה?

### 1. רקע היסטורי

תיקון מס' 132 לפקודה חולל מהפכה בכל הנוגע למיסוי בין-לאומי, כאשר לדיני התחולה הישראליים הוספה גם הזיקה הפרסונלית.<sup>5</sup> במסגרת זו שונתה גם ההגדרה של המונח "תושב ישראל" בפקודה, והוספו הוראות מיסוי מיוחדות בקשר ל"חברה נשלטת זרה" ול"חברת משלח-יד זרה", מושא חיבור זה. עד לרפורמה זו שלט עקרון המיסוי של הזיקה הטריטוריאלית במישור הבין-לאומי, ולא הזיקה הפרסונלית. על-פי העיקרון הטריטוריאלית, ממסים הכנסות שהופקו בישראל, בין שהופקו על-ידי תושב ישראל ובין שהופקו על-ידי תושב חוץ. על-פי הזיקה הפרסונלית, ממסים את הכנסתם הכללית-עולמית של תושבי ישראל. משמע, חיוב המס הוא על בסיס רווח אישי/פרסונלי, ולא טריטוריאלית.

סעיף 5(1), שהיה קיים ערב הרפורמה, עורר לא-פעם את השאלה אם הוא אימץ לתוכו את הזיקה הפרסונלית.<sup>6</sup> העברת מרכז-הכובד מן הזיקה הטריטוריאלית אל הפרסונלית, במסגרת הרפורמה, ייתרה למעשה את סעיף 5(1) לפקודה דאז. אשר על-כן, במסגרת רפורמת המס בוטל סעיף 5(1) לפקודה. סעיף 5(1) ערב הרפורמה קבע כי "...יראו כהכנסה מופקת בישראל (1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים

5 ערב תיקון מס' 132 נפתח ס' 2 לפקודת מס הכנסה במילים הבאות: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:..." לאחר הרפורמה קבע ס' 2 לתיקון מס' 132 כי "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:..." [ההדגשה הוספה].

6 תהליך פירושו של ס' 5(1) לפקודת מס הכנסה טרם בא אל סיומו. בעניין זה ראו ע"א 8932, 8933/02 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' טאומן יאיר, מיסים יז/6 ה-77 (2003) (להלן: פרשת טאומן ובז'ה). קיימת מחלוקת בין מלומדים אם ס' 5 ערב תיקון מס' 132 הרחיב את דיני התחולה והכניס את הזיקה הפרסונלית, או שמא הוא נועד לתחם את הזיקה הטריטוריאלית. בעניין זה ראו, למשל, יוסף מ' אדרעי "חוק יסודות המשפט כמקור סטטוטורי לאקטיביות שיפוטי ולרפורמת מס שיפוטי" עיוני משפט יז(3) 597, 638 ואילך (1993); דוד גליקסברג "מיסוי הכנסות עבודה שהופקו מחוץ לישראל" מיסים ה/2 א-46 (1991); "דו"ח הוועדה לבדיקת השינויים בדין הפנימי לעניין מיסוי בין-לאומי" יוסף מ' אדרעי מיסוי פעילות בינלאומית 375 (1992).

בישראל או ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל". מכוח סעיף זה מוסה, בין היתר, תושב ישראל על הכנסתו בחוץ-לארץ ממשלח-יד שעסק בו בדרך-כלל בישראל. על-פי שיטת המס הנהוגת כיום (לאחר תיקון מס' 132), תושב ישראל ממוסה על כלל הכנסתו – הכנסות שהופקו בישראל ובחוץ-לארץ כאחד.

סעיף (1)5 נועד למתוח את רשת המס הישראלית ולהחילה אל מעבר לגבולות המדינה. במשך השנים ניסו נישומים למצוא דרכי מילוט מגוונות מתחולתו של הסעיף. למשל, נישומים ניסו להציג את הכנסתם לא כהכנסה מ"משלח-יד", אלא כ"הכנסת עבודה", שלא נפלה לגדר סעיף (1)5 לפקודה. למעשה, באותה עת, "בשל מידותיו הצרות, ניתן היה לעקוף את הוראות סעיף (1)5 – כנראה בניגוד למטרות שהציב לעצמו המחוקק בעת חקיקתו".<sup>7</sup> כדי לענות על צורכי השעה ולהניא מתכנני מס מלעקוף את סעיף (1)5, שב המחוקק והרחיב את תחולת הסעיף. אחד התיקונים הוסף במסגרת תיקון מס' 59 לפקודה – הרחבה שלגביה התעורר ספק אם נכנסה בכלל לתוקף.<sup>8</sup> אין תמה, אפוא, שנישומים ביקשו דרכי מילוט מסעיף (1)5. היו, למשל, שניסו ליתן פרשנות מצמצמת למונח "משלח-יד". אולם הדעה שרווחה היא כי "משלח-יד" על-פי סעיף (1)5 הוא מקצוע ועיסוק הדורש מידה מסוימת של מיומנות.<sup>9</sup>

דרך מילוט לגיטימית ומעניינת הועלתה בפרשת בז'ה<sup>10</sup> ובפרשת טאומן<sup>11</sup> במסגרת הדיון בבית-המשפט המחוזי. השאלה המשפטית שעלתה בשני המקרים זהה: האם יש למסות הכנסות של נישום שכיר בחוץ-לארץ מכוח סעיף (1)5 לפקודה ולנוכח תיקון מס' 59 לפקודה? בשתי הפרשות דובר במרצים שבמהלך כמה שנות מס השתכרו גם מהרצאות שנתנו בחוץ-לארץ בתחום התמחותם. פקיד השומה טען כי יש למסות הכנסות אלה מכוח סעיף (1)5 כאילו הופקו בישראל, שכן מקור הפקתן הוא במשלח-יד שבו עסקו בדרך-כלל הנישומים (המרצים) בישראל. הנישומים, מצידם, טענו כי אין למסותם מכוח סעיף (1)5, שכן סעיף זה בנוסחו המתוקן חסר תוקף. טענתם הסתמכה על נימוקים מהדין המנהלי. עמדתם אומצה על-ידי בית-משפט קמא, אך נהפכה על-ידי בית-המשפט העליון.<sup>12</sup> ברם,

7 אמנון רפאל מס הכנסה כרך ב 56 (מהדורה 3, התשנ"ה), כפי שצוטט על-ידי בית-המשפט העליון בפרשת טאומן ובז'ה, לעיל ה"ש 6, בעמ' 80.

8 ראו דיון בפרשת טאומן ובז'ה, לעיל ה"ש 6.

9 אדרעי, לעיל ה"ש 6, בעמ' 97.

10 עמ"ה 1233/00 בז'ה אברהם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5, מיסים טז/5 ה-175 (2002).

11 עמ"ה 1131/00 טאומן יאיר נ' פקיד שומה תל-אביב 5, מיסים טז/5 ה-152 (2002).

12 פרשת טאומן ובז'ה, לעיל ה"ש 6. בית-המשפט העליון נדרש בפרשה זו לשאלה אם ס' (1)5 נכנס לתוקפו. הנישומים טענו כי סעיף זה לא נכנס לתוקף, שכן לא הותקנו ממנו כל הכללים הנדרשים. טענה זו נדחתה כאמור על-ידי בית-המשפט העליון. ס' (1)5 תוקן בתיקון מס' 59 לפקודה בשנת 1984. עד לתיקון זה חויבו תושבי ישראל לשלם מס בישראל על הכנסות בחוץ-לארץ שהופקו ממשלח-יד. התיקון הרחיב את חבות המס גם להכנסות עבודה של שכירים.

בד בבד עם תיקון ס' 5 תוקן גם ס' 67א לפקודה, שהסמיך את השר להתקין כללים בנוגע להוצאות ולזיכויי המס של אותם תושבי ישראל שיש להם הכנסה בחוץ-לארץ (קרי, לאלה

כאשר הוחזר הדיון מבית-המשפט העליון לבית-המשפט המחוזי,<sup>13</sup> נהפכה הקערה שוב על פיה מנימוקים אחרים. הנישומים-המערערים טענו כי את סעיף (15) יש להבין על רקע הזיקה הטריטוריאלית, ששלטה ערב תיקון מס' 132. על-פי זיקה זו, כדי למסות בישראל את ההכנסה שהפיקו תושבי ישראל בחוץ-לארץ, צריך שיהיה קשר סיבתי בין מקור ההכנסה שלהם בישראל לבין ההכנסה שהפיקו בחוץ-לארץ. הנישומים-המערערים שבו וטענו כי בשיטה הטריטוריאלית לא נפלו פגמים, וכי על רקע השיטה יש להבין את סעיף (15), הדורש זיקה כלכלית בין המדינה לבין הפקת ההכנסה בחוץ-לארץ. טענתם המרכזית הייתה שלהכנסתם בחוץ-לארץ, שהופקה בשנת השבתון, לא הייתה כל זיקה לישראל, שכן הם לא נשלחו לחוץ-לארץ באמצעות מעבידיהם הישראליים, אלא מכוח קשרים אישיים שיצרו במהלך השנים. בית-המשפט המחוזי קיבל את עמדתם. מכל מקום, הנפקות של מחלוקת זו היא לגבי מקרים שאירעו ערב כניסתו של תיקון מס' 132 לתוקפו, ולכן היא מחוץ למסגרת הדיון של חיבור זה.

## 2. הוספתו של סעיף (5)5 לפקודת מס הכנסה בתיקון מס' 132 לפקודה

במקביל להוצאתו של סעיף (15) מספר החוקים, הוסף לפקודה סעיף (5)5, שכונה על-ידי מכוני הרפורמה סעיף "אנטי-תכנוני". סעיף (5)5 הוליד הגדרה חדשה – "חברת משלח-יד זרה". תכליתו הייתה למנוע תכנוני מס באמצעות חברה זרה שבבעלותה עוסקים בעבודה במשלח-יד. תכנוני מס אלה היו מפחיתים את חבות המס על-פי דיני המס הישראליים. לצורך המחשה, הציגו רשויות המס בחוזר מס הכנסה 9/2003<sup>14</sup> את התרחיש הבא: דמו לעצמכם נישום המעוניין לעסוק במשלח-יד בחוץ-לארץ. דא עקא, שההכנסה המופקת מפעילות זו ממוסה במישרין מכוח הזיקה הפרסונלית. אשר על-כן, יכול הנישום לכאורה לייסד חברה בחוץ-לארץ, ובמסגרתה לבצע את פעילות משלח-היד. אם החברה בחוץ-לארץ אינה נשלטת ומנוהלת בישראל, אזי היא אינה נתפסת כחברה תושבת ישראל ולפיכך אינה ממוסה בישראל (הנישום עדיין ימוסה על ההכנסות שיקבל מהחברה). הואיל

שחל עליהם ס' (15)1. המחלוקת בין הצדדים הייתה אם הותקנו אותם כללים לפי ס' 67א אם לאו.

בית-המשפט העליון קבע שאומנם לא נקבעו תקנות המתייחסות לכל האמור בס' 67א, אולם בעקבות תיקון מס' 59 ומכוח ס' 67א תוקנו תקנות קיימות. מחוקק-המשנה התייחס בתקנות אלה רק לניכוי הוצאות, ולא לכל העניינים המנויים בס' 67א, אולם בית-המשפט קבע שדי בתקנות אלה להביא לידי כניסתו של ס' (15) לתוקף, שכן המחוקק דרש שיותקנו כללים "לפי" ס' 67א, ולא שיותקנו כללים לגבי כל העניינים הנקובים בסעיף. באותה פרשה אף העיר בית-המשפט, באמרת-אגב (בפס' 27), כי "בבחירה בין קיומו של דין שהכל פעלו על פיו שנים רבות לבין ביטולו תהא הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לדין".

13 ראו עמ"ה 1233/00 בדיה אברהם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5, מיסים כ/4 ה"ה 12 (2006).

14 "הרפורמה במס הכנסה – חברת משלח יד זרה", חוזר מס הכנסה מס' 9/2003, מיסים יז/3 ג' 80 (התשס"ג) (להלן: חוזר מס הכנסה מס' 9/2003). [www.mof.gov.il/taxes/oraot\\_hozrim.htm](http://www.mof.gov.il/taxes/oraot_hozrim.htm).

והחברה אינה ממוסה בישראל, הנישום יכול לצבור רווחים במסגרת החברה, ולחלק רק חלק קטן מן הרווחים הללו לבעלי המניות/העובדים של החברה – אם בצורת דיבידנד, אם בצורת שכר עבודה או בכל דרך אחרת. אלמלא סעיף 5(5), לא היו הכנסות החברה ממוסות על-ידי הדין הישראלי, ורק אחוז קטן מהן – החלק שחולק מהחברה לנישום – היה ממוסה. במקרה זה, אלמלא סעיף 5(5), היה בכוחו של הנישום לדחות ואולי אף להקטין את חבות המס. את הפרצה הזו – שרשות המיסים מכנה אותה "פרצה הקוראת לגנב"<sup>15</sup> – ניסה המחוקק לחסום באמצעות הוספת הוראה בדבר "חברת משלח-יד זרה" לפקודה. הטעם המרכזי לחקיקת סעיף 5(5) היה, כאמור, למנוע מנישומים לעקוף את העקרונות של מיסוי על-פי הויקה הפרסונלית באמצעות הקמת חברה בחוץ-לארץ העוסקת במשלח-יד. תכנון המס גלום למעשה בהוספת "החברה" למערך הבין-לאומי. אלמלא החשש שנישומים יבחרו ליתן את שירותם באמצעות חברה זרה, לא היה צורך בסעיף 5(5) לפקודה. רציונל זה הובא לידיעת הרבים בפרסומים רשמיים ולא-רשמיים וכן בהצהרות של גורמים ברשות המיסים.<sup>16</sup> כך, למשל, בדברי ההסבר להצעת החוק של תיקון מס' 132 נאמר, בין היתר, כי "כדי למנוע אפשרות להתחמק מתשלום מס על הכנסה ממשלח יד בחו"ל, באמצעות פעילות דרך חברה זרה, מוצע לתקן את סעיף 5 לפקודה ולהוסיף הוראה לגבי חברת משלח יד זרה".<sup>17</sup> אם נעייין כיום בלשון סעיף 5(5) לבדו, מבלי להכיר את הרקע לחקיקתו ואת הוראות החוק הנוספות, נתקשה להבין לשם מה נחקק. רק אם נפנה לתכלית החקיקה ולדיונים שהתנהלו ערב חקיקתו, נבין את יעדו. להלן מובאים הסעיפים הקטנים של סעיף 5(5) לפקודה החשובים לניתוח ענייננו:

5. על אף האמור בכל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

...

(א) הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד

– בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.

(ב) לעניין הכנסה לפי פסקה זו ודיבידנד המחולק ממנה לבעלי מניות כאמור בפסקת משנה (א), יראו את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.

...

(ה) לעניין פסקה זו –

15 כדבריה של נציבת מס הכנסה דאז, עו"ד טלי ירון-אלדר, בפרוטוקול ישיבה מס' 412 של ועדת הכספים, הכנסת ה-15, 13 (21.7.2002), כשעל סדר-יומה הייתה הצעת החוק לתיקון מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: דברי הנציבה) / [www.knesset.gov.il/protocols/data/rtf/ksafim/2002-07-21.rtf](http://www.knesset.gov.il/protocols/data/rtf/ksafim/2002-07-21.rtf)

16 להלן רשימה חלקית: חוזר מס הכנסה מס' 9/2003, לעיל ה"ש 14; דברי הנציבה, לעיל ה"ש 15; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח 770, 775 (להלן: הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה).

17 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, שם.



'חברת משלח יד זרה' – חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:  
(1) אם הוא חברה – הוא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

(2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א; לעניין זה יחושב שיעור ההחזקה בעקיפין באמצעי השליטה, בהתאם לאמור בסעיף 75(ב)(א)(1)(ד)(2);

(3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, כ-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;

(4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, למעט רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך, מקורם במשלח יד מיוחד;

'משלח יד מיוחד' – עיסוק או מקצוע שנקבע על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

'הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל' – הכנסתה של חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של בעלי מניות תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ברווחי החברה;

'אמצעי שליטה', 'בעל שליטה' ו'קרוב' – כהגדרתם בסעיף 75.ב.

המונח "משלח-יד" מוגדר בצורה רחבה מאוד בפקודה, כפי שיפורט להלן. בטרם ניכנס לעובי הקורה, נעיר כי מונח זה הוזכר פעמים רבות במקרא בהקשר של ברכה. למשל, בספר דברים, פרק יב, פסוק ז, דובר על "ושמחתם בכל משלח ידכם..."; ובספר דברים, פרק טו, פסוק י, הופנתה הברכה ל"בכל מעשך ובכל משלח ידך".<sup>18</sup> מן המפורסמות הוא

18 משלח-היד המופיע בספרי המקורות התפרש, בין היתר: (א) כמונח ש"ענינו בכל מלאכת יד וסחורת יד", ראו יהושע שטיינברג מלון התנ"ך – עברית וארמית 515 (מהדורה מתוקנת ומחודשת, הוצאת "יזרעאל" תל-אביב, תשכ"ד); (ב) כ"התעסקות" או כ"מקצוע קבוע לאדם", ראו יעקב כנעני אוצר הלשון העברית לתקופותיה השונות כרך י 3401 (הוצאת "מסדה" בע"מ, תשכ"ט); (ג) כ"כל דבר עסק ומעשה", ראו שמואל יוסף פין האוצר – אוצר לשון המקרא והמשנה כרך רביעי 572 (הוצאת "אחיאסף", 1921). נראה כי פרשנות אחרונה זו מתיישבת גם עם המונח "משלח-יד" שבפקודה.

שברכה זו, בדומה ליתר מקורות ההכנסה, חייבת במס על-פי פקודת מס הכנסה זה יובלות.<sup>19</sup> ברם, תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה פסע פסיעה נוספת, ונגס נתח נוסף מההכנסות ממשלח-יד במישור הבין-לאומי. נגיסה זו באה לידי ביטוי בסעיף 5(5) לפקודה.

כדי שחברה תיחשב חברת משלח-יד זרה, עליה למלא שורה של תנאים. ראשית, קיים תנאי-סף הדורש כי יהא זה "חבר בני אדם תושב חוץ" (רישת סעיף 5(5)(ה)). דרישת-סף זו מתקשרת לנדבך השני של ההגדרה – היות החברה "זרה". "תושב חוץ" מוגדר בפקודה על-דרך השלילה, כ"מי שאינו תושב ישראל".<sup>20</sup> מקריאה משותפת של הגדרת "תושב חוץ" והגדרת "תושב ישראל",<sup>21</sup> שבסעיף ההגדרות שבפקודה, ניתן ללמוד כי "חבר בני אדם תושב חוץ" הוא תאגיד שלא התאגד בישראל ו/או שהשליטה בעסקיו וניהולם אינם מופעלים מישראל.

התנאי הראשון בהגדרת "חברת משלח-יד זרה" (בסעיף קטן 1) דורש שתהא זו חברת מעטים, קרי, חברה קטנה שמוחזקת על-ידי לא יותר מחמישה בני-אדם ואשר אין לציבור עניין בה.<sup>22</sup> על-פי התנאי השני (סעיף קטן 3) נדרשת החזקה – במישרין או בעקיפין – של לפחות 75% מאמצעי השליטה<sup>23</sup> של החברה בידי יחידים תושבי ישראל. התנאי השלישי (סעיף קטן 3) עניינו במשלח-היד. על-פי תנאי זה, בעלי השליטה, המחזיקים במישרין או

19 ראו ס' (2) וס' (1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, דמ"י 120 (ערב תיקון מס' 132).

20 ס' 1 לפקודת מס הכנסה.

21 ס' 1 לפקודת מס הכנסה מבחין בין "תושב ישראל" שהוא יחיד לבין "תושב ישראל" שהוא חבר בני-אדם. האחרון מוגדר כ"חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל" (מבחן השליטה והניהול). יחיד תושב ישראל מוגדר לפי מבחן איכותי – מבחן מרכז החיים; ו/או מבחן כמותי – שהייה בישראל של יותר מ-183 ימים. בנוגע למבחן האיכותי אימצה הפקודה מבחנים שפותחו בהלכה הפסוקה, שלפיהם לצורך קביעת מרכז החיים יובאו בחשבון "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" של היחיד, לרבות מקום מגוריו הקבוע, מקום עיסוקו או העסקתו הקבוע ומקום האינטרסים הכלכליים שלו. להגדרת מבחן "מרכז החיים" ראו גם ע"א 477/02 אריה גונן נ' פ"ש חיפה, מסים כ/1 ה"1 (2006).

מכוח פס"א (4) להגדרת "יחיד תושב ישראל" הותקנו תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, ק"ת 708, המסייגות את מבחן מרכז החיים בנוגע ליחידים מסוימים, דוגמת דיפלומטים ומרצים מחוץ-לארץ המלמדים תקופה מסוימת בישראל.

22 "חברת מעטים" מוגדרת בס' 76(א) לפקודת מס הכנסה כך: "(א) הוראות פרק זה [פרק חמישי] חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה (להלן: חברת מעטים); (ב) חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר, לענין פרק זה – חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה או יכולים לשלוט, או זכאים לשלוט שליטה כאמור..."

23 הסעיף מפנה להגדרת "אמצעי שליטה" של חברה נשלטת זרה, המופיעה בס' 75(א)(2) לפקודת מס הכנסה. "החזקה בעקיפין" מוגדרת בס' 75(א)(1)(ד)(2) לפקודת מס הכנסה.

בעקיפין במחצית אמצעי השליטה לפחות, עוסקים בעבור החברה במשלח-היד המיוחד. הקביעה כי החיוב במס יחול רק אם מדובר באותו משלח-יד שהנישום עוסק בו בדרך-כלל בישראל – בוטלה. התנאי הרביעי (סעיף קטן 4) קובע כי מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה מקורם במשלח-היד המיוחד. שר האוצר הוסמך בסעיף 5(5)ה) לקבוע בצו אילו עיסוקים או מקצועות נופלים לגדר "משלח-יד מיוחד". אכן, זמן קצר לאחר קבלת תיקון מס' 132 הוצא צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, המגדיר בצורה רחבה מאוד משלח-יד מיוחד.<sup>24</sup>

חברה העונה על שורת דרישות זו – קרי, חברה המקיימת את לשון החוק היבשה – מוגדרת "חברת משלח-יד זרה". דרישות אלה הן ברובן טכניות. חברה החורגת אך במעט מתנאי אחד מתנאי הסעיף אינה נחשבת "חברת משלח-יד זרה". במסגרת זו נחדד ונדגיש כי המיסוי על-פי סעיף 5(5) הוא ברמת החברה, ומתייחס לשיעור זכותם של בעלי המניות בחברה, דהיינו, חלקם היחסי בכל הרווחים של החברה, ולא ברמת היחיד.<sup>25</sup> אחת האנומליות, שתוצג בהמשך החיבור, היא תולדה ישירה של הוראה זו. הרווחים שתחלק החברה לבעלי השליטה/עובדי החברה, בצורת דיבידנד או שכר עבודה, ימוסו מכוח סעיף 2 לפקודה, המונה את רשימת מקורות ההכנסה.

## פרק ב: סקירה קצרה של עקרונות המס

דיני המס, לרבות מס הכנסה, נועדו בראש ובראשונה להעשיר את אוצר המדינה.<sup>26</sup> ברם, מקובל כיום להניח שלדיני המס יש גם יעדים נוספים, דוגמת חלוקה מחדש של העושר ושל ההכנסה.<sup>27</sup> מטרה זו מושגת על-ידי מס פרוגרסיבי, אולם שאלות דוגמת מה גובהו

24 בעניין זה ראו את ביקורתם של נציגי לשכת רואי-החשבון "הלשכה תובעת להכניס שינויים לצו מס הכנסה בעניין קביעת משלח יד" חשבוונאות ומסים 7 (פברואר 2003).

25 ס' 5(א) לפקודת מס הכנסה.

26 תורות שונות, דוגמת הכלכלה והפילוסופיה, בחנו במשך שנים את השאלה אם ראוי להטיל מיסים, ואם כן – מהו מס טוב. לא למותר לציין שהמטרות המצוינות להלן אינן נחלת כל התורות והזרמים. למשל, כלכלנים המאמינים בכוחו של השוק החופשי, דוגמת אסכולת שיקגו, אינם מבכרים התערבות ממשלתית בשוק. ליברטריאנים, דוגמת נוויק, הדוגלים בחירות הפרט, לרבות חירות ביחס לקניינו הפרטי, דוחים כל חלוקה כפויה של קניין.

27 ראו: SIMONS HENRY CALVERT, PERSONAL INCOME TAXATION 41 (1938), שם טוען המחבר כי: "Income taxation is broadly an instrument of economic control, a means of mitigating economic inequality". כמו-כן ראו: GEOFFREY MORSE & DAVID WILLIAMS, PRINCIPLES OF Tax Law 4 (2004). גישות מתחום המס המיטבי, דוגמת זו של רולס (Rawls), ביססו את הרווחה החברתית כפרמטר לא רק על סך כל העושה/התועלת, אלא גם על חלוקת התועלת בין הפרטים. ראו: John G. Head, *Tax-Fairness Principles: A Conceptual, Historical, and Practical Review*, in FAIRNESS IN TAXATION 19 (Allan M. Maslove ed., 1993).

הרצוי של המס ומהו היקפו הרצוי של בסיס המס עודן פתוחות לדיון ולוויכות. לצד זאת, ניתן לייחס לדיני המס גם מטרות נוספות מתחום המקרו-כלכלה (פיקוח על הכלכלה) והמיקרו-כלכלה (הכוונת התנהגות של פרטים ושל פירמות בשוק).

במשך השנים התחבטו מלומדים בשאלה מהו מס טוב. אדם סמית קבע, כבר במאה השמונה-עשרה, ארבעה כללים להגדרת מס טוב: "מס טוב הוא מס שוויוני, ודאי, מתחשב בנחות הנישום בעת הטלתו ויעיל בהפעלתו ובגבייתו."<sup>28</sup> כללים אלה מקובלים גם כיום, ולעיתים מרחיבים אותם ומוסיפים עליהם דרישות נוספות, דוגמת ניטרליות.<sup>29</sup>

אחד העקרונות הבסיסיים, שאינם שנויים במחלוקת,<sup>30</sup> הוא שמס צריך להיות צודק. למרות ההסכמה הגורפת על עקרון הצדק, קיימת מחלוקת ארוכת-ימים בין מלומדים לגבי מהו צדק וכיצד ניתן להשיגו. שני עקרונות מרכזיים פותחו לצורך השגת מטרה זו:<sup>31</sup> האחד – "עקרון ההנאה" (The Benefit Principle); והאחר – "עקרון היכולת לשלם" (The Ability to Pay Principle).<sup>32</sup> העקרון הראשון – עקרון ההנאה מבוסס על רעיון השוק, ולפיו לשירותים הציבוריים יש מחיר. כאשר הפרט מעוניין לצרוך מן השירותים הציבוריים, עליו לשלם את המחיר בהתאם להנאה שלו. במילים אחרות, המס שיוטל על הפרט הוא ביחס למידת ההנאה שלו מהשירותים הציבוריים. אם המדינה רוצה להטיל מס, היא צריכה לשקול את מידת ההנאה של הפרט מן השירותים שהיא מספקת, ואל לה לשקול שיקולים חיצוניים הקשורים, למשל, לחלוקת ההכנסה.<sup>33</sup> תשלום המס של הנישום, על-פי עיקרון זה, ישתנה בהתאם למדיניות ההוצאות המשתנה של המדינה.<sup>34</sup> שני טענות מרכזיות הושמעו נגד תפיסה זו: ראשית, עיקרון זה אינו תמיד ברי-יישום בשל הקושי בכימות ההנאה; ושנית, בגרסתו הבסיסית, הוא אינו מביא בחשבון צדק חלוקתי.<sup>35</sup> העיקרון

28 ראו: ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS 825–828 (R.H. Campbell & A.S. Skinner eds., 1979).

29 ראו, למשל, יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב(1) 431, 433–432 (1982). כמו-כן ראו: RICHARD A. MUSGRAVE & PEGGY B. MUSGRAVE, PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE 235 (1980).

30 ראו: LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, THE MYTH OF OWNERSHIP 12 (2002).  
31 כאשר הדיון התמקד בעיקרו במס הכנסה המוטל על יחידים (Personal Income Taxation), להבדיל ממס חברות.

32 בעניין זה ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 7; JOEL SLEMROD & JON BAKIJA, TAXING OURSELVES: A CITIZEN'S GUIDE TO THE GREAT DEBATE OVER TAX REFORM 59 (2004).

33 תיאוריות ליברטריאניות הדוגלות בחופש הקניין מבכרות את עקרון ההנאה ודוחות חלוקה כפויה של משאבים.

34 ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 7–8.

35 אולם כלכלנים ניסו למתן חיסרון זה של המודל על-ידי פיתוח פללי בחירה שישקפו עד כמה שניתן את רצון הפרט תוך השגת יעדים חלוקתיים. למשל, הכלכלן השוודי Knut Wicksell פיתח את כלל הבחירה של "כמעט פה אחד" (voting rule of approximate/near unanimity), שישקף במידת האפשר את רצונות הפרטים לשלם בעבור מוצר ציבורי בהתאם לנכונות השולית לשלם. בעניין זה ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 9. אף שלצורך הקצאת

השני - עקרון היכולת לשלם - מחייב הטלת מס על-פי עושרו של הפרט. מכאן שעל-פי עקרון זה, תשלום המס של הפרט אינו קשור להוצאות הממשלה.<sup>36</sup> המדד המרכזי שפותח לבדיקת עיקרון זה הוא נוסחת Haig-Simons.<sup>37</sup> הרעיון הבסיסי של עיקרון זה הוא שלבעל האמצעים יש יכולת גבוהה יותר לשלם, ולכן יש להטיל עליו מס גבוה יותר מהמס שיוטל על העני. הצדק הוא דו-ממדי: צדק אופקי (Horizontal Equity) - מיסוי זהה של בעלי יכולת כלכלית זהה; וצדק אנכי (Vertical Equity) - מיסוי שונה של בעלי יכולת כלכלית שונה.<sup>38</sup> זה העיקרון הרווח כיום.<sup>39</sup> ברם, גם הוא אינו מספק הנחיות ברורות ליישום.<sup>40</sup> גישות תועלתניות ניסו לצקת תוכן בעיקרון הקונספטואלי של היכולת לשלם.<sup>41</sup> על-פי גישות אלה, היכולת לשלם ניתנת להבנה בשתי דרכים לפחות:<sup>42</sup> האחת - בעלי האמצעים יכולים לשלם מס גבוה יותר הואיל והתועלת השולית מכספם הולכת ופוחתת; והאחרת - בעלי אמצעים יכולים להקריב חלק גדול יותר מהכנסתם הואיל והתועלת שתיוותר בידם מההכנסה תהיה עדיין גבוהה מזו של העני. ברם, גם עקרון ההקרבה נכשל בתרגומו לחיי המעשה.<sup>43</sup>

עקרונות "המס הטוב" אמורים להנחות את המחוקק בהתוויית חוקי המס. יוזמיהן של רפורמות מס ברחבי העולם ומיישמיהן נוהגים להצהיר תכופות כי רפורמת המס שלהם נועדה להשיג עקרונות אלה. כדי לשמור על חוקי המס, פיתחו שיטות המשפט השונות מנגנונים מגוונים להתמודדות עם תכנוני המס של הנישומים, והסמיכו את הרשויות להגביל תכנוני

משאבים כלל הבחירה המועדף מבוסס על הרוב, תפיסתו של Wicksell עדיפה לצורך חלוקת משאבים באופן חוקתי יותר. ראו שם, בעמ' 18.

36 ראו שם, בעמ' 8.

37 הנוסחה של Haig-Simons להכנסה היא נוסחה כלכלית שלפיה הכנסה שקולה לצריכה ולגידול בעושר (לרבות היסכון) במשך תקופה מוגדרת. נוסחה זו אינה מבחינה למעשה בין מקור ההכנסה לבין עצם התרחשותה בכל הנוגע להכנסת היחיד, והעדר הבחנה זה, בתוספת מיסוי פרוגרסיבי, מסייע בהשגת שוויון. בעניין זה ראו Simons, לעיל ה"ש 27, בעמ' 41 ואילך. בעניין זה ראו גם Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 11.

38 לעניין צדק אנכי ראו, למשל, SLEMROD, לעיל ה"ש 32, בעמ' 57 ואילך; ולעניין צדק אופקי ראו שם, בעמ' 85. המחלוקת היא בעיקרה סביב הצדק האנכי. ראו אדרעי, לעיל ה"ש 29, בעמ' 435.

39 לעניין הדומיננטיות של עקרון היכולת לשלם ראו MURPHY & NAGEL, לעיל ה"ש 30, בעמ' 20. כמו-כן ראו אדרעי, לעיל ה"ש 29, בעמ' 434-435. בהמשך לכך ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 34. הרוב מתנגדים ליישום קשיח של עקרון ההנאה - ראו SLEMROD, לעיל ה"ש 32, בעמ' 62. יתר על כן, יש הטוענים כי תפיסות שונות מאוחרות יותר, מתחום ה-Public Choice, לא הצליחו לספק תחליף טוב יותר לגישת Haig-Simons. ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 19.

40 ראו SLEMROD, לעיל ה"ש 32, בעמ' 63.

41 ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 10.

42 ראו MURPHY & NAGEL, לעיל ה"ש 30, בעמ' 24.

43 ראו Head, לעיל ה"ש 27, בעמ' 11.

מס אלה. אחת ההצדקות המרכזיות להגבלה זו מבוססת על שיקולים מוסריים-חברתיים, שלפיהם תכנוני המס של נישומים מכבידים את נטל המס של הנישומים האחרים בחברה.<sup>44</sup> לשון אחר, תכנון המס עלול לפגוע בעקרון היכולת לשלם.<sup>45</sup> עם זאת, יש מי שטוען כי אין למצוא דופי מוסרי בתכנון מס רק בשל פגיעתו בעקרון היכולת לשלם. הטעם לכך הוא שלא רק תכנוני המס שוחקים עיקרון זה, אלא גם שורה ארוכה של הוראות חברתיות וכלכליות המשולבות בחקיקת המס מתוך בחירה.<sup>46</sup> על-פי גישה זו, נקודת המוצא לבדיקת תכנוני המס צריכה להיות החקיקה לגופה, אשר מבחינה פוזיטיבית משקפת את ההסדר הרצוי.<sup>47</sup>

חוקי המס אמורים אם כן ליישם במידת האפשר את עקרונות המס הטוב, לרבות עקרון הצדק והשוויון. כאשר נחקק חוק מס, בדומה לחוקים אחרים, הרשויות טרודות באכיפה. הנורמות האנטי-תכנוניות נועדו להגן על חקיקה זו.<sup>48</sup> נורמות אלה יכולות להיות כלליות או פרטניות, חוקיות או שיפוטיות. הרשות השופטת פיתחה במשך שנים נורמות אנטי-תכנוניות, קרי, דוקטרינות משפטיות לבדיקת הלגיטימיות של תכנון מס. נורמה שיפוטית כללית ועתיקת-יומין, שאומצה גם בישראל, היא דוקטרינת "עליונות המהות על הצורה", שממנה נגזרו דוקטרינות נוספות, דוגמת "המטרה העסקית".<sup>49</sup>

כמפורט במבוא, סעיף 5(5) עומד במרכזו של מאמר זה. אלמלא סעיף 5(5) ייתכן ששני נישומים בעלי הכנסות שוות היו ממוסים באופן שונה. סעיף 5(5) ניסה אם כן למנוע פגיעה בצדק האופקי. תיקון מס' 132, שבמסגרתו הוסף סעיף 5(5), נועד, לפחות לפי לשונו, להשגת צדק,<sup>50</sup> אחידות וניטרליות.<sup>51</sup>

44 ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 31.

45 שם, בעמ' 33-35.

46 שם, בעמ' 35-38.

47 זאת, גם אם היא אינה משקפת תמיד את עקרון היכולת לשלם – למשל, בהוראות מיסויי חברתיות או כלכליות.

48 ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 38.

49 ראו שם, בעמ' 122.

50 "עיקר ההון מרוכז בידי בעלי ההכנסות הגבוהות, והם אלו שנהנים בעיקר מהיקף הפטורים הנרחב על הכנסות מהון ואי מיסוי הכנסות מחו"ל. מציאות זו מגדילה את הפער בנטל המס האפקטיבי בו נושאות שכבות הביניים לעומת נטל המס על בעלי ההכנסות הגבוהות, ויוצרת תחושה של חוסר צדק." מבוא לרפורמה במס הכנסה (תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה) (יוני 2002) [www.finance.gov.il/reform2002/mavo.htm](http://www.finance.gov.il/reform2002/mavo.htm)

51 "בגיבוש הסדרי המס החדשים יישמרו עקרונות מיסוי מקובלים, כמו שאיפה לאחידות וניטרליות במערכת המס, במטרה למנוע עיוות של הקצאת מקורות, למנוע תכנוני מס שפגיעתם הפיסקלית קשה ולפשט ככל האפשר את תפעול מערכת המס, על מנת שלא תכביד על המגזר העסקי ועל שלטונות המס ולא תגרום לאזרח טירדה מיותרת." שם.

## פרק ג: כיצד דיני מס הכנסה בישראל מתייחסים ל"חברת משלח-יד" שאינה זרה?

הרעיון מאחורי הרחבת הוויקה הפרסונלית במסגרת תיקון מס' 132 היה למנוע את ההפליה בין תושבי ישראל שמקור הכנסתם בישראל לבין תושבי ישראל בעלי הכנסה מחוץ-לארץ, שלא היו חשופים למיסוי ישראלי. לכן אדם העוסק במשלח-ידו בחוץ-לארץ אמור כיום להיות ממוסה מכוח זיקה זו בדומה לאדם העוסק באותו משלח-יד בישראל. סעיף 5(5) נועד למנוע איפה ואיפה גם בין נישום הפועל במרחב הבין-לאומי במשלח-ידו לבין נישום העוסק בחוץ-לארץ במשלח-יד באמצעות חברה שבבעלותו. אלא שברגע שהסעיף בוחר למסות במקרה השני את החברה, ולא את הנישום עצמו, הוא יוצר אפליה: במקרה הראשון היחיד ממוסה על הכנסתו בשיעור המס המוטל על יחיד, ואילו במקרה השני החברה ממוסה בשיעור המס המוטל על חברה. בצורה זו לא מושג צדק אופקי, שכן אותה הכנסה ממוסה באופן שונה, בניגוד לעקרונות המס ובניגוד לתכליתו של תיקון מס' 132. בסוגיה זו נרחיב את הדיון בהמשך המאמר.

סעיף 5(5) עוסק, כאמור, ב"חברת משלח-יד" במישור הבין-לאומי. בפרק זה נבקש לבדוק אם יש הוראות מיסוי מיוחדות ל"חברת משלח-יד" במישור המקומי. השאלה שנציג בפרק זה היא אם "חברת משלח-יד" במישור המקומי מוכרת בישראל כחברה לצורכי מס. לשון אחר, האם נישומים יכולים לעסוק במשלח-ידם במסגרת תאגיד כדי להקל על עצמם את נטל מס ההכנסה? שאלה זו אינה זרה בדין הישראלי, והוצגה כבר בשנת 1966 בפרשת ליואי.<sup>52</sup> כאמור, שאלה זו קשורה במישורין למיסוי במישור הפנים-מדינתי. התשובה שניתנה היא שאדם ראשי להקים חברה ולספק את שירותיו המקצועיים באמצעותה. על הלכה זו חזר בית-המשפט העליון אף בפרשת אבנעל:<sup>53</sup>

"כאן יש להדגיש, קודם כל, דבר המקובל גם על השופט המלומד, והוא שאדם ראשי להקים חברה - Service Company - ולתת את שירותיו באמצעותה. הסדר כזה מקובל בעולם, ואם אין בו משום פגיעה בכללים או דפוסים הנהוגים במקצוע מיוחד (כמו לגבי רואי חשבון) אין בו שמץ מלאכותיות (ליואי נגד פקיד השומה...). אכן, כשמנהלי עסק מתארגנים בתאגיד וזה מוכר את שירותיהם לכל דורש, לא הייתי רואה בכך פסול, ואף לא הייתי מפקפק בממשות העסקה מן הטעם (שהודגש על ידי השופט), כי לחברת השירותים כשלעצמה, אין מנגנון ושכל השירות ניתן על ידי בעליה בעצמם."

אין בפקודת מס הכנסה איסור ביחס ל"חברת שירות", כלשון השופט ויתקון בפרשת

52 ע"א 378/66 אליעזר ליואי נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(4) 738, 741 (1966).

53 ע"א 761/77 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לב(2) 494-498 (1978).

ליואי.<sup>54</sup> ברם, לפני רשות המיסים פתחה עדיין טענת המלאכותיות מכוח סעיף 86 לפקודה.<sup>55</sup> אכן, כשנה לאחר מתן פסק־הדין בעניין אבנעל, תיחם מעט בית־המשפט את ההלכה, וקבע כי התנהלות זו באמצעות תאגיד "אינה רגילה ומקובלת", וככזו, יש להוכיחה "במידת שכנוע גבוהה מן הרגיל".<sup>56</sup> דברים אלה, שנקבעו לפני כארבעים שנה, מקובלים עדיין כיום.<sup>57</sup> כידוע, הזכות להתאגד קבועה בסעיף 2 לחוק החברות,<sup>58</sup> שעל־פיו "כל אדם רשאי לייסד חברה, ובלבד שמטרה ממטרות החברה אינה נוגדת את החוק, אינה בלתי מוסרית או אינה נוגדת את תקנת הציבור". זכות זו אינה מוחלטת, ולעיתים היא מוסיגת בהוראת

54 פרשת ליואי, לעיל ה"ש 52, בעמ' 743.

55 ס' 86 לפקודה מסמיך את רשות המיסים להתעלם מעסקה מסוימת כדי לגבות מס על־פי מהותה האמיתית של העסקה. ס' 86(א) מורה כך: "היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתת, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה, 'עסקה' – לרבות פעולה".

במהלך השנים פיתח בית־המשפט מבחנים שונים לקביעת המלאכותיות: מבחן הדפוסים המקובלים, מבחן מטרת העסקה ומבחן הטעם המסחרי. מבחן הטעם המסחרי הוא מבחן־העור המקובל כיום בפסיקה. מבחן זה בודק אם זולת הטעם הפיסקלי עמדה מאחורי העסקה גם מטרה מסחרית כלשהי. ראו ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין, פ"ד (5) 915, 924 (2003). כמו־כן ראו יוסף גרוס דיני המס החדשים 450 (מהדורה שלישית, 2003).

56 ע"א 414/78 רכב ישראלי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 2, פד"א י 207, 210 (1979). בעניין זה ראו ליאור גוימן ואופיר קפלן "היערכות לקראת חוק תוכנית החירום הכלכלית והסרת תקרות החיוב לביטוח לאומי" מיסים טז/4 א' 43, א' 47 ואילך (2002).

57 עמ"ה 1118/99, 1149/99 ארגורן ניהול בע"מ נ' פ"ש גוש גן, מיסים טו/3 ה' 177, ה' 178 (2004): "בעיקרון אין פסול בהתקשרות המתבצעת בין חברה ובין מנהלה, או בינה ובין בעל מניותיה, שבבסיסה הסכמה בדבר שירותים שיעניק האחרון לחברתו, אם ישירות ואם באמצעות חברה אחרת בשליטתו. על כך עמדו בתי המשפט לא מעט, בהדגישם, כי כל עוד אין בהתקשרות כאמור משום פגיעה, וכל עוד אין עולים ממנה סממנים של מלאכותיות, הריהי התקשרות כשרה לכל דבר ועניין (ראו: ע"א 761/77 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א י 15). הרציו העומד ביסוד גישה זו הוא פשוט, לאמור, כאשר המדובר הוא בהיזקקות אמיתית של החברה מקבלת שירותי ההנהלה, להסתייע בשירותיה של חברה אחרת כלשהי, וכאשר ניתן להצביע על טעם כלכלי בהוצאת דמים על ידה לצורך קבלת שירותים אלה מן הגוף האחר, אין כל נפקא מינה אם עניין לנו בנותן שירותים זר, או בכזה הנמנה על מקורביה ומקושריה (שם, בעמ' 15; וראו גם: עמ"ה 80/88 שוברט וליפשיץ נ' פ"ש ירושלים, מיסים ה/5, ה' 95, בהם תומכות המערערות יתדותיהן)". על הלכת אבנעל חזר בית־המשפט אף בע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים יט/4 ה' 99 (2005).

58 חוק החברות, התשנ"ט-1999, ס"ח 189.



חוק שונות. לעיתים קיימים איסורים ו/או הגבלות לבר-מיסוייות על התאגדות של בעלי מקצועות חופשיים, דוגמת עורכי-דין<sup>59</sup> ורואי-חשבון.<sup>60</sup> כאמור, בפרשת ליואי קבע בית-המשפט כי אין מניעה שבעל מקצוע חופשי יעניק שירותים במסגרת חברה שבשליטתו. באותו מקרה דובר ברואה-חשבון שנתן את שירותיו באמצעות חברה שבשליטת בנו וכלתו, ועלה החשש כי מתן השירותים באמצעות החברה אינו עולה בקנה אחד עם החוק ועם כללי האתיקה המקצועית של רואי-חשבון. בית-המשפט התעלם באותו מקרה מהתאגדות החברה, בהסתמכו על שני נימוקים שונים: הראשון, טענת המלאכותית; והשני, שימוש בהכנסה במקום ניכור הכנסה. התאגדות של בעל מקצוע חופשי (דוגמת רואה-חשבון) בחברה יכולה להקטין את חבות המס שהייתה משתלמת על אותה הכנסה על-ידי היחיד, אם החברה מבכרת, למשל, לא לחלק את כל הכנסתה לבעליה – בעל המקצוע החופשי.<sup>61</sup> בית-המשפט קבע באותו עניין כי די בעובדה שעסקה עשויה להפחית את סכום המס להביא לידי כך שתיחשב מלאכותית.<sup>62</sup> בית-המשפט הרחיב וציין כי אם טענתו של הנישום (ליואי) נכונה, והוא אכן העביר את כל הפרקטיקה שלו לחברה, אזי יש בכך סטייה מהוראות החוק, האוסר על תאגיד לעסוק במקצוע ראיית-חשבון.<sup>63</sup> לגישת בית-המשפט, פעילות בלתי-חוקית זו מבססת אף היא את טענת המלאכותיות. הטענה השנייה שבית-המשפט תומך עליה את החלטתו היא העדר ניכור של הכנסת הנישום לחברה. בית-המשפט מוסיף שבמקרה זה אין צורך לייחס לנישום פעילות בלתי-חוקית. אם החברה אינה עוסקת בראיית-חשבון, קרי אינה פועלת בניגוד לחוק, אזי מקור ההכנסה מראיית-חשבון לא נוכר מהנישום אל החברה. במקרה זה ההכנסה מראיית-חשבון תמוסה באמצעות הנישום, ולא באמצעות החברה. טענת המלאכותיות לגבי התאגדות ב"חברת שירותים" הועלתה גם על-ידי רשות המיסים עם הסרת תקרת הביטוח הלאומי, ביולי 2002, במסגרת חוק ההסדרים במשק

59 ס' 59 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, ס"ח 178 (להלן: חוק לשכת עורכי-הדין), קובע כי "א) עורך דין לא יעסוק במקצועו כחבר בחברת עורכי דין אלא אם נתקיימו אלה: (1) החברה רשומה בישראל לפי פקודת החברות ואין לה כל הגבלה על ערבות חבריה; (2) מטרת החברה, לפי תוכירה, הן האגדים של עורכי דין, פעולות עזר לעריכת דין, פעולות לניהול החברה ונכסיה ולהשקעת רווחיה ופעולות לוואי הדרושות לאלה, ונקבע בתוכר ההתאגדות כי לא יהיו לחברה הסמכויות המפורטות בתוספת השנייה לפקודת החברות; (3) כל חברי החברה ומנהליה הם חברי הלשכה. (ב) לא יעסוק עורך דין במקצועו כחבר ביותר מחברת עורכי דין אחת."

60 ס' 6א ואילך לחוק רואי החשבון, התשט"ו-1955, ס"ח 26. סעיף זה דומה בניסוחו לס' 59א לחוק לשכת עורכי-הדין.

61 ראו פרשת ליואי, לעיל ה"ש 52, בעמ' 741.

62 שם, בעמ' 745, ציין בית-המשפט ש"הרי לפי סעיף 86 לפקודה, די בכך שהעיסקה 'עלולה להפחית את סכום המס'."

63 שם.

המדינה.<sup>64</sup> ביטול תקרת הביטוח הלאומי העלה את נטל המס על היחיד,<sup>65</sup> ולכן אלפים רבים, בין שכירים ובין עצמאים,<sup>66</sup> בחרו להתאגד ולהקים חברות ניהול. על-ידי כך נותבה ההכנסה מהיחיד לחברה, והיא זו ששילמה את המשכורות ליחיד. הקמת החברה אפשרה לנישומים להתוות את אופי ההכנסה שתחולק להם – אם לחלק דיבידנד ו/או לשלם הכנסת עבודה. התוויית סוג ההכנסה השפיעה במישרין על שיעור המס השולי האפקטיבי שהוטל על היחיד. הואיל ושיעור זה על הכנסת עבודה היה גבוה יותר משיעור המס המוטל על דיבידנד, העדיפו עצמאים ושכירים להקים חברה, לעבוד בעבורה ולקבל את תקבולם לא (רק) כשכר עבודה, אלא (גם) כדיבידנד. בדרך זו היה בכוחם של הנישומים להקטין את תשלומי המס שלהם הן למס הכנסה והן למוסד לביטוח לאומי. אין תמה, לפיכך, שתגובתה של רשות המיסים לא איחרה לבוא.

בעקבות ביטולה של תקרת הביטוח הלאומי הוקמו כאמור חברות רבות, ורשויות המס הוצפו בבקשות לפתיחת תיקים של חברות כאלה. לנוכח זה הוציאה רשות המיסים את הוראת ביצוע 2/2003, שלפיה נדרשו אותן חברות חדשות לשלם מקדמות בשיעור 25%. שיעור זה אמור להיות גבוה משיעור המקדמות המוטל בדרך-כלל על נישום שרק החל את פעילותו.<sup>67</sup> ספקנותה של רשות המיסים מתופעת ההתאגדות החדשה הולידה אף את ההערה כי "...הנציבות תעקוב מקרוב, במהלך השנה, אחר ההתנהגות, במטרה לבחון את עמדתה לגבי אופן הטיפול".<sup>68</sup> אולם, כפי שקורה לא-אחת בחקיקת המיסים בישראל, יום אחד גורעים ויום אחד מוסיפים. אכן, המחוקק מצא לנכון להשיב את המצב

64 חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002), התשס"ב-2002, ס"ח 146; חוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002 ו-2003), התשס"ב-2002, ס"ח 428; חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ס"ח 386. כמו-כן ראו נוימן וקפלן, לעיל ה"ש 56, בעמ' א-49.

65 שיעור המס השולי האפקטיבי החל על עובד שכיר ועל עצמאי עלה במידה ניכרת בעקבות ביטולה של תקרת הביטוח הלאומי. בעקבות ביטולה של תקרה זו היה שיעור המס השולי האפקטיבי של השכיר יכול להגיע לכ-60%, ושל העצמאי – לכ-62%. ראו נוימן וקפלן, לעיל ה"ש 56, בעמ' א-44, א-45.

66 "דרישת מקדמות לשנת 2004", הוראת ביצוע מס הכנסה – גבייה 7/2004, מיסים יח/4 ג-85 (התשס"ד), הניתנת לצפייה גם ב-[www.mof.gov.il/taxes](http://www.mof.gov.il/taxes).

67 ס' 174 ואילך לפקודת מס הכנסה מסדירים את סוגיית תשלום המקדמות לרשויות מס הכנסה. ס' 175 לפקודת מס הכנסה קובע בעיקרון שתי חלופות: האחת – תשלום מקדמות בשיעור 10% מסכום המס שהנישום חויב בו בשנה החולפת ("השנה הקובעת"); והאחרת – תשלום מקדמות בשיעור מסוים ממחזור העסקות של הנישום. ס' 181 לפקודת מס הכנסה קובע כי כאשר מדובר בנישום שרק החל לפעול ואין נתונים לגבי הכנסותיו ו/או מחזור עסקותיו בשנה הקודמת, נדרשת אומדנה של ערכים אלה.

68 "דרישת מקדמות לשנת 2003", הוראת ביצוע מס הכנסה – גבייה 2/2003, מיסים יז/2 ג-83 (התשס"ג).

לקדמותו. עם החזרתה של תקרת הביטוח הלאומי, וכדי לעודד את פירוקן של אותן חברות ניהול, ניתנה האפשרות ליחידים, מקימי החברות, לחזור ולפעול כבעבר – כעצמאים או כשכירים – מבלי לשלם את המס הרגיל הנובע מפירוק חברות.<sup>66</sup>

לסיכום פרק זה, על-פי דיני המס הנהוגים כיום בישראל, אין נפקא מינה אם בעל משלח-יד מספק את שירותיו במישרין או בעקיפין באמצעות חברת משלח-יד שבשליטתו, ובלבד שמערך התקשרות זה בין בעל משלח-היד לבין החברה אינו נגוע במלאכותיות. כפי שנראה להלן בפרק ד, דיני המס בישראל שונים בעניין זה מהדינים הפדרליים והאנגליים. ככלל, דיני המס בישראל אינם מונעים או מגבילים את בעל משלח-היד מלספק שירותים באמצעות חברת משלח-יד שבשליטתו. אולם עלינו לזכור שדברים אלה יפים רק למיסוי במישור הפנים-מדינתי, ולא למיסוי במישור הבין-לאומי.

## פרק ד: המשפט הזר והשוואתו לדין הישראלי

### 1. הדין האמריקאי והשוואתו לדין הישראלי

#### (א) כללי

בטרם נעמיק בדיוננו בסעיף 5(5), נבדוק תחילה מהי עמדתם של דיני מס ההכנסה הפדרליים כלפי חברת משלח-יד. נאמר כבר עתה כי האתגרתה שאנו עושים אינה רק מהדין הישראלי, אלא גם מהוראות המיסוי במישור הבין-לאומי – אנו נבדוק את הדין האמריקאי בכל הנוגע ל"חברת משלח-יד", ולא ל"חברת משלח-יד זרה" (הגדרה שאף אינה קיימת שם כלל). סקירת הדין האמריקאי בעניין זה עשויה לסייע בדיוננו בכל הנוגע לחברת משלח-היד הזרה, שהיא חזיון חדש בנוף המיסים הישראלי. ככלל, הוראות בעניין "חברת משלח-יד" מנסות להתמודד עם תכנוני מס במישור המקומי-הפנימי, ואילו תכליתן של הוראות בנוגע ל"חברת משלח-יד זרה" היא למנוע תכנוני מס במישור הבין-לאומי. אשר על-כן ניתן לכאורה להשליך מהדין המקומי לדין הבין-לאומי ולבחון מהן הנורמות וההוראות האנטי-תכנוניות הקיימות אשר פתוחות לפני רשות המיסים. אולם למידה על "חברת משלח-היד הזרה" מתוך התבוננות על "חברת משלח-יד" בדין הישראלי אינה ישימה. הטעם לכך, כפי שראינו בפרק הקודם, הוא שדיני המס הישראליים אינם נוהגים איפה ואיפה בין חברת "משלח-יד" לבין חברה רגילה, כך שהראשונה לא זכתה בתשומת-לב מיוחדת בחקיקה, בפסיקה ו/או בספרות המקומית. אשר על-כן, הדיון המשפטי בארצות-הברית יכול להנחות אותנו בבואנו להתמודד לראשונה עם "חברת משלח-היד הזרה". יוער כבר עתה כי הבחירה בדין האמריקאי הינה שרירותית במידת-מה. לכאורה היה אפשר לבחור בכל דין מס אחר הנרתע מ"חברת משלח-יד". אולם בדין האמריקאי קיים פסק-דין מעניין (פרשת Leavell),

69 ראו לעיל ה"ש 66.

המשליך במישרין על הנושאים הנידונים בחיבור זה. הואיל ועובדות המקרה והדיון שהוצג באותו פסק-דין יכולים ללוות את רוב הטיעונים בחיבור זה, נבחר הדין האמריקאי כמשפט משווה. אולם בראשית דרכנו נפנה להגדרה של ה"Personal Service Corporations בדין האמריקאי.

### (ב) הגדרת Personal Service Corporations בדין האמריקאי<sup>70</sup>

חברות מסוג Personal Service Corporation הן חברות המעסיקות במישרין את בעלי מניותיהן במתן השירותים. חברות המסווגות בארצות-הברית כ"Qualified Personal Service Corporations ממוסות כיום בשיעור מס אחיד של 35%.<sup>71</sup> קיימים סעיפים אחדים בדיני מס ההכנסה הפדרלי המסדירים מפורשות את מיסוין של חברות אלה. אף שהמחוקק האמריקאי מקדיש לעיתים הוראה ספציפית לחברות Personal Service, הוא אינו מגדיר אותן. לעומת זאת, חברות המכונות Qualified Personal Service Corporations זכו בהגדרה פרטנית.

לענייננו, מעניין לבחון כיצד בחר המחוקק הפדרלי להגדיר חברה זו.<sup>72</sup> ראשית, מדובר בחברה שפעילות מתן השירותים שלה קשורה באופן משמעותי<sup>73</sup> לתחומים בריאות, משפט, הנדסה, אדריכלות, חשבונאות, אקטואריה, אומנות וייעוץ.<sup>74</sup> שנית, מדובר בחברה שמנייתיה מוחזקות באופן מהותי, במישרין או בעקיפין, על-ידי עובדיה, מספקי השירותים.<sup>75</sup> השאלה מהו "אופן מהותי" (substantially), או מהו שיעור ההחזקות של העובדים הדרוש כדי

70 אבקש להעיר תחילה בקצרה על תרגום המונח "חברת משלח-יד זרה" לאנגלית. בדברי ההסבר לרפורמת המס של ועדת רבינוביץ' בשפה האנגלית תורגם המונח "חברת משלח-יד זרה" ל-"Foreign 'Vocation Company'" (ראו [www.mof.gov.il/itc/taxReform2003.pdf](http://www.mof.gov.il/itc/taxReform2003.pdf)). נציין כי בתרגום של פקודת מס הכנסה לאנגלית על-ידי Greenfield תורגם אותו מונח ל-"Foreign Occupational Company". (ראו: Aryeh Greenfield, Income Tax Ordinance (Haifa, 13th ed., 2004). הגדרה זו - "Foreign 'Vocation Company'" - הינה ייחודית. במדינות אנגלו-סכסיות, דוגמת ארצות-הברית ואנגליה, חברות המעניקות שירותים באמצעות בעלי השליטה שלהן מכונות "Personal Service Companies/Corporations". המונח "Personal Service" מוגדר במילון Black's Law Dictionary 1180 (8th ed., 2004) באופן הבא: "An act done personally by an individual. In this sense, a personal service is an economic service involving either the intellectual or manual personal effort of an individual, as opposed to the salable product of the person's skill".

71 אם כי לא מילולי, ל"חברת משלח-יד זרה" הוא "Foreign Personal Service Company".

71 ראו ס' 11(b)(2) ל-IRC § 482, 26 U.S.C.S. (להלן: IRC).

72 ס' 11 ל-IRC, שם, מפנה להגדרה המצויה בס' (d)(2)448 לאותו חוק.

73 חקיקת-המשנה מפרשת את הביטוי "באופן משמעותי" בהקשר זה כ-95% מהפעילות. ראו: Code Federal Regulation § 1.448-1T(e)(5)(i) (2006) (להלן: CFR).

74 תנאי זה מכונה בתקנות "המבחן הפונקציונלי" ("Function Test"). ראו תקנה 1.448-1T(e)(4) ל-CFR, שם.

75 להגדרה מדויקת יותר ראו ס' (d)(2)448 ל-IRC.

לקבוע שמדובר בחברת מתן שירותים, זוכה אף היא במענה בחקיקה.<sup>76</sup> הכוונה היא להחזקה של 95% לפחות ממניות החברה.

תנאים אלה שונים באופן מהותי מהתנאים המקבילים המופיעים בהגדרה של "חברת משלח-יד זרה" שבפקודת מס הכנסה. ראשית, רשימת המקצועות בארצות-הברית סגורה ומתוחמת הרבה יותר מזו הנהוגה בארץ.<sup>77</sup> לדוגמה, ספורט, עיתונות, דוגמנות ותחומי עיסוק נוספים רבים המפורטים בדין הישראלי אינם נופלים לגדר ההגדרה האמריקאית. שנית, נראה כי ההבדל בין הדינים טמון גם בשיעורי החזקת המניות – כדי שחברה תוגדר בארצות-הברית כ-Qualified Personal Service Corporation, בעל משלח-היד צריך להחזיק ב-95% ממניותיה לכל-הפחות, ואילו בישראל החוק דורש החזקה של 75% מאמצעי השליטה. שליטת, בארצות-הברית נדרש כי 95% מפעילות מתן השירותים של החברה יהיו קשורים למשלח-היד הרלוונטי, בעוד הדרישה בארץ היא רק כי "מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה... מקורם במשלח יד מיוחד".<sup>78</sup>

מחד גיסא, יש קווים כלליים דומים בין ה-Personal Service Corporation לבין "חברת משלח-היד" שבדין הישראלי (אם נוציא את דרישת ה"זרה" מן ההגדרה). שתי ההגדרות מתבססות על מידת השליטה של העובד בחברה, על טיב השירותים שלה ועל משקלם של שירותים אלה בסך פעילותה של החברה. בשני המקרים עסקינן בחברה למתן שירותים הנשלטת על-ידי בעל מניות שהוא גם עובד של החברה. לכן ניתן להתייחס לחברת ה-Personal Service כחברה השקולה ל"חברת משלח-יד". מאידך גיסא, נראה שרוב השוני על הדמיון, שכן אין חפיפה בין תנאי ההגדרות. מהשוואת התנאים להגדרת חברה כ"חברת משלח-יד" בדין האמריקאי ובדין הישראלי עולה שההגדרה בארצות-הברית צרה בהרבה מזו שבפקודת מס הכנסה.

76 ליתר דיוק, המענה הוא בחקיקת-המשנה, בתקנה 1.448-IT(e)(5) ל-CFR, המכונה "מבחן הבעלות" ("Ownership Test").

77 רשימת המקצועות פורסמה בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, ק"ת 587, והיא כוללת את העיסוקים או המקצועות הבאים: "אבטחה; אגרונומיה; אדריכלות; אמנות ואומנות, לרבות יצירת אמנות; אמרגנות, משחק, זמרה ובידור; אסטרולוגיה, גרפולוגיה ותורת הנסתר; ביקורת לרבות ביקורת איכות וטיב; דוגמנות; הוראה, הנחיה, הדרכה, לרבות מתן הרצאות; הנדסה; וטרינריה; יצירת חומרת מחשבים, תפעול חומרת מחשבים וטיפול בחומרת מחשבים; תכנות מחשבים; חקירות; טיס ושיט; טלקומוניקציה; ייצוג בעל משלח יד מיוחד; ייעוץ, לרבות בתחום הפיננסי, האישי, הביטחוני, החקלאי, הטכני, ההנדסי, הארגוני, הניהולי, המדיני, המדעי, המיסוי, העסקי, הכלכלי; כלכלה; כתיבה והלחנה; מחקר ופיתוח מדעי; ניהול, לרבות ניהול תיקים, השקעות או נכסים, ניהול חברות, ניהול ארגונים, מוסדות, גופים מסחריים לרבות בהליכי פירוק, פשיטת רגל או כינוס נכסים; סטטיסטיקה; ספורט; עיתונות ועריכה; פרסומת ויחסי ציבור; עריכת דין, עריכת פטנטים, ייצוג בפני ערכאות שיפוטיות; צילום; ראיית חשבון; רפואה, פסיכולוגיה, פיזיותרפיה, רפואת שיניים, מתן שירותים רפואיים ופרה-רפואיים, רפואה אלטרנטיבית, טיפול בליקויי התפתחות; שירותי דת; שמאות; תווך; תרגום; תקשורת, במאות, הפקה ועריכה."

78 ס' 5(ה) לפקודת מס הכנסה.

**(ג) פרשת Leavell ופרשת Sargent**

אחד מפסקי-הדין האמריקאיים המרכזיים מהעשור האחרון בתחום של חברות המספקות שירותים אישיים (Personal Service Corporations) במישור הפנים-לאומי הוא *Leavell v. Commissioner*<sup>79</sup>. פרשה זו מעניינת לא רק בשל הסוגיה המיסונית שבה, אלא אף בשל הדיאלוג הצורם והנוקב שהתנהל במסגרתה בין הערכאות השונות. כך, בפסק-דין זה מצאו לנכון שופטי הערכאה דלמטה להגיב על הכרעת הערכאה דלמעלה, שהפכה את החלטת הראשונים בעניין דומה.

הנישום (התובע) בפרשת Leavell היה שחקן כדורסל מקצועני בארצות-הברית, שהקים חברה למתן שירותים אישיים. שחקן הכדורסל ייסד את החברה – בבעלותו הבלעדית – בטקסס שבארצות-הברית, מקום מגוריו, והתקשר עימה בהסכם העסקה בלעדי, שעל-פיו התחייב לעבוד (קרי, לשחק כדורסל) אך בעבורה. החברה שבבעלותו התקשרה בחוזה אחיד עם קבוצת כדורסל מקצוענית מטעם ליגת ה-NBA, והיא זו (החברה, ולא הנישום הפרטי) שכונתה "השחקן". על אותו משקל, היא זו שהתחייבה לספק שירותי משחק כדורסל לתקופה של כשנתיים. על-פי דרישתה של קבוצת הכדורסל, חתם הנישום על כתב התחייבות אישי ונפרד לטובת קבוצת הכדורסל, שבו הבטיח לספק באופן אישי את כל השירותים שהחברה שבבעלותו תתחייב בהם בהתקשרות זו. הנישום לא דיווח לרשויות המס על ההכנסות שקיבלה החברה שבבעלותו כעל הכנסתו שלו, והכנסות אלה דווחו רק על-ידי החברה, כהכנסתה. רשויות המס הפדרליות בארצות-הברית – Internal Revenue Service – טענו כי ההכנסות הינן הכנסות חייבות של הפרט היחיד, וכי לצורכי מס יש להתעלם מהישות המשפטית של החברה.

בית-המשפט לענייני מס קיבל את עמדתן של רשויות המס, וקבע, על קצה המזלג, כי הנישום הינו עובד של קבוצת הכדורסל המקצוענית, ולא של החברה למתן שירותים אישיים שהקים, הואיל וקבוצת הכדורסל הייתה יכולה לפקח על מתן שירותיו. השאלה שעמדה לדיון באותה פרשה היא מיהו בעל ההכנסות – החברה או היחיד. מייד עם הצגת השאלה פנה השופט Ruwe, שייצג את דעת הרוב, והשווה את המקרה לפרשת Sargent – פסק-דין מרכזי שניתן בעניין דומה על-ידי אותה ערכאה. השוני המרכזי בין פסקי-הדין, שאינו נוגע בעניינינו, הוא שבמקרה Sargent דובר בשחקן הוקי מקצועני, ולא בשחקן כדורסל. בית-המשפט יישם באותה פרשה את עקרון הסבת ההכנסה, ומיסה את מי שהרוויח אותה, קרי, שחקן ההוקי.<sup>80</sup>

79 Allen Leavell v. Commissioner, 104 T.C. 140 (Tax Ct. 1995).

80 לשם כך נעזר בית-המשפט במבחנים לזיהוי יחסי עובד-מעביד, וקבע כי שחקן ההוקי הוא למעשה עובד של קבוצת הספורט, שכן לזו האחרונה יש יכולת לפקח על פעילותו המקצועית. ראו: Sargent v. Commissioner, 93 T.C. 572 (Tax Ct.) 1989. באותו מקרה הפכה ערכאת הערעור את החלטת בית-משפט קמא. ראו: Sargent v. Commissioner, 929 F.2d 1252 (8th Cir. 1991). בפרשת Leavell ניצל בית-המשפט את הבמה כדי להבהיר בלשון שאינה משתמעת לשני פנים כי השופטים דלמעלה לא ירדו לסוף דעתם בפרשה הראשונה, ועל-כן אין הם מוצאים לנכון לחרוג מנתיבי ניתוחם ההיולי. ראו פרשת Leavell, לעיל ה"ש 79, בעמ' 155.

הגורם המרכזי והחשוב ביותר להכרעת השאלה היה למי יש הזכות והכוח לפקח על הדרך שבה הפרט מספק את השירותים. למעשה, בית-המשפט בפרשת Leavell נדרש לשאלה אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד בין שחקן הכדורסל לבין קבוצת הספורט (ששכרה את שירותי החברה שבבעלותו).<sup>81</sup> אף שההסכם נחתם בין הקבוצה לבין החברה שבבעלות השחקן, השחקן התחייב בכתב ההתחייבות לספק את כל השירותים בעצמו, ולכן פסק בית-המשפט כי ההסכם בין החברה נותנת השירותים לבין קבוצת הספורט הוא לכל היותר אשליה.<sup>82</sup>

השופט Swift, שישב אף הוא בדיון, הסכים למסקנתה של דעת הרוב, אך לא לנימוקה.<sup>83</sup> לגישתו, ההתמקדות ביחסי עובד-מעביד בין התובע – שחקן הכדורסל – לבין החברה למתן שירותים אישיים שבבעלותו, וכן בינו לבין קבוצת הספורט, הינה פסולה. בשל אופיים המיוחד של משחקי ספורט בכלל, ושל ספורט מקצועני בפרט, השליטה של המאמן (או של קבוצת הספורט, לצורך העניין) בשחקנים היא אינהרנטית. שליטה ופיקוח אלה קיימים בין שהשחקן הוא בגדר קבלן ובין שהוא מוגדר עובד. אשר על-כן יש להסיט את מרכז-הכובד מבדיקת יחסי העבודה אל הדוקטרינה עתיקת-היומין של הסבת ההכנסה מהחברה לשחקן. על-פי דוקטרינה זו, יש להתמקד במערכת ההסכמים – קרי, במקרה שלפנינו, ההסכם בין השחקן לבין החברה שבבעלותו וההסכם בין חברה זו לבין קבוצת הספורט – ולבחון אם ההסכמים אלה נכרתו בתום-לב ו/או משקפים את המציאות כהווייתה. על-פי דיני מס ההכנסה במישור הפדרלי, ניתן להכיר בחברה שבבעלות השחקן כישות משפטית נפרדת לצורכי מס מסוימים, ולהתעלם ממנה לצורכי מס אחרים. הסמכות להתעלם מגויה בסעיף 482 ל-Internal Revenue Code,<sup>84</sup> שעליו נרחיב את הדיון בהמשך. במקרה דנן יש מקום להתעלם מקיומה הנפרד של החברה, בין היתר משום שלשחקן יש שליטה בלעדית ברווחי החברה (מעין יישום של מבחן "השליטה והניהול" במישור המקומי, להבדיל מהמישור הבין-לאומי) ולנוכח אסמכתות המצביעות על חוסר תום-לב במערך הארגוני הנידון.<sup>85</sup> מה עניינו של פסק-הדין בעניין Leavell למאמר דנן? הרי פסק-דין זה ניתן בהסתמך

81 באותו עניין מנה בית-המשפט דוגמות למכביר המלמדות על יכולת פיקוח ושליטה כאמור. כך, למשל, נדרש השחקן באופן אישי להשתתף בכל אימוני הקבוצה, לשחק בכל המועדים הקבוציים, לשמור על כושר טוב, לשמור אמונים לקבוצתו, לשמור על קוד ההתנהגות של הקבוצה, להודיע באופן מיידי על כל פציעה גופנית, להתלבש בצורה מכובדת בפרהסיה וכיוצא בזה.

82 פרשת Leavell, לעיל ה"ש 79, בעמ' 158.

83 שם, בעמ' 169 ואילך.

84 IRC, לעיל ה"ש 71.

85 דעת המיעוט מפי השופט Laro יוצאת חוצץ נגד דעת הרוב, המונעת הלכה למעשה משחקן ספורט את האפשרות להתאגד בחברה. דעת המיעוט גורסת כי אין להתעלם מכך שקיימות למעשה שתי מערכות הסכמים שרירות ותקפות – בין השחקן לבין החברה שבבעלותו ובין זו האחרונה לבין קבוצת הספורט. הואיל והצדדים (השחקן והחברה) לא התעלמו מהסכם זה בפועל, יש להכיר במערכת חוזית כפולה זו. ראו פרשת Leavell, לעיל ה"ש 79, בעמ' 176 ואילך.

על דיני מס ההכנסה האמריקאיים, הוא מתייחס ל־Personal Service Corporation, והשלכותיו נוגעות במיסוי המקומי בארצות־הברית. עם זאת, יש בפסק־הדין כדי לתרום להבנתנו כיצד ראוי למסות בדין הישראלי את הכנסותיה של חברת משלה־יד זרה, כפי שיפורט בהמשך.

#### (ד) מיסוי Personal Service Corporations בדין האמריקאי

בסעיף זה נפנה לשאלה כיצד רשויות המס האמריקאיות מתמודדות עם חברות המספקות שירותים אישיים (Personal Service Corporations). גם לפני מתן פסק־הדין בעניין Leavell זכו חברות אלה בהתייחסות מיסויית מיוחדת במישור הפדרלי בארצות־הברית. הן עלו לסדר־היום הציבורי בארצות־הברית בשנות השמונים של המאה העשרים, וזכו בהתייחסות רבה הן של הקונגרס והן של רשות המיסים הפדרלית. נטייתה של רשות המיסים הפדרלית הייתה למסות את הכנסותיהן של אותן חברות באמצעות בעל המניות העיקרי שלהן. הסיבה למהלך נבעה בעיקר משום ששיעור המס השולי המרבי של היחיד עלה במידה ניכרת על זה של החברה.<sup>86</sup> ככל שפחת בארצות־הברית הפער בין המס השולי של היחיד לבין זה של החברה, התמתן הוויכוח בין רשויות המס לבין הנישומים על סיווגה של חברה כחברה למתן שירותים אישיים.<sup>87</sup>

חששן של רשויות המס בארצות־הברית היה – ונותר במידה מסוימת – שפעילות במסגרת ה־Personal Service Corporation תפחית את חבות המס וגבייתו. כמה כלים עומדים לרשותן לצורך התמודדות עם בעיה זו – חלקם קיצוניים יותר וחלקם פחות.<sup>88</sup> הדרך הדרקונית ביותר היא להתעלם מהישות המשפטית של החברה, בתואנה שמדובר בעסקה מלאכותית שלא נועדה אלא להימנעות ממס. במסלול זה פתוחה הדרך למסות את הכנסות החברה באמצעות בעל המניות שלה. יש לציין כי דרך זו פתוחה גם לפני רשות המס הישראלית – למשל, מכוח סעיף 86 לפקודה.

בשלב מסוים הגיעו רשויות המס האמריקאיות להכרה (לאחר שורה ארוכה של הפסדים בערכאות השיפוטיות)<sup>89</sup> כי אין בכוחן להתעלם עוד מהישות המשפטית של "חברה למתן שירותים אישיים" כחברה לצורכי מס. הכרה זו לא מנעה אותם מלמסות עסקות הקשורות ל־Personal Service Corporations, אלא אילצה אותן למצוא אמצעי מיסוי אחרים. כלי

86 בעניין זה ראו: BORIS I. BITTKER & JAMES S. EUSTICE, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS AND SHAREHOLDERS §2.07[1] (6th ed., 2004).

87 נכון לשנת המס 2005, הן שיעור המס השולי המרבי של היחיד והן זה של החברה עומד על כ־35%, אולם רוחבן של מדרגות המס אינו זהה.

88 ראו BITTKER & EUSTICE, לעיל ה"ש 86, §2.07[1] ואילך.

89 ב־Rev. Rul. 70-101, 1970-1 C.B. 278 (1970) פרסמה רשות המס האמריקאית רשימה של פסקי־דין מאותה עת שבהם נדחתה עמדתה והתקבלה טענת הנישומים. רשימה זו כוללת, בין היתר, את הפרשות הבאות: Van Cochran v. United States, 299 F. Supp. 1113 (1969); Smith v. United States, 301 F. Supp. 256 (1969); Epps et al. v. United States, 301 F. Supp. 256 (1969); Williams v. United States, 300 F. Supp. 928 (1969); Williams v. United States, 300 F. Supp. 1016 (1969).



מתון יותר למיסוי רחב יותר של Personal Service Corporation נמצא במסגרת הדוקטרינה של הסבת הכנסה. רשויות המס מגלות חשדנות יתרה כלפי בעלי מניות שמועסקים על-ידי החברה שבבעלותם. הסיבה לכך פשוטה. החשש הוא שככל ששיעור המס השולי המרבי של החברה נמוך מזה של היחיד, יסתפקו אותם עובדים-בעלי-מניות במשכורת צנועה, ובכך יחסכו תשלומי מס נכבדים. במקרים כאלה ביקשו רשויות המס הפדרליות להפעיל את הדוקטרינה של הסבת הכנסה, שבה הכנסת החברה מיוחסת ליחיד (בעל המניות, העובד בחברה). השאלה המרכזית בדוקטרינה זו היא מי למעשה הרוויח את ההכנסה. בפרשת שחקן הכדורסל שהוצגה לעיל, כמו במקרים דומים אחרים שבהם דובר בחברה המספקת שירותים מקצועיים, טענו רשויות המס כי יש להסב את ההכנסה מהחברה לשחקן הכדורסל. אף שמדובר באמצעי מתון יותר, תוצאתו זהה לזו המתקבלת כאשר מתעלמים מהישות המשפטית.

אולם היו שסברו כי שימוש בדוקטרינה של הסבת הכנסה הוא מיותר, ודימו זאת לפיצוח אגוז באמצעות מקבת.<sup>90</sup> מדוע רשויות המס צריכות להפעיל את הדוקטרינה כאשר קיים סעיף דיני מס ההכנסה הפדרליים הנותן מענה ישיר לבעיה? מדובר בסעיף 482 ל-Internal Revenue Code, אשר קובע בעיקרו כי בכל מקרה שבו מדובר בשני "גופים קשורים" - דהיינו, גופים המצויים בבעלותם או בשליטתם של צדדים בעלי אינטרסים זהים - רשויות המס האמריקאיות רשאיות לחלק ביניהם מחדש את ההכנסות, הניכויים, הקיזוזים וכיוצא בהם, גם אם הם לא התאגדו בארצות-הברית, אם יש בחלוקה זו כדי למנוע התחמקות ממס. סעיף 482 אינו מאזכר מפורשות חברות למתן שירותים אישיים, אולם הוא רחב דיו להכיל אף חברות אלה. רשויות המס בודקות אם בין החברה לבין בעל המניות העובד בה מתקיימים יחסי קרבה או שמא מדובר בקשרים בלתי-תלויים. במקרה האחרון אין תחולה לסעיף 482 הנידון.

סעיף נוסף שמקנה לרשויות המס את הכוח הרשמי להלום בפטיש הוא סעיף 269, שכותרתו "רכישות שנעשו במטרה להתחמק או להימנע ממס". הסעיף מעניק לרשויות את היכולת להתעלם מניכויים אם נמצא שהסיבה העיקרית שלשמה רכש הפרט שליטה בחברה היא התחמקות או הימנעות ממס. סעיף זה אינו מתייחס במישרין ל-Personal Service Corporations, אולם ניתן להחילו גם על חברות אלה. למרות הסתייגותן הרחבה של רשויות המס הפדרליות מהכרה ב-Personal Service Corporations למטרות מס, דיני המס הפדרליים אינם מסדירים מיסוי חברות אלה בפרק מרוכז בקוד המס הפדרלי. קיימים סעיפים ספורים המסדירים באופן מפורש את מיסוין של חברות אלה, אולם הללו פזורים ולוקים בחוסר לכידות. סעיף 269A הוא אחד הסעיפים היחידים שנועדו להסדיר במישרין ובמפורש את מיסוין של Personal Service Corporations. אלא מאי? תחולתו של סעיף זה מוגבלת, שכן הוא רלוונטי רק לחברת Personal Service המעניקה שירותים לגוף אחד בלבד, ולא לחברות שיש להן מגוון רחב יותר של לקוחות.

מהמקבץ לעיל עולה כי דיני המס הפדרליים מייחדים במישור הפנים-מדינתי התייחסות שונה ל-Personal Service Corporations מאשר לחברה רגילה. כפי שראינו, חברה זו דומה

90 ראו BITTKER & EUSTICE, לעיל ה"ש 86, [3]2.07.

בהגדרתה ל"חברת משלח-יד" בדין הישראלי, אם כי ההוראה במשפט הישראלי רחבה הרבה יותר. "חברת משלח-יד" האמריקאית אינה נתפסת כחברה רגילה לצורכי מס, בשל החשש שהיא נוסדה כדי להתחמק או להימנע ממס. כדי לקבוע אם חברה הינה "חברת משלח-יד" אם לאו, עומדים לרשותה של רשות המיסים הפדרלית כלים אנטי-תכנוניים למכביר, חלקם מעוגנים בחקיקה וחלקם דוקטרינות שפותחו בפסיקה, כמפורט לעיל. בהמשך נראה כי הכלים האנטי-תכנוניים הקיימים בארצות-הברית, בכל הנוגע להתמודדות עם "חברת משלח-יד", יפים אף לישראל.

## 2. הדין האנגלי והשוואתו לדין הישראלי ולדין האמריקאי

במסגרת המסע ההשוואתי, נמשיך ונעבור כעת לסיקור הדין האנגלי. מהי, אם כן, עמדתו של הדין האנגלי באשר ל-"Personal Service Companies"? גם באנגליה הועלתה שאלת מיסוי של Personal Service Companies לסדר-היום הציבורי חדשות לבקרים. אותם שיקולי מס עודדו יחידים להתאגד במסגרת Personal Service Companies, וגם כאן לא איחרה לבוא תגובתן של רשויות המס. התגובה של ה-IR (Inland Revenue) בעניין זה נמסרה בהודעה לעיתונות בתאריך 9.3.1999, ומספרה היה 91.35<sup>91</sup>. בשל התהודה הרבה שיצרה, החלו לכנותה כמספר הפנייתה, קרי, IR35. המחלוקת אם למסות Personal Service Companies יצרה כאמור גלים רבים, ונחתמה בחקיקה מתאימה, כשידן של רשויות המס על העליונה.<sup>92</sup> מטרתן של רשויות המס בייזום חקיקה זו הייתה למנוע התאגדויות לצורכי מס. הרעיון היה שבמקרה שבו אלמלא ההתאגדות היה בעל-השליטה-עובד-החברה נתפס כעובד של צד ג (מקבל השירות), אין הוא רשאי ליהנות מהטבות המס המוענקות לחברה.<sup>93</sup> החוק האנגלי מוחל, בין היתר, על יחידים ("עובדים") המעניקים באופן עצמאי שירותים לגורם שלישי ("לקוח"), אולם לא במסגרת חוזה ישיר בין העובד לבין הלקוח, אלא באמצעות גורם שלישי המצוי בתווך (דוגמת חברה או שותפות - "מתווך"). יתרה מזו, התנאים יוצרים מעין חוקה שלפיה אילו הוענקו השירותים באמצעות חוזה שהצדדים לו הם העובד והלקוח (בלא מעורבות של המתווך), היה העובד נתפס בעיני דיני מס הכנסה כעובד של הלקוח.<sup>94</sup> במקרה זה תשלומיו של הלקוח למתווך ימוסו לאחר התאמות מסוימות

91 ההודעה לעיתונות ניתנת לצפייה ב-[www.hmrc.gov.uk/ir35/ir35.htm](http://www.hmrc.gov.uk/ir35/ir35.htm).

92 בכל הנוגע למיסוי ההכנסה, הוספה החקיקה במסגרת נספח 12 ל-"Finance Act, 2000, c.17, §60 (Eng.) (להלן: Finance Act 2000).

93 Judith Freedman, *Personal Service Companies – "The Wrong Kind of Enterprise"*, 1 B.T.R. 1–9 (2001). כמו-כן ראו: David Andrews, *The Impact of IR35 on IT Contractors*, 8(1) C.T.L.R. 4–7 (2002).

94 ס' 1(a)–(c) של ה-Finance Act 2000, לעיל ה"ש 92, שכותרתו "Engagements" Income Tax "to which this Schedule applies". סעיף זה בוטל והוחלף בנוסח דומה על-ידי Earnings and Pensions Act, 2003, c.1, §49 (Eng.) (להלן: Earnings and Pensions Act).

באמצעות העובד כהכנסת עבודה. למעשה, החוק מתעלם מקיומו של הגוף המתווך. אחת הביקורות המרכזיות נגד חקיקה זו היא שאף-על-פי שהעובד נדרש לשלם מס כאילו קיבל הכנסת עבודה, אין הוא נהנה מכל ההטבות הסוציאליות שהיו מוענקות לו במצב זה על-ידי הלקוח-המעביד.<sup>95</sup>

אם הגוף המתווך הוא למעשה חברה, אזי על-פי אחת החלופות נדרש כי לעובד יהיה אינטרס מהותי (material interest) בחברה המתווכת.<sup>96</sup> אולם מהו אותו "אינטרס מהותי"? "אינטרס מהותי" מוגדר בצורה רחבה, וקובע, בין היתר, כי מי שיש לו הכוח לשלוט או ליהנות בשיעור של יותר מ-5% מהון המניות הרגיל של החברה, או מי שיש לו החזקה או הזכות לרכוש זכויות המזכות אותו בקבלת יותר מ-5% מהרכוש המחולק על-ידי החברה, הוא בעל אינטרס מהותי.<sup>97</sup> הוזה אומר, חברה המוחזקת על-ידי 21 בעלי מניות לפחות, בעלי זכויות שוות, אינה נתפסת על-פי החוק האנגלי כ-"Personal Service Company", והכנסתה של החברה מאותם שירותים של בעלי מניותיה לא תיתפס כהכנסתם מעבודה.<sup>98</sup> מחלוקות בנוגע להכרה בחברת שירותים לצורכי מס הגיעו גם לפתחן של הערכאות האנגליות.<sup>99</sup> אחת הפרשות האחרונות היא פרשת Future Online Ltd., שנידונה בבית-המשפט האנגלי לערעורים.<sup>100</sup> השאלה המרכזית שנבחנה על-ידי בית-המשפט באותו עניין היא אם יש להתעלם מישותה של חברת השירותים לצורך חבות המס, ולמסות את ההכנסה ששולמה לחברת השירותים כהכנסת עבודה של בעל מניותיה, מכוח אותה חקיקה של IR35.

- 95 בעניין זה ראו: Anne Redston, *Small Business in the Eye of the Storm*, 5 B.T.R. 566, (2004) 577. ביקורת נוספת הושמעה נגד שיעורי גביית מס נמוכים של Personal Service Companies. נראה כי הציפיות לגבות מס בשיעור של כ-900 מיליון ליש"ט התברו. ראו: Francesca Lagerberg, *Confusion Comes to Timely End*, 8.7.2004 ACCT. AGE 10.
- 96 ס' 3(a)(1) של ה-Finance Act 2000, לעיל ה"ש 92, שכותרתו "Conditions of liability where intermediary is a company". סעיף זה בוטל והוחלף בנוסח זהה על-ידי ס' 51(a)(1) ב-Earnings and Pensions Act, לעיל ה"ש 94.
- 97 ס' 4 בנספח 12 של ה-Finance Act 2000, לעיל ה"ש 92. סעיף זה בוטל והוחלף בנוסח זהה על-ידי ס' 51(4) ב-Earnings and Pensions Act, לעיל ה"ש 94.
- 98 ראו Andrews, לעיל ה"ש 93, בעמ' 6. לצד זאת נדגיש כי במישור הבין-לאומי נקבע באנגליה (באופן שונה מאשר בישראל) שחוקת יחסי העבודה בין העובד לבין הלקוח (תוך פסיחה על החברה המתווכת) לא תחול בשורה של מקרים – למשל, כאשר העובד אינו תושב אנגליה או כאשר השירותים ניתנים מחוץ לגבולות אנגליה (ראו ס' 56(5) ל-Earnings and Pensions Act, לעיל ה"ש 94). כאשר העובד הוא תושב אנגלי והשירותים ניתנים באנגליה, מתייחסים למתווכת כאילו יש לה מוסד-קבע באנגליה (שם, ס' 56(7)).
- 99 נכון לינואר 2005, מיום חקיקת ההוראות הקשורות ל-IR35 נידונו שמונה מקרים בבית-משפט לערעורים באנגליה: שלושה מקרים נפסקו לטובת הנישומים, וחמישה נפסקו לטובת רשות המיסים האנגלית. ברם, בערכאות נמוכות יותר נידונו שש מאות מקרים, שלא הוגש עליהם ערעור.
- 100 Future On-Line Ltd. v. Foulds (Inspector of Taxes), [2004] EWHC 2597 (Ch), 76 TC 100, 590, 148 Sol Jo LB 1283, [2005] STC 198, [2005] All ER (D) 314 (Jan).

חברת Future Online – המערערת – הוחזקה בחלקים שווים על-ידי מר רוברטס, מומחה למחשבים, ואשתו. בשנים הרלוונטיות לאותו ערעור נחתמו שני חוזים בין המערערת לבין שני גופים נוספים: האחד נחתם בין המערערת לבין סוכנות למתן שירותי מחשב (להלן: הסוכן), ולפיו התחייבה המערערת לספק לסוכן את שירותיו של מר רוברטס או אדם אחר בעל הכשרה דומה; החוזה האחר נחתם בין הסוכן לבין חברה אחרת (להלן: הלקוח), שלפיו יסופקו לה, על-ידי קבלנים, שירותי ייעוץ של מומחים בתחום המחשבים. בשנים הרלוונטיות לערעור ביקש הלקוח מהסוכן, על-פי ההסכם השני, את שירותיו הרצופים של מר רוברטס לצורך פרויקט מסוים, שהשלמתו ארכה כמה שנים. רשות המיסים האנגלית טענה כי אילו היה הסכם ישיר בין מר רוברטס לבין הלקוח, היה מר רוברטס נתפס כעובד של הלקוח. בית-המשפט קיבל את עמדתה של רשות המיסים, תוך שהוא מבסס את קביעתו, בין היתר, על מבחן השליטה ועל מבחן ההשתלבות בארגון. בית-המשפט מצא שמר רוברטס היה גורם אינטגרלי במערך העבודה של הלקוח: הוא נטל חלק בצוות-עבודה קבוע במהלך השנים, והשתתף בדיונים ובפגישות מהותיות של הלקוח. מטעמים אלה ואחרים, קבע בית-המשפט כי השימוש במתווך (המערערת) ובסוכן לא גרע ממהותה של ההכנסה ששילם הלקוח למערערת – חברת השירות – כהכנסת עבודה של מר רוברטס (בהתאם להוראות החקיקה של IR35).

לסיכום, בהגדרות של ה-"Personal Service Corporations" האמריקאי, ה-"Personal Service Companies" האנגלי ו"חברת משלח-היד הזרה" הישראלית קיימים שני יסודות משותפים. יסוד אחד דן בזיקה של בעל-המניות-העובד לחברה, והיסוד האחר דן בהגדרה של "משלח-היד" או השירות. לגבי היסוד הראשון ראינו כי הדין האמריקאי דורש החזקה מהותית, קרי 95% ממניות החברה, בעוד הדין האנגלי מסתפק ב-5% בלבד. עוד ראינו כי הדין האמריקאי תוחם את רשימת השירותים, בעוד הדין האנגלי אינו מקדיש מחשבה לסוגיה זו. אף שבשני הדינים מדובר בחברות "Personal Service", ההגדרות קוטביות למדי. הנה כי כן, לאחר השוואת הדינים – זה האמריקאי וזה האנגלי – עלינו לבחון היכן ההגדרה של "חברת משלח-היד הזרה" הישראלית ממוקמת ביחס לשיטות שנסקרו. לגבי זיקת העובד לחברה שבשליטתו, נדרשת בישראל החזקה של 75% מאמצעי השליטה. באשר להגדרת השירות, אין ספק שההגדרה הישראלית רחבה מזו שבדין האמריקאי, אולם צרה מזו שבדין האנגלי. מכאן שמהשוואת היסודות המשותפים לשלושת הדינים, נראה שההגדרה של "חברת משלח-היד הזרה" הישראלית נמצאת בתווך.

## פרק ה: אנומליה ביצירת שעטנז

### 1. כללי

בפרק זה נסתייע בסקירת המשפט המשווה, ונבקש לבדוק אם פעילות המסווגת כיום תחת "חברת משלחיד זרה" הייתה חומקת מרשת המס הישראלית אילולא נחקק סעיף 5(5). במסגרת דיון זה נבחן את האנומליה הראשונה שנוצרת מכוחו של הסעיף. נראה כי אף שהנורמה האנטי-תכנונית נועדה להתמודד עם העדר נחיצותה של החברה, היא בחרה למסות דווקא אותה. על העיוותים בהסדר מיסוי זה נרחיב בהמשך.

לשם הבנת האנומליה נשוב תחילה לדון במישור הבין-לאומי, אך עם זאת נניח בצד, ולו לרגע קט נוסף, את סעיף 5(5). הניחו כי תושב ישראל עובד במשלחיד בעבור חברה שהתאגדה בחוץ-לארץ, שהוא אף בעל שליטה בה, וכי הכנסתה של החברה צומחת בעיקרה מאותו משלחיד. לצורך העניין נניח כי חברה זו אף אינה נשלטת ומנוהלת מישראל. עוד דמו בנפשכם שסעיף 5(5) לא היה חקוק בספר החוקים. האם הכנסות החברה המיוחסות לפרט שטרם חולקו היו מתחמקות במצב זה מרשת המס הישראלית? לכאורה, התשובה חיובית. כדי שחברה תמוסה בישראל, היא צריכה להיות "תושבת ישראל". החברה בדוגמה שלעיל אינה נחשבת "תושבת ישראל" והיא לא התאגדה בישראל, ואף מבחן השליטה והניהול אינו מתקיים לגביה. אולם האם תרחיש זה אכן חסין מחבות מס? האין שום הוראה בפקודה או בעקרונות המס שעל-פיה ניתן למסות תרחיש זה? אם תרחיש זה נקי מכל תכנון מס, והמערך הבין-לאומי שלו לא נועד להימנע ממס, אזי תרחיש זה אכן אינו מקים חבות במס בישראל, ואף אין רציונל למסותו. במילים אחרות, משהוחלט על זיקת המס הבין-לאומית, קרי הזיקה הפרסונלית, אין גם היגיון לסטות ממנה. סטייה מזיקה זו (בפרט לאחר שזיקה זו אומצה באחרונה) פוגעת בוודאות, ביציבות ובעקביות של דיני המס.

מה יקרה אם נוסף נתון אחד לתרחיש שלעיל, ונציין כי מערך בין-לאומי זה נהגה ונבנה באופן שיקטין את חבות המס. הבה נציג כעת אותה שאלה: האם הכנסות החברה המיוחסות לפרט שטרם חולקו היו מתחמקות במצב זה מרשת המס הישראלית? התשובה כעת היא שסביר להניח שלא. קיימת שורה ארוכה של נורמות אנטי-תכנוניות שעל-פיהן היה אפשר למסות אותו תושב ישראל העובד במשלחיד. עם זאת, ייאמר מייד כי נורמות אנטי-תכנוניות אלה אינן קלות ליישום, ומחייבות את רשות המיסים להשקיע מאמץ בהפעלתן.

ובכן, מהו אותו שריון אנטי-תכנוני? להלן רשימה בלתי-ממצה של הכלים האנטי-תכנוניים המצויים בדין הישראלי. יובהר כי הרשימה שלהלן הינה תיאורית גרידא. חיבור זה אינו בוחן כלים אלה בפן הפוזיטיבי ו/או בפן הנורמטיבי, שכן ניתוח כזה חורג ממסגרת הדיון שהוצגה בפתח הדברים.

## 2. נורמות אנטי-תכנוניות כלליות

אחד הכלים הקיימים בדין הישראלי בהקשר של תכנוני מס הוא סיווג פעילות כעסקה מלאכותית או בדויה על-פי סעיף 86 לפקודה. זהו הסעיף המרכזי הפתוח לפני רשות המיסים בבואה להתעמת עם תכנוני מס שונים ומגוונים, בין מקומיים ובין עולמיים. סעיף זה מקנה לרשות המיסים את הסמכות להתעלם מעסקות מסוימות. למעשה, זהו סעיף-הסל האנטי-תכנוני שבפקודה, והוא מהווה "נורמה אנטי-תכנונית כללית".<sup>101</sup> סעיף זה אהוד על פקידי המס, ולכן זכה בתשומת-לב מיוחדת בפסיקה. בפרשת רובינשטיין,<sup>102</sup> למשל, סקר בית-המשפט בהרחבה את סעיף 86 כאשר נדרש לשאלה אם רכישת חברה בהפסדים היא עסקה מלאכותית. הנשיא ברק ציין בפסק-דינו כדלקמן:

"תכליתו של סעיף 86 לפקודה, וסמכות ההתעלמות שבו בפרט, היא למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי. לאור תכלית זו, ומשנמצא כי עסקינן בתכנון מס בלתי לגיטימי, נראה כי יש לפרש את סמכות ההתעלמות של פקיד השומה כסמכות להתעלם מיתרון המס שהנישום ביקש להשיג. ובענייננו, הסמכות היא להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עסקה מלאכותית. יתרון המס נשזר בתוך העסקה המלאכותית, והסמכות להתעלם מן העסקה, כאמור בסעיף 86 לפקודה היא סמכות להתעלם מיתרון המס השזזר בעסקה. פרשנות זו איננה סותרת את לשונו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי להגשים את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי למנוע תוצאה קשה כי חרף קיומה של עסקה מלאכותית, אין כל אפשרות להתמודד עימה משום שהתעלמות מחלקים ממנה או מכולה לא תוביל לתוצאה של מניעת תכנון המס ושלילת יתרון המס, שלמטרה זו בדיוק נועדה הנורמה. ובענייננו, משמעות ההתעלמות היא התעלמות מקיזוז ההפסד הנטען על ידי המשיבה ושלילתו." [ההדגשות הוספו].

נראה כי תרחישים רבים, דוגמת אלה שתוארו בקווים כלליים בראש פרק זה, ייפלו ברמה התיאורטית לגדר סעיף 86. ניתן לומר, למשל, שמקרים אלה נועדו להימנע ממס או להפחיתו באופן לא-נאות. האם סעיף 86 מייתר את סעיף 5(5)? לכאורה, ברמה התיאורטית, אין צורך בסעיף 5(5) לפקודה, אולם נראה שפני הדברים שונים כאשר עוברים מן התיאוריה אל הפרקטיקה. עליונותו הברורה של סעיף 5(5), לפחות מבחינת רשות המיסים, היא קלות ההוכחה – קלות אשר נמוגה כאשר עסקינן בסעיף 86 לפקודה. יתרון נוסף נעוץ בדרישות הטכניות של הסעיף, שיוצרות ודאות ובהירות לגבי השאלה אילו חברות ייחשבו "חברות משלח-יד זרות". לעומת זאת, סעיף 86 לוקה בחוסר בהירות – מהי אותה מלאכותיות? אכן, בתי-המשפט מתחבטים רבות בבואם להכריע אם מדובר בעסקה מלאכותית אם לאו.

101 ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין, מיסים יז' 4 ה' 59, ה' 63 (2003).

102 ש.ם.

לשם כך פיתחה הפסיקה שורה ארוכה של מבחנים לקביעת המלאכותיות, דוגמת מבחן הדפוסים המקובלים ומבחן הטעם המסחרי.<sup>103</sup> מכאן שיתרונו הבולט של סעיף 5(5) הוא למעשה חסרונו העיקרי של סעיף 86.

### 3. נורמות אנטי-תכנוניות פרטניות

הפסיקה הכירה ויישמה שורה ארוכה של עקרונות אנטי-תכנוניים נוספים, הדומים לדיני מס ההכנסה הפדרליים שנזכרו לעיל. בשל כלליותו הרבה של סעיף 86, ניתן להחיל חלק ניכר מעקרונות אלה בד' אמותיו.

עיקרון אנטי-תכנוני אחד הוא עיקרון "היחסים המיוחדים". רשות המיסים מגלה חשדנות רבה אם וכאשר מתקיימים יחסי קרבה מיוחדים בין הצדדים לעסקה, אשר אינם בגדר arm's length.<sup>104</sup> חשדנות זו מתקבלת לא-פעם אף על-ידי הרשות השופטת בפסיקתה. בשל קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים, מתעורר החשש שצורת העסקה אינה משקפת את מהותה. ביישום עיקרון "היחסים המיוחדים" משווים בין העסקה הנוכחית לבין עסקות דומות הנעשות בין צדדים בלתי-קשורים. פער בדפוסי ההתנהגות בין העסקה מושא הבדיקה לבין עסקות דומות מצביע על כך שהעסקה נעשתה לא במסגרת קשרים בלתי-תלויים.

כיצד עיקרון זה מתקשר לענייננו? סעיף 5(5) נועד למסות חברה זרה שתושב ישראל מחזיק ב-75% מאמצעי השליטה בה ומועסק על-ידיה במשלח-יד. ברם, גם אילולא הופיע סעיף 5(5) בספר החוקים, הויקה המיוחדת (קרי, החוקת אמצעי השליטה) שבין היחיד לבין החברה הייתה מאפשרת לרשות המיסים לטעון לקיומם של יחסים מיוחדים, לשלוח את ידה הארוכה לחוץ-לארץ ולמסות גם פעילות זו (לשאלה אם היה ביכולתה למסות את היחיד ו/או החברה נתייחס בהמשך). ניתן לומר כי עיקרון זה עוגן באופן חלקי בפקודה בהוראות שונות, המפנות, למשל, להגדרת "קרוב" שבסעיפים 76(ד) או 88, ולהגדרת "יחד עם אחר", שבסעיף 75(א)(4) לפקודה.<sup>105</sup> עוד ניתן לטעון כי עיקרון זה חוסה בכנפיו הרחבות של סעיף 86 לפקודה.

עיקרון נוסף (או שמא תת-עיקרון של עיקרון "היחסים המיוחדים") הוא עיקרון "מחירי ההעברה" (Transfer Pricing). עיקרון זה נועד להתמודד עם מצבים שבהם קביעת מחירים על-ידי צדדים קשורים (בדרך-כלל בעסקות בין-לאומיות) אינה נעשית בתנאי שוק. צדדים קשורים קובעים לעיתים מחירים השונים ממחירי השוק, כדי לנתב את הרווחים (ולעיתים

103 ראו דיון לעיל בה"ש 55.

104 המונח "arm's-length" מוגדר במילון (Black's Law Dictionary 116 (8th ed., 2004) באופן הבא: "Of or relating to dealings between two parties who are not related or not on close terms and who are presumed to have roughly equal bargaining power; not involving a confidential relationship".

105 על-פי ס' 75(א)(4) לפקודת מס הכנסה: "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו וכן יחד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין."

את ההפסדים) לצד לעסקה החשוף לשיעורי המס הנמוכים ביותר (או הגבוהים ביותר, אם מדובר בהפסדים). עיקרון זה עוגן בסעיף 85א לפקודה, במסגרת תיקון מס' 132 לפקודה. אם נתבונן על לשונו של סעיף 85א, נראה כי ניתן להחילו גם על המקרים שלפנינו.<sup>106</sup> סעיף 85א (א) פותח במילים "בעסקה בין-לאומית", והשאלה הראשונה היא אם כאשר תושב ישראל עובד בחוץ-לארץ במשלח-יד בעבור חברה זרה, מדובר ב"עסקה בין-לאומית". על-פי פרשנות לשונית, התשובה חיובית, שכן בעסקה זו מעורבים הן תושב ישראל והן חברה זרה. יתרה מזו, אם תושב ישראל עובד במדינה א בעבור חברה שהתאגדה במדינה ב, אזי אין ספק שמדובר ב"עסקה בין-לאומית". תנאי נוסף לתחולתו של הסעיף הוא שבין הצדדים מתקיימים "יחסים מיוחדים". בעניין זה אנו נדרשים לפנות הן להגדרה שבסעיף קטן ב והן ליסודות של סעיף 5(5). כזכור, סעיף 5(5) דורש כי בעל משלח-היד יחזיק (במישרין או בעקיפין) ב"75% מהשליטה בחברה. דרישה זו מתיישבת עם הגדרת "יחסים מיוחדים", שכן יחסים אלה מתקיימים כאשר לצד אחד יש שליטה במשנהו. התנאי הנוסף הוא שנקבע מחיר מיוחד "לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי". ניתן לומר כי מדובר בהגדרה רחבה דייה, כך שההכנסות המתקבלות בידי החברה ו/או אלה המתקבלות בידי בעל משלח-היד נופלות לגדרה. המסקנה העולה היא כי באמצעות תמרון (אם כי לא תמיד פשוט), רשות המיסים יכולה למסות על-פי סעיף 85א. השאלה שנתייחס אליה בהמשך היא את מי מהצדדים ראוי אפוא שהיא תמסה. לשאלה זו טרם נתנו מענה.

גם מבחני השליטה בכל הנוגע לקביעת יחסי עובד-מעביד עומדים לרשותה של רשות המיסים. נתבונן עתה על העובדות בפרשת *Leavell*, אולם לצורך הדיון נשנה את זהות השחקנים: *Leavell* הינו תושב ישראל; החברה שהקים (לבד או עם אחרים) הינה חברה תושבת זרה (ולא חברה מקומית, כבעובדות הפרשה); ואף קבוצת הספורט אינה תושבת ישראל לצורך העניין. אם *Leavell* הינו למעשה עובד של קבוצת הספורט, והמבנה התאגידי הבין-לאומי נוצר כדי למנוע מס, אזי יש תחולה לסעיף 86 לפקודה. כאן מחילים את מבחני השליטה מתחום דיני העבודה דרך סעיף 86 לפקודה. גם כאן ניתן אם כן למסות את המערך הבין-לאומי (שיצר לכאורה *Leavell*) מבלי להסתייע בסעיף 5(5) לפקודה. הבעיה שעיימה ניסה כאמור סעיף 5(5) להתמודד היא שהחברה הזרה אינה תושבת ישראל, שכן לא מתקיים מבחן השליטה והניהול (Management and Control).<sup>107</sup> זהו

106 ס' 85א לתיקון מס' 132 קובע כך: "א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בניסיונות העניין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן – תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם. (ב) לעניין סעיף זה, 'אמצעי שליטה' – כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(2); 'יחד עם אחר' – כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(4) גם אם אינם תושבי ישראל; 'יחסים מיוחדים' – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר; 'שליטה' – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב"50% או יותר באחד מאמצעי השליטה; 'קרוב' – כהגדרתו בסעיף 76(ד)."

107 ראו חוזר מס הכנסה מס' 9/2003, לעיל ה"ש 14.



למעשה גרעין הבעיה או שורש הרע מזווית-ראייתה של רשות המיסים. מבחן השליטה והניהול עוגן בחקיקה כחלופה להגדרת תאגיד שהינו תושב ישראל. במהלך השנים יצקה הפסיקה תוכן למבחן השליטה והניהול, והפקודה נתנה גושפנקה לקיומו. ייתכן שאם תורחב ההגדרה של מבחן השליטה והניהול, לא יהיה צורך בסעיף 5(5) לפקודה. אולם הצעה זו אינה נקייה מספקות. ראשית, ייתכן שיהיה מדובר בהרחבה מאולצת במקצת, שכן לפי המבחנים שנקבעו עד היום בפסיקה ו/או בחבק, בקובץ הפרשנות של רשות המיסים, התרחיש הכללי שתואר אינו ממלא אחר מבחן השליטה והניהול.<sup>108</sup> שנית, גם אם תרחיב רשות המיסים את הקווים המנחים לקביעת שליטה וניהול, תהיה זו עדיין פרשנות מנהלית, כך שהרשות השופטת לא תהיה חייבת לאמצה, ולא יהיה לה כמובן משקל כדבר חקיקה. עם זאת, נבקש להסב תשומת-לב לעמדתה של רשות המיסים שלפיה "בכל מקרה, אין להתעלם משליטה מלאה במניות על ידי תושבי ישראל". אומנם ברוב המקרים הממלאים אחר הדרישות של סעיף 5(5) אי-אפשר להחיל את מבחן השליטה והניהול, אולם קיימים מקרים אחדים שבהם אין צורך בסעיף 5(5). כאשר השליטה מלאה, ייתכן שאין צורך להיוקק לסעיף 5(5) כדי למסות את המבנה הבין-לאומי. השאלה היא אם הדבר מחייב בעלות מלאה, או שמא די בבעלות הנושקת למלאה (ואז תישאל כמובן השאלה מהי אותה נקודת השקעה). בעניין זה נבקש להפנות את הקוראים להגדרה הנהוגה בארצות-הברית, שם ההתייחסות לחברת משלח-יד היא חשדנית רק כאשר מדובר בבעלות מוחלטת כמעט, קרי, בהחזקה של 95% ממניות החברה.<sup>109</sup>

סעיף 5(5) הינו בגדר הוראה פרטנית שנועדה ליתן מענה לחששה של רשות המיסים כי במעבר למיסוי הפרסונלי לא ייגבה מספיק מס כאשר תושב ישראל יעבוד במשלח-יד בעבור חברה זרה (שאינה תושבת ישראל). חששה היה מפני תכנוני מס שיבריחו הכנסות מהמדינה. יש תכנוני מס, יצירתיים יותר או פחות, שהינם לגיטימיים. על יצירתיותם של הנישומים (אם כי בהקשר של הגשת דוחות) אמר הסופר הרמן ווק כי זו הספרות הבדיאית היחידה הנכתבת בימים אלה. מכאן מובן חששה של רשות המיסים מתכנוני מס שיפגעו באוצר המדינה. חשש זה רק מתעצם לנוכח העובדה שתכנוני המס שהובילו לחקיקת סעיף 5(5) הם פשוטים עד כדי כך שאין בהם אף מן היצירתיות.

המכשירים האנטי-תכנוניים שנסקרו בפרק זה אינם בגדר רשימה ממצה. נראה כי הפסיקה יישמה ופיתחה כבר שורה ארוכה של כלים אנטי-תכנוניים, שחלקם אף עוגנו בחקיקה. רוב הנורמות האנטי-תכנוניות שצוינו לעיל שזורות כחוט-השני בשיטות משפט שונות. בדיונו בפרק ד ראינו שגם בארצות-הברית רשות המיסים רשאית, למשל, להתעלם מעסקה הנגועה במלאכותיות (sham), להסב הכנסה ולקבוע מחדש מחירים בין צדדים קשורים.

נחזור כעת וניזכר בפרשת *Leavell* ובכלים האנטי-תכנוניים שבדין האמריקאי: מי מוסה בסופו של יום בפרשה זו – האם מר *Leavell*, שחקן הכדורסל, או שמא חברת

108 "קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול", חוזר מס הכנסה 4/2002, מיסים טז/ג 6 (2002) [www.mof.gov.il/taxes/oraot\\_hozrim.htm](http://www.mof.gov.il/taxes/oraot_hozrim.htm)

109 ראו לעיל סעיף ד(ב).

משלח-היד שבשליטתו? שופטי הרוב באותו עניין קבעו כי יש למסות את היחיד, ולא את החברה, בהתבססם על המבחנים של יחסי עבודה והסבת הכנסה. לתוצאה דומה היה מגיע בית-המשפט גם אילו הפעיל את ההוראות האנטי-תכנוניות החקוקות, דוגמת סעיפים 269, 482 או Internal Revenue Code ל-269A. בסקירתנו בפרק זה ראינו שהעקרונות האנטי-תכנוניים הקיימים בישראל דומים במהותם לאלה הקיימים בארצות-הברית. עם זאת, עלינו לזכור שלא כל הכלים האנטי-תכנוניים קלים להפעלה, אם בשל כלליותם ואם בשל נטל ההוכחה הכרוך בהם. הבה נשוב לתרחיש שהוצג בראש פרק זה, שלפיו חברת משלח-היד הוקמה בחוץ-לארץ במטרה להתחמק או להימנע ממס. אם היינו מתגברים על הקשיים הנלווים לכלים האנטי-תכנוניים הקיימים והיינו רוצים למסות על-פיהם את המערך הבין-לאומי, את מי היינו ממסים – את היחיד ו/או את החברה? על-פי העקרונות הקיימים, נראה שהיינו ממסים רק את היחיד. למשל, אם היינו קובעים שהחברה היא מלאכותית, אזי על-פי סעיף 86 היה אפשר להתעלם מקיומה. למעשה, היינו מרימים את מסך ההתאגדות ומייחסים את הכנסות החברה ליחיד. לתוצאה דומה היינו מגיעים גם אם היינו מפעילים את עקרון ההסבה, אולם מבלי להידרש לצעד הקיצוני של התעלמות מהישות התאגידית. במקרה זה היינו אומרים שיש להסב את ההכנסה מהחברה אל היחיד. המסקנה העולה מהאמור לעיל היא שעל-פי עקרונות המס הקיימים, אלמלא סעיף 5(5) היינו ממסים רק את היחיד, ולא את החברה.<sup>110</sup>

#### 4. הסדר אנטי-תכנוני כללי מול פרטני

מהדיון בפרק זה נגזרות שתי שאלות נוספות: הראשונה – האם עדיף ההסדר הספציפי המנוי בסעיף 5(5) לפקודה או שמא היה אפשר להסתפק בהסדרים אנטי-תכנוניים כלליים, דוגמת זה המעוגן בסעיף 86 לפקודה? השנייה – גם אם לא נכריע מי מבין ההסדרים עדיף ונכיר בתקפותם של שני ההסדרים, תיוותר עדיין השאלה מה היחס בין הסדרים אלה. שאלות אלה הינן כלליות, ואינן ייחודיות לחיבור דנן. כדי לא לסטות מנתיב דיוננו, נקדיש להן רק עיון קצר.

בשנת 1966 סיווגה ועדה קנדית בראשותו של קנת קרטרי<sup>111</sup> הוראות אנטי-תכנוניות לארבע קטגוריות. שתי הקטגוריות הראשונות יפות לענייננו. הקטגוריה הראשונה כוללת את הוראות החוק המיוחדות שנועדו להסדיר תכנוני מס ספציפיים. המבחן על-פי קטגוריה זו מכונה "מבחן הצלף". הקבוצה השנייה כוללת הוראות אנטי-תכנוניות כלליות, הישימות

110 במאמר מוסגר נציין שמיסוי רק ברמת היחיד אין משמעותו דווקא חבות מס נמוכה יותר, וזאת בשל הפער בין שיעור המס השולי המוטל על היחיד לבין זה המוטל על החברה. במיסוי כפול – הן במישור היחיד והן במישור החברה – החברה יכולה לצבור רווחים מבלי לחלקם ליחיד במשך תקופה ארוכה (בכפוף להגבלות מסוימות). במקרה של "כפל מס", כאשר החברה בחרה לצבור רווחים, חבות המס הכוללת עשויה להיות נמוכה יותר אם שיעור המס של החברה נמוך משיעור המס האפקטיבי של היחיד.

111 גרוס, לעיל ה"ש 55, בעמ' 441-442.

למגוון רחב של עסקות, ומכאן שמה: "מבחן מכוונת הירייה". סעיף 5(5) הינו דוגמה כאמור להוראה אנטי-תכנונית ספציפית, השייכת לקטגוריה הראשונה, ואילו את סעיף 86 ניתן לשייך לקטגוריה השנייה.

הדיון המשווה בין נורמה כללית לבין נורמה מיוחדת דומה במהותו לדיון המקובל בספרות המשוּוה בין סטנדרט לבין כלל, בהתאמה.<sup>112</sup> הנורמה הכללית, השקולה לסטנדרט, תורמת בעיקר לגמישות ולדינמיות של המשפט.<sup>113</sup> היתרון הברור של הסדר אנטי-תכנוני ספציפי (אם הוא מנוסח כראוי) הוא בדיוק היציבות, האחידות והודאות שהוא יוצר במערכת המס.<sup>114</sup> כך גם סעיף 5(5) לפקודה. סעיף זה מגדיר מפורשות מהי חברת משלח-יד, ולכן נישום המעוניין לעסוק במשלח-יד בחוץ-לארץ יכול לדעת מראש כיצד תמוסה פעילותו, ולכלכל את מעשיו בתבונה. יתרה מזו, סעיף 5(5), בנוסחו דהיום, מקל על רשות המיסים מבחינה פרוצדורלית. די בהוכחת כמה מרכיבים פשוטים יחסית (דוגמת שיעור אחזקותיהם של תושבי ישראל בחברה) להחיל את סעיף 5(5). סעיף 86, לעומת זאת, דורש מרשות המיסים מאמץ רב יותר, בעיקר בשל נטל ההוכחה הכבד והצורך באיסוף המידע, הנמצא בדרך-כלל בידי הנישום. לא למותר לציין שתועלתו של האחד (רשות המיסים) היא עלותו של האחר (הנישום). מאידך גיסא, לנוכח הסקירה שלעיל נראה כי גם בלא סעיף 5(5) היה בכוחה של רשות המיסים להתמודד עם אותם מצבים שבהם תושב ישראל עובד במשלח-יד בעבור חברה זרה. התמודדות זו הייתה מלווה אומנם קשיי הוכחה, אולם בסופו של דבר היה אפשר למסות את מערך תכנון המס שאותו ניסה סעיף 5(5) למנוע מבלי לסטות מעקרונות מיסוי קיימים, שמקובלים גם בדינים אחרים. לכן, על-פי קו טיעון זה, ניתן להעלות את הספק אם היה מקום לסבך את מערכת המס ולהוסיף הוראות מיוחדות לחברת משלח-יד זרה.

עלינו לזכור שהשאלה הראשונה שהצגנו – אם הסדר פרטני עדיף על הסדר רחב – אינה ייחודית דווקא לחיבור דנן, שכן רוב ההוראות האנטי-תכנוניות בפקודת מס הכנסה, למעט סעיף 86, הן הוראות ספציפיות. כך הם, למשל, סעיף 83 לפקודה, העוסק בהסבת הכנסה לטובת צעירים; סעיף 84, שעניינו בהסבות הניתנות לביטול; וסעיף 275, שדן בחברה נשלטת זרה. בפרק זה לא בדקנו אם סעיף 5(5) עדיף על הוראות ודוקטרינות קיימות, אלא ניסינו לשער מה היה קורה אילו לא נחקק. בהקשר זה מנינו שורה של כלים אנטי-תכנוניים קיימים שהיה בכוחם למסות את חברת משלח-יד הזרה, אם זו אכן הייתה נגועה במלאכותיות. נוסיף ונאמר כי אף אם יש צורך בהסדר ספציפי, ההסדר דהיום לוקה בחסר.

השאלה הנגזרת השנייה דנה ביחס שבין הוראה ספציפית להוראה כללית. אף אם נכריע בשאלה הראשונה ונקבע כי ההסדר הפרטני (סעיף 5(5)) עדיף על ההסדר הכללי (סעיף

112 בעניין זה ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 98 ואילך.

113 ראו שם, בעמ' 99: "מי שמחליטים לבכר את הסטנדרט על פני הכלל (Rule) מעדיפים את הגמישות, הדינאמיות ויצירת מערכת איזונים בין ערכים וצרכים שונים על פני גורמים כמסוימות, העדר מניפולטיביות, אחידות, יציבות ובטחון."

114 שם.

86), במציאות המשפטית של היום שני ההסדרים דרים יחדיו. לכן נשאלת השאלה הבאה: אם ניתן להפעיל על עסקה מסוימת הן את סעיף 5(5) והן את סעיף 86, האם יד ההוראה הראשונה על העליונה? בדין הכללי, אם יש הוראה פרטנית, היא גוברת על הוראה כללית.<sup>115</sup> לכן התשובה לשאלה שלעיל היא בדרך-כלל חיובית, בפרט כאשר ההסדר הספציפי הינו הסדר שלילי. לכאורה, הרציונל של הדין הכללי יפה אף לדיני המס. נראה אף שמדרג זה בין ההסדרים נוח במקרה זה לרשות המיסים, שכן סעיף 5(5) אינו משיט עליה נטל הוכחה כבד.

אולם מה הדין אם על עסקה מסוימת ניתן להפעיל את סעיף 86 אך לא את סעיף 5(5)? הטענה הכללית בחיבור זה היא שמן הראוי לא למסות את המקרים שהדין הישראלי לא היה ממס אלמלא סעיף 5(5), כדי לא לסטות מעקרונות מס קיימים. אולם לכל מטבע יש שני פנים. הצד האחר של אותו מטבע מתייחס למקרה שבו לא התמלאו מי מתנאי סעיף 5(5), מחד גיסא, אך ניתן למסותו מכוח עקרונות מס אחרים, מאידך גיסא. אף שהביקורת במאמר זה אינה נסבה על תנאי הסעיף, קשה להתעלם מכך שהוא סובל ממידה לא-מבוטלת של שרירותיות. תנאי הסעיף הם טכניים ברובם. לצורך הדיון נניח לרגע שסעיף 5(5) הינו הסדר רצוי, שאף מנוסח כהלכה. במקרה זה, האם ניתן להחיל את הנורמה האנטי-תכנונית הכללית כאשר מי מתנאי סעיף 5(5) אינם מתקיימים? האם יש הבדל מהותי בין חברה שרק 74% מאמצעי השליטה שלה מוחזקים על-ידי תושבי ישראל לבין חברה ש-75% מאמצעי השליטה שלה מוחזקים בידי תושבי ישראל? אם ידוע לנו שבמטרה להימנע ממס בחר תושב ישראל, העוסק בעבור חברה זרה במשלח-יד, להחזיק רק ב-74% מאמצעי השליטה של החברה, או שהחברה שלו בחרה מאותו שיקול להעסיק במשלח-היד תושבי ישראל המחזיקים רק 49% מאמצעי השליטה (ולא 50%) – האם נרצה שהוא יתחמק מרשת המס הישראלית? סביר להניח שלא. מה יעשו רשויות המס במקרה זה? לא יהיה בכוהן למסות על-פי סעיף 5(5), הואיל ולא התמלאו כל התנאים המקדמיים הטכניים. מכאן שהם יפנו לעקרונות המיסויים הקיימים, שחלקם נסקרו בפרק זה, וימסו על-פיהם.

נעיר כי עמדתן של רשויות המס הינה ברורה. לדידן, הן רשאיות לבחור מבין כל ההוראות האנטי-תכנוניות העומדות לרשותן. דברים אלה כתובים ברחל בתך הקטנה בחבק, בקובץ הפרשנות של רשות המיסים, לגבי היחס בין סעיפים 83-84 (הסדרים ספציפיים לעניין הסבה) לבין סעיף 86 (ההסדר הכללי).<sup>116</sup> כדי לשמור על שוויון (אופקי ואנכי) בין הנישומים

115 בעניין זה ראו בג"צ 2313/95 קונטקסט לינסן (ישראל) בע"מ נ' שר הבריאות, פ"ד נ(4) 397 (1996). במקרה זה הוגשה העתירה על-ידי יבואנית עדשות-מגע. העותרת טענה, בין היתר, כי הוראה חדשה שהוצאה מטעם משרד הבריאות לעניין יבוא עדשות-מגע אינה תקפה. בעניין זה נדרש בית-המשפט הגבוה לצדק לדון ביחס שבין הסדר ספציפי לבין הסדר כללי. בית-המשפט פסק, בין היתר, כדלקמן: "אולם נוכח סמכות היתר הקיצונית המוענקת בפקודה לשר התעשייה והמסחר, אין זה מן הראוי כי סמכות זו תופעל כל אימת שקיים מקור גורמטיבי אחר להסדר ספציפי של אותו תחום עצמו. במילים אחרות, ההצדקה להפעלתה של סמכות הסל' שבפקודה קיימת כיום רק כשיש 'חלל חקיקתי' להסדר... שכן, נקודת המוצא חייבת להיות כי הסדר ספציפי שולל הסדר כללי..." (שם, בעמ' 405).

116 בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, ד"ר 67, כתוב כי "סעיפים 83 ו-84 לפקודה דנים בביטול

בגביית המיסים, רשות המיסים יכולה לתמוך את עמדתה, בין היתר, גם בעקרון תום-הלב<sup>117</sup> ובכללי פרשנות מקובלים.<sup>118</sup> חיזוק נוסף נמצא בהלכה שלפיה לרשות המיסים יש סמכות טבועה להתעלם מעסקה גם אם אין הוראה חקוקה כזו. קל וחומר כאשר יש בפקודה הוראה מפורשת המעניקה לרשות המיסים סמכות להתעלם מעסקה מלאכותית או בדויה.<sup>119</sup> ניתן לסכם סוגיה זו ולומר כי ניצול לרעה של נורמה אנטי-תכנונית פרטנית ועקיפתה על-ידי הנישום מקנים לרשות המיסים את הכוח להחיל על המקרה הוראה אנטי-תכנונית כללית.<sup>120</sup> מכל מקום, הקושיה אם ניתן להחיל הסדר כללי מקום שמתעמים טכניים אי-אפשר להחיל את ההסדר הספציפי לא הייתה מתעוררת אילו לא נוסחו תנאי סעיף 5(5) כחוקה חלוטה.

הסבות מסוימות מבלי לגרוע בכלל הקבוע בסעיף 86. יתרה מזו, בעמ' 72 כתוב כי "עסקה - הסבה, ייתכן שיחולו עליה הסעיפים 83, 84 ו-86 - ואין סתירה ביניהם" [ההדגשה הוספה].

117 להרחבה בעניין ההצדקות להגבלת הזכות לתכנון מס ועקרון תום-הלב, ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 30 ואילך.

118 שם, בעמ' 90.

119 בעניין זה ראו ע"א 734/74 ארנולד שפאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פד"א (1) 271 (1975). באותו מקרה רשם המערער דירה בת שישה חדרים בבית משותף הכולל חמש יחידות רישום נפרדות בנות כחדר אחד כל אחת. המערער ביקש לערוך שומה לכל יחידה בנפרד, במקום על הדירה בשלמותה, באופן שיקטין את חבות המס. באותה עת לא הייתה הוראה בחוק לעניין מס רכוש שהסמיכה את רשות המיסים להתעלם מהעסקה (דוגמת ס' 86 לפקודת מס הכנסה). למרות זאת דחה בית-המשפט את עמדת המערער, ופסק כדלקמן: "...אכן בחוק מס רכוש אין הוראה המסמיכה את המשיב להתעלם מעסקאות מלאכותיות או בדויות, כדוגמת ההוראה שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), אולם העדר הוראה כזו בחוק אינו מחייב את המשיב להתחשב בעסקה שהיא בעליל מלאכותית ושהיא מחוסרת טעם כלשהו וזולת הטעם להימנע ממס (כלשון כב' השופט ויתקון בע"א 265/67 פד"י (2) 593, 603). בספרם של ויתקון-נאמן על דיני מסים (מהדורה רביעית) מובא (בעמוד 51) ציטוט מדו"ח ועדה מלכותית אנגלית בעניין הטלת מס על רווחים והכנסה שבו נאמר, שאם העסקה היא למעשה בדויה הרי יש להתעלם ממנה ואין לכך כל צורך בהוראה בחוק. בתי המשפט באנגליה פסקו לא פעם שעסקה, שאין בה תכלית מסחרית, אלא היא נובעת מטעמים פסיקאליים, היינו מהרצון להפחית החבות במס, הרי אפילו אם יש בה יסודות מסחריים מסוימים אין להתחשב בה כעסקה מסחרית לצרכי מס הכנסה, אף כי בחוק מס הכנסה האנגלי אין הוראה בדומה לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (ראה, Lupton V. F. A and A.B. Ltd. (1969) 2 All E.R. 1042. 1051 המאוזכר בספרם הנ"ל של ויתקון-נאמן בעמ' 52). אולם כנגד זה ראו קליגסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 50 ואילך. נציין כי לגישתו של פרופ' גליקסברג, ניתן להצדיק את עמדת בית-המשפט בפרשת שפאר מכוח עקרון תום-הלב. שם, בעמ' 57.

120 ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 100: "אולם, אין להתעלם מחסרונם הגדול של הכללים (Rules) המאפשר הליכה על גבולותיהם ולצידם באופן שגם פרשנות פונקציונאלית לא תוכל לה אף אם תרחיב את תחולת הכללים (Rules) על ההתנהגויות הגבוליות. גבוליות זו, המזינה תכנוני מס, יוצרת לעיתים את הצורך להחיל נורמות אנטי תכנוניות כלליות על תכנוני מס, המושגות על נורמות אנטי תכנוניות מיוחדות." [ההדגשה הוספה].

## 5. נסיונו של המחוקק לשנות את התכנון המיסוי

סעיף 5(5), בניסוחו דהיום, חורג מנורמות מיסוייות מקובלות, ביוצרו שעטנו. הכיצד? כדי להשיב על קושיה זו נחזור ונזכיר מה בעצם רצה המחוקק להשיג בחוקקו את סעיף 5(5) לפקודה.<sup>121</sup> תיקון מס' 132 החיל רפורמה במיסוי הבין-לאומי. במסגרת הרפורמה נקבע כי בעל משלח-יד (דוגמת עורך-דין) שיתן את שירותיו בחוץ-לארץ יחויב במס בישראל על הכנסתו הכלל-עולמית מכוח הזיקה הפרסונלית. מקום הפקתה של ההכנסה ממשלח-היד יהיה המקום שבו ניתן השירות (חוץ-לארץ), בהתאם לסעיף 4א(3) לפקודה, וההכנסה עצמה תמוסה מכוח סעיף 2(1) לפקודה. המחוקק צפה תכנון מס טריוויאלי שעל-פיו אותו עורך-דין ייסד חברה זרה, שאינה תושבת ישראל, מבלי שיהיה לו צורך מהותי בה מלבד הרצון להתחמק ולהימנע ממס. החברה במקרה זה תלויה לגמרי בכישוריו האישיים של עורך-הדין ובשירותי עריכת-הדין שהוא נותן ללקוחותיו.<sup>122</sup> לחברה בהקשר זה אין שום תוכן ומהות ממשיים. המחוקק רצה, אם כן, לסכל הימנעות ממס על-ידי התארגנות במסגרת חברת משלח-יד זרה. החשש היה שהנישום יצליח באמצעות מבנה זה לנתב הכנסות מהמדינה, שלא ימוסו על-ידיה. למעשה, המחוקק רואה התארגנות זו בעין לא-יפה. המחוקק מנסה ליתן מענה לנסיונות עקלקלים (או מלאכותיים) של נישומים להגלות הכנסה מזרועה הארוכה של רשות המיסים.

כאמור, אלמלא סעיף 5(5) הייתה רשות המיסים מפעילה את אחת מהנורמות האנטי-תכנוניות הקיימות שנידונו לעיל כדי להתמודד עם הקושיה. בעניין זה ניתן לפנות שוב לפרשת Leavell. בפרשה זו התחבטו כאמור השופטים אם יש ממשות לחברת משלח-יד. הכלים שעמדו לרשותם לא היו מעטים. כפי שראינו, על-פי הדין האמריקאי יכלו השופטים לפנות הן לעקרונות אנטי-תכנוניים מקובלים שמכוחם ניתן להתעלם מהישות המשפטית כליל או להסב הכנסה, והן להוראות חקיקה פרטיקולריות. הדיון התמקד אומנם במישור המקומי-הלאומי, ולא הבין-לאומי, אולם הוא יכול לזרות אור גם על ענייננו. אחרי ככלות הכל, גם בענייננו מקור הבעיה הוא בקיומה של חברת משלח-היד (אם כי בזו הזרה, ולא המקומית). החשש היה, כאמור, שבלא סעיף 5(5) יעדיפו בעלי משלח-יד ליתן שירותים בחוץ-לארץ באמצעות חברה, רק כדי להימנע מתשלום מיסים בישראל.

## 6. מיהו מושא המס או מהי יחידת המס?

הדעת נותנת שגם בלא סעיף 5(5) לא הייתה רשות המיסים עוברת בשתיקה אם בעל משלח-יד היה מספק את שירותיו באמצעות חברה זרה. אלא מאי? על-פי נורמות אנטי-תכנוניות נהוגות, הכנסות החברה היו ממוסות באמצעות הפרט נותן השירותים, ולא באמצעות החברה. אם נקבע כי המסגרת הארגונית של החברה נועדה לנתב אליה הכנסות מהנישום הפועל במסגרתה, אזי רשות המיסים מתעלמת לרוב מקיומה של החברה (על-ידי

121 בעניין זה ראו דיוננו בתת-פרק 2א של חיבור זה.

122 ראו דברי הנציבה, לעיל ה"ש 15, בעמ' 14.

הרמת מסך ההתאגדות) או מייחסת לנישום את כל הכנסתה של החברה (אף שמדובר בכלים שונים, התוצאה דומה).<sup>123</sup> אם ממסים ברמת החברה, אזי משתמע מכך שמכירים בחיוניותה ובממשותה של החברה. אולם אם החברה (משלח-יד) נוסדה למעשה רק לשם תכנון מס לא-לגיטימי, יש להתעלם מהצורה (מהחברה) ולמסות רק את המהות, קרי, רק את נותן השירותים (גם על ההכנסה שלא חולקה).

קצת נפנה לשאלה הרטורית (אף שהתשובה אינה הגיונית): חרף החשדנות הרבה כלפי חיוניות החברה, שבגינה נחקק סעיף 5(5), את מי הסעיף מעדיף למסות – את החברה או את בעל משלח-היד? ובכן, למרות הספקנות ביחס לכשרות החברה, המיסוי הוא ברמת החברה.<sup>124</sup> עיינו הרואות כי בסעיף 5(5) המחוקק מנסה ליהנות מכל העולמות – מצד אחד, הוא מפקפק בחיוניותה של החברה (חברת משלח-היד הזרה) ומעלה חשד כי היא נוסדה רק לצורכי המס; ומצד אחר, הוא סומך ידו עליה בכל הקשור למיסויה כישות נפרדת. הווה אומר, בכל הנוגע לנחיצותה של החברה, המחוקק מגלה קטנות-אמונה; ברם, כאשר הוא נדרש למסותה, לפתע הוא מביע בה אמון מלא. אנומליה זו אינה מתיישבת עם העקרונות המיסויים המקובלים שאוזכרו לעיל. הלא די בכך שפקודת מס הכנסה כבר איבדה מזמן את פשטותה? מדוע יש להוסיף על ליקוי זה גם חוסר עקביות?

## פרק ו: אנומליה בהעדר זיקת מיסוי בין-לאומית

### 1. שיטות של מיסוי בין-לאומי

האנומליה שהוצגה לעיל קשורה לאנומליה שתוצג בפרק זה. כדי להבין את מהותה, אנו נדרשים לדון תחילה בדיני התחולה הבין-לאומיים. שתי זיקות למיסוי בין-לאומי מקובלות בשיטות מס שונות: האחת, שיטת המס על בסיס טריטוריאלי (Territorial Tax System or Source Principle); והאחרת, שיטת המס על בסיס פרסונלי (Worldwide Tax System or Residence Principle). השיטה הראשונה מעניקה סמכות למדינת-המקור למסות הכנסות אשר הופקו ונצמחו בגבולות הטריטוריה שלה, בין אם הופקו ונצמחו על-ידי תושביה ובין אם לאו. השיטה השנייה מעניקה את הסמכות למסות על-פי התושבות, ולא על-פי מקום הפקתה של ההכנסה. מכאן שהמדינה זכאית למסות את תושביה גם על הכנסות שהופקו מחוץ לטריטוריה, קרי, בחוץ-לארץ. על הרציונלים העומדים בבסיס כל זיקה עמד פרופ'

123 בהערת-אגב נציין כי אנומליה זו הייתה מתמתנת אילו במדינת החוץ לא היה מוטל מס במישור החברה, אלא רק במישור היחיד.

124 ס' 5(5) ממסה ברמת החברה, אולם אם וכאשר תחלק חברת משלח-היד הזרה הכנסות ליחידים תושבי ישראל (בעלי-השליטה-העובדים שלה), הם ימוסו על הכנסות אלה בשיעורי המס החלים על יחיד בישראל.

אדרעי בספרו.<sup>125</sup> הזיקה הפרסונלית נובעת, בין היתר, מעקרון ההנאה – תושבי המדינה נהנים מהשירותים שהמדינה מעניקה להם, ולכן הם נדרשים לשלם מס למדינה כל עוד הם מוגדרים כתושביה. זיקה זו מוצדקת גם מכוח תיאוריית הזיקה הכלכלית, המושתתת על היכולת לשלם,<sup>126</sup> והיא מוצדקת גם על-פי עקרון השוויון. לשון אחר, מס הכנסה מוטל על תושבי המדינה לפי יכולתם לשלם, בלא קשר למקום הפקתה של ההכנסה.<sup>127</sup> הרציונלים העומדים בבסיס הזיקה הטריטוריאלית הם כלכליים בעיקרם: הזיקה היא בין ההכנסה לבין המדינה, ולכן ההתמקדות היא במנגנון המפיק הכנסות, אשר זוכה בשירותים שהמדינה מספקת ועל-כן חייב במס בעבור אותה זכאות שימוש. הואיל ומדובר בהליך ייצור כלכלי, הרציונלים המוכרים מושתתים אף הם על שיקולים כלכליים.<sup>128</sup>

כל שיטת מס בוחרת לעצמה את זיקת המיסוי המתאימה לה, אך למעשה אין כמעט בנמצא שיטות מס המבוססות רק על הזיקה הטריטוריאלית או רק על הזיקה הפרסונלית. בדרך-כלל שיטות המס מיישמות שיטת מס משולבת, המכליאה בין שתי הזיקות יחדיו. למרות השוני בין שתי השיטות הנידונות, ניתן להצביע על קו כללי דומה, והוא "הזיקה". בסמכותה של המדינה למסות אך ורק אם קיימת זיקה – פעם מדובר בזיקה טריטוריאלית ופעם בזיקת תושבות, אולם בכל מקרה המדינה אינה זכאית למסות כאשר ההכנסה או מושא ההכנסה משוללים כל זיקה למדינה. הגיונם של הדברים ברור, ואין מקום להרחיב בעניין.

## 2. איזו זיקת מס מנחה במיסויה של חברת משלח-יד זרה?

כאן נעיר את שרמזנו קודם. בכותרת של תת-פרק זה נשאלה השאלה על-פי איזו זיקת מיסוי בין-לאומית ממוסה חברת משלח-היד הזרה. התשובה, למרבה הצער, היא שחברת משלח-היד הזרה ממוסה במנותק מזיקות המס הבין-לאומיות המוכרות. משמע, סעיף 5(5) לוקה בחסרון לכידות מהותי נוסף, שכן הוא סוטה הן מעקרון המיסוי על-פי הזיקה הטריטוריאלית והן מזה המבוסס על הזיקה הפרסונלית. פועל יוצא מכך הוא שלכאורה רשות המס הישראלית משוללת כל סמכות למסות את חברת משלח-היד הזרה. חברת משלח-היד הזרה אינה ישות ישראלית ואינה נמצאת בטריטוריה הישראלית, אולם היא ממוסה על-ידי הדין הישראלי.

דמו לעצמכם את המקרה הבא: תושב ישראל עובד ומפיק הכנסה בישראל. אין תמה כי זכותה של מדינת-ישראל למסות הכנסת עבודה זו, ולו מן הטעם שהכנסה זו הופקה בגבולות המדינה. כעת נניח שאותו תושב עובד לפרקים בחוץ-לארץ. הואיל ועל-פי הנחתנו מדובר עדיין בתושב ישראלי, גם על הכנסתו הכלל-עולמית הוא נדרש לשלם מס

125 ראו אדרעי, לעיל ה"ש 6, בעמ' 41 ואילך.

126 שם, בעמ' 42.

127 פרופ' אדרעי משתמש במונח הרחב יותר "חבר קהילה" (ראו שם), אולם לצורך דיונונו די בהתייחסות ל"תושב".

128 להרחבת הדיון ראו שם, בעמ' 46 ואילך.



בישראל. בתרחיש הראשון, חובת תשלום המס בישראל נשענת על העיקרון הטריטוריאלי ו/או הפרסונלי, ואילו בתרחיש השני – על העיקרון הפרסונלי בלבד. דמו כעת כי אותו אדם העתיק את מקום מגוריו לחוץ-לארץ, ניתק את כל קשריו עם ישראל, וכיום אין הוא נחשב עוד תושב ישראל, אלא תושב חוץ-היעלה על הדעת למסותו כיום על-פי דיני המס הישראליים? התשובה היא באופן חד-משמעי "לא", שכן נגדעו כל זיקותיו למדינת-ישראל. למה הדבר דומה? טלו מקרה של פרט, תושב של אותה מדינת חוץ, המפיק הכנסה באותה מדינת חוץ – האם יש סמכות למסותו בישראל? מובן שהתשובה שלילית. נחזור כעת ל"חברת משלח-היד הזרה" – חברה זו משולה לאותו תושב חוץ; מדובר בחברה שהתאגדה בחוץ-לארץ, שהשליטה בה וניהולה אינם נעשים מישראל, ואלמלא סעיף 5(5) היא הייתה נחשבת חברה "תושבת חוץ" לכל דבר ועניין. חברה זו משוללת כל זיקה לישראל, שכן אין היא מתנהלת בטריטוריה ישראלית ואין היא תושבת ישראלית. במילים אחרות, החברה היא "אקס-טריטוריאלי" ו"אקס-פרסונלית" למדינת-ישראל. הקשר היחיד שלה לישראל הוא עקיף, ומתבטא בכך שהיא מוחזקת (בשיעור מסוים) על-ידי בעל מניות תושב ישראל. כפי שציינו כבר בתת-פרק 2, סעיף 5(5) יוצר פיקציה: ראשית, רואים את ההכנסה "כהכנסה המופקת בישראל" (רישת סעיף 5); ושנית, רואים את חברת משלח-היד כאילו השליטה בעסקיה וניהולם מופעלים מישראל (סעיף 5(5)(ב)). כאן המקום לציין את הסתירה הפנימית של הסעיף. רישת הסעיף מתמקדת במקום הפקתה של ההכנסה, ואילו גוף ההסדר מתמקד בתושבותה של חברת משלח-היד. כידוע, סעיף 4 לפקודה מסדיר היכן מופקות הכנסות; ההוראה ברישא של סעיף 5 מרחיבה למעשה את סעיף 4 – את מקום הפקתה של ההכנסה (ככל הנראה, של חברת משלח-היד). אם נתבונן על הכותרת של סעיף 5 (הוראות מיוחדות לעניין מקום הכנסה), ניווכח כי רישת הסעיף מתיישבת עם כותרתו. לעומת זאת, ההסדר הקבוע בגוף הסעיף אינו דן במקום הפקתה של ההכנסה, אלא במבחן התושבות (שכן הוא מדמה כאילו החברה מנוהלת ונשלטת מישראל). מכאן, שאם ההכנסה המצוינת ברישת הסעיף מתייחסת להכנסתה של חברת משלח-היד הנובעת ממשלח-היד, אזי היא מתייחסת לנוכח המשלטה של החברה בגוף סעיף 5(5) לחברה אשר נשלטת ומנוהלת מישראל. בכל מקרה, אף שרישת הסעיף אינה מתיישבת למהדרין עם גוף הסעיף, בסיכומם של דברים הסעיף מנסה למסות את הכנסות החברה.

עניינו הרואות כי על-פי הזיקה הטריטוריאלי ו/או על-פי הזיקה הפרסונלית הטהורה, לא היה מקום למסות את חברת משלח-היד הזרה (להבדיל מבעלי השליטה). אין להכנסותיה של חברת משלח-היד כל זיקה לישראל, ובכך, כאמור, חרג סעיף 5(5) מדיני התחולה המקובלים. סעיף 5(5) נועד להתמודד עם תכנוני מס, ונראה כי העדר הזיקה לישראל לא הרפה את ידיו של המחוקק. המחוקק מצא דרך להתמודד עם בעיה זו. כיצד? בלוליינות מופלאה: ראשית, הוא אבחן קורטוב של זיקה בחברת משלח-היד הזרה; ושנית, הוא הצליח לשלב בין שתי הזיקות יחדיו. את הישראליות של החברה הוא מצא בוותם של "בעלי המניות תושבי ישראל". למען הסר ספק, הוא הצליח גם להגדיר זיקה טריטוריאלי, בכך שדימה "כאילו השליטה על עסקיה [של החברה] וניהולם מופעלים מישראל".<sup>129</sup> גם

129 ראו לשון ס' 5(5) לפקודה.

אם לראשונה סברנו שחברת משלח-היד הורה אינה ישות ישראלית ואינה בטריטוריה הישראלית, כפה המחוקק הגדרה שלפיה שתי הזיקות מוחלטות יחדיו. בפרק ח ננסה ליתן מענה לאי-לכידות זו מבלי לפגוע בהגדרה של "חברת משלח-יד זרה".

### פרק ז: הקושי ביריעתו הרחבה של סעיף 5(5) לפקודה

בדינונו לעיל סקרנו שורה של הוראות ועקרונות שעל-פיהם היה אפשר למסות את הפעילות הבין-לאומית מושא מאמר זה גם אילו לא נחקק סעיף 5(5). חלק מעקרונות אלה הועלו גם בדיון בפרשת *Leavell*. ממקבץ זה עולה כי סעיף 5(5) עלול למסות הכנסות מפעילות בין-לאומית גם אם זו אינה מוגדרת כמלאכותית או כתכנון מס לא-לגיטימי על-פי אמות-מידה אחרות (למשל, על-פי סעיף 86 ויתר הכלים האנטי-תכנוניים שאזכרו לעיל). מן הראוי לא למסות אותם מקרים, קרי, מקרים אשר אינם נגזעים בסממן המלאכותיות אולם נופלים מטעמים טכניים להגדרת "חברת משלח-יד זרה". החוק מורה אומנם למסותם, אולם מה ההיגיון המיסויי בכך? נראה כי לגבי מקרים אלה סטה המחוקק מעקרונות מיסויים מקובלים.

מהם אותם מקרים אשר על-פי החוק היבש יש למסותם אולם לא בגינם נחקק סעיף 5(5) לפקודה? דמו בנפשכם איש יחסי-ציבור תושב ישראל המעוניין להציע את שירותיו בחוץ-לארץ, אך סבור שלקוחותיו יתייחסו אליו ברצינות רבה יותר אם יציג את עצמו לא כעצמאי העובד לבדו, אלא כנושא משרה בכיר של חברה. הוא מניח כי יצליח לשווק את עצמו ללקוחות בקלות רבה יותר אם יעניק את שירותיו באמצעות גוף מאוגד ומסודר. הדעת נותנת אף שלא רק מטעמי תדמית ושיווק יבכרו אנשים רבים ליתן שירותים באמצעות חברה, ולא באופן ישיר, אלא אף משיקולים של דיני תאגידיים ושל ביטחון עסקי, דוגמת הגנה מפני נושים. יתרה מזו, אם פרט סבור שהקמת חברה זרה שבאמצעותה יספק שירותים תקטין את חבות המס שלו בחוץ-לארץ – האם ניתן לומר בלשון שאינה משתמעת לשני פנים כי מבחינת הדין הישראלי דבק פגם בשיקול-דעתו? המציאות העסקית מורכבת, וניתן להגות תרחישים נוספים רבים שבהם המטרה להימנע ממס בישראל היא שולית, ואולי אף אינה קיימת כלל. למרות זאת, נוסחו הנוכחי של סעיף 5(5) מחייב למסות גם תרחישים המשוללים כל תכנון מס, שכן תנאיו מקימים למעשה חוקה חלוטה, שאין בכוחו של הנישום להפריכה. אולם אם נמסה את המקרים הללו, נחטיא את תכלית החקיקה, ונגבה מס שאינו מס-אמת. ככלל, אנו מפעילים את מכשיר ה"אנטי" כאשר מושא ה"אנטי" מתרחש או לחלופין עומד להתרחש. כך, על-דרך משל, אנו מפעילים את תוכנת ה"אנטי-וירוס" כאשר אנו מאתרים ומזהים "וירוס" המאיים לפגוע במחשב שלנו. על אותו משקל, כאשר נישום מוציא לפועל תכנון מס, דיני המס רוצים להחיל נורמת הגנה אנטי-תכנונית. סעיף 5(5) נחקק כסעיף אנטי-תכנוני, אולם מה הטעם להפעיל את ההוראה נגד תכנוני מס אם אין בנמצא כל תכנון מס, כמו בדוגמת איש יחסי-ציבור? סביר להניח שסעיף 5(5)

יקלע במקרים רבים למטרה שלשמה נחקק, אולם בפרק זה הצבענו על תרחישים שאם נחיל עליהם את הסעיף כלשונו, נחטיא את המטרה. בעיה זו של רוחב יריעתו של סעיף 5(5) אינה זוכה כיום במענה בפקודה.

### פרק ח: כיצד ניתן למתן את הכשלים של סעיף 5(5) לפקודה?

בפרקים היז הצגנו את הבעיות המרכזיות העולות מסעיף 5(5): הבעיה הראשונה עוסקת בדרישת הסעיף למסות את החברה, ולא את היחיד; הבעיה השנייה מתרכזת בהרחבה המאולצת של דיני התחולה, קרי, במיסוי חברה שזיקתה לשיטת המס הישראלית תלויה על בלימה; והבעיה השלישית והאחרונה שהוצגה בחיבור זה עוסקת ברוחב יריעתו. כפי שנראה, המקור לבעיות הראשונה והשנייה זהה, כך שפתרון אנומליה אחת ייתן מענה גם לאנומליה האחרת.

לא למותר לציין כי במדינת-חוק מתוקנת יש לקיים את חוקי המס גם אם הגיונם אינו בצידם. מכאן נשאלת השאלה אם הנישום ניצב בפני שוקת שבורה. השאלה המעשית שעולה לפנינו היא מה אם כן ניתן לעשות. יתר על כן, עלינו לשאול לא רק למהות העשייה, כי אם לדמות העושה. "מיהו" זה אשר יכול לחולל את השינוי? הכוח לשנות מוענק לשלושה גופים – המחוקק, השופט והפקיד ברשות המנהלית. בהתאם לכך ניתן להציע את הפתרונות הבאים, המוצגים בסדר מדרגי יורד: ראשית, פתרון סטוטורי; שנית, פתרון שיפוטי; ושלישית, פתרון מנהלי.

כאמור, עדיין פתוחה הדלת לפני המחוקק למחוק את סעיף 5(5) לפקודה (אם אנו דוגלים בהעדפת סטנדרטים על כללים) או לתקנו ולמתנו. למרות הצורך בוודאות מיסויית, שינויים בחקיקה הם עניין שבשגרה, כך ששינוי סעיף נוסף לא יגרע מחוסר הוודאות, השורר בלאו הכי בדיני המס בישראל. במסגרת זו אנו מציעים לתקן את נוסח הסעיף. התיקון המוצע ללשון ההוראה של סעיף 5(5) מתמקד בשלושה מישורים: הראשון, קביעה כי המיסוי יהיה ברמת היחיד, ולא החברה; השני, הפיכת יסודות הסעיף לחזקות הניתנות להפרכה על-ידי הנישום; השלישי, הבהרה כי סעיף זה אינו גורע מתחולתן של נורמות אנטי-תכנוניות אחרות.

ומן הכלל אל הפרט. התיקון הראשון המוצע נותן מענה כפול לשתי האנומליות שהוצגו בחיבור זה – מיסוי החברה, ולא היחיד; והפגיעה בעקביותם של דיני התחולה. הדעת אינה נותנת שהמחוקק יחשוד בחיוניותה ובתקפותה של החברה, מחד גיסא, אך יבחר למסות דווקא אותה, מאידך גיסא. הפתרון המוצע הוא אם כן מיסוי ברמת הפרט, ולא ברמת החברה, על-ידי ייחוס ההכנסות לבעלי המניות תושבי ישראל (גם אם הכנסות אלה לא חולקו בפועל). שיעור המס על הכנסות אלה יהיה דומה לשיעורי מס ההכנסה החלים על יחיד. תיקון מוצע זה לא רק נותן מענה לאנומליה הראשונה שהוצגה, אלא יש לו השלכות חיוביות נוספות. ראשית, הוא ממסה באופן דומה את כל הנישומים תושבי ישראל המפיקים

הכנסה ממשלח-יד, בין בארץ ובין בחוץ-לארץ, ובכך מקדם את עקרון השוויון. שנית, הוא שומר שלא יסטו מדיני התחולה, שכן על-פי התיקון המוצע, תושב ישראל ימוסה על כל הכנסותיו, לרבות הכנסותיו הכלל-עולמיות. כפי שראינו, אין ספק שחברת משלח-היד הזרה אינה בטריטוריה ישראלית, כך שאין תחולה לזיקה הגיאוגרפית. נוסף על כך, החברה אינה נחשבת תושבת ישראל לפי מבחני התושבות המוכרים המעוגנים בחקיקה, כך שגם הזיקה הפרסונלית אינה קמה. החוק יוצר כיום פיקציה כאילו ההכנסה הופקה בישראל וכאילו החברה היא תושבת ישראל. אילו בחר המחוקק למסות את היחיד – בעל המניות תושב ישראל – במקום את החברה, הוא לא היה נזקק לפיקציה זו. מיסוי מוצע זה עולה בקנה אחד עם עקרונות המיסוי על-פי הזיקה הפרסונלית, ואין צורך להרחיב את הגדרתו באופן מלאכותי, כפי שעושה הסעיף בנוסחו דהיום.

כאמור, החלת סעיף 5(5) בצורה דווקנית על-פי לשונו עלולה להחטיא את תכלית החקיקה כאשר הסעיף ממסה חברת משלח-יד זרה שנוסדה לא במטרה להימנע ו/או להתחמק ממש. התיקון המוצע השני נועד לפתור בעיה זו. על-פי הצעה זו, קיום יסודות הסעיף מקים חוקה שמדובר בחברת משלח-יד זרה, אולם חוקה זו ניתנת לסתירה על-ידי הנישום. טכניקה זו מכונה על-ידי פרופ' גליקסברג "מודל היפוך נטל הראיה"<sup>130</sup>.

התיקון המוצע השלישי נועד למנוע תכנוני מס שיעקפו את המטרה הלגיטימית שלשמה נחקק הסעיף. הכוונה היא להסיר את הספק שלפיו אם אין תחולה להסדר הספציפי, הדרך להחלת הנורמה האנטי-התכנונית הכללית חסומה.

תיקון החוק הוא בגדר משאלה, וספק אם נוכל לתלות את תקוותינו בשינוי חקיקתי. אם גלגל-ההצלה לא יגיע מהמחוקק, נותרנו עם מערכת השפיטה ועם הרשות המנהלית. מובן שבכוחה של מערכת המשפט למתן את האנומליות שהסעיף מוליד. בית-המשפט יכול לעשות את אשר עשה כבר בעבר. הוא יכול ליתן פרשנות תכליתית, גם אם זו אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, כדי להשיג את התוצאה הראויה.

כיצד יפסוק השופט אם יאמץ את עמדת הנישום, שעל-פיה המקרה שלו אינו נופל לגדר אחד המקרים שעיימם ניסה סעיף 5(5) להתמודד, אף שהוא עונה על כל התנאים הטכניים של הסעיף? לפני השופט ניצבת הבררה בין שתי חלופות קוטביות: האחת – למסות על-פי סעיף 5(5); והאחרת – לא למסות על-פיו. מובן שייטכנו הכרעות אקרוטיות נוספות. ההכרעה הראשונה מתבססת על פרשנות לשונית, בעוד השנייה – על פרשנות תכליתית. לגישתנו, אם לשון החוק מלמדת על מילוי תנאי הסעיף בעוד פרשנות תכליתית מצביעה אחרת, ראוי ליתן משקל לזו האחרונה. הטלת מס-אמת מחייבת הפעלת פרשנות תכליתית.

אמירה אחרונה זו אינה ניהיליסטית. כבר ראינו כי במקרים שבהם לא התיישב הכתוב עם ההיגיון המיסויי, בחרה הרשות השופטת בשכל, ולא במלל. פסקי-הדין המרכזיים מהשנים

130 ראו גליקסברג, לעיל ה"ש 4, בעמ' 113.

האחרונות בעניין זה הם פרשות אינטרביילדינג, <sup>131</sup> קלס <sup>132</sup> ובנק יהב. <sup>133</sup> בפרשת קלס קבע בית-המשפט כי כדי להגשים את תכלית החקיקה יש לפרש חוקות חלוטות כחוקות הניתנות לסתירה. <sup>134</sup> באותו עניין פגעו החוקות החלוטות בעקרונות רבים, דוגמת עקרון השוויון, אוטונומיית הפרט, היעילות הכלכלית, הצדק והסבירות. כדי למנוע פגיעה רבתי זו, נדרש בית-המשפט לפרש את החוקות שבפקודה כחוקות הניתנות להפרכה. המסקנה באותו עניין יפה אף לענייננו: "די בכך שקיימת חוקה בחוק, על מנת להשיג את התכלית הראויה של מניעת תכנון מס בלתי לגיטימי ולהעמיד את הנישומים במצב שבו רובין עליהם נטל ההוכחה לסתור את החוקה שבחוק." <sup>135</sup> באותו עניין המשיך בית-המשפט ופסק כי "הדרך להעניק פירוש ראוי לחוקות אלה, היא לראות בהן חוקות הניתנות לסתירה. חוקות כאלה יוצרות איזונים ראויים בין האינטרס של גביית מס אמת לבין הדרך להגשמתו, תוך שמירה על ערכי השיטה ועל זכויותיהם של כל המעורבים." <sup>136</sup> הרעיון הוא שאין להיצמד ללשון הכתובה "אם היא מובילה לתוצאה שאין הדעת סובלתה." <sup>137</sup>

כאמור, אם יוכל הנישום להצביע על טעמים לגיטימיים לכך שאין למסות את חברת משלח-היד הזרה גם אם התקיימו יסודות סעיף 5(5), אזי על-פי פרשנות תכליתית יש לקבל את טיעונו. ברם, נדגיש שוב כי אם נישומים יהיו מעוניינים להסתמך על פרשנות תכליתית, עליהם ירבוץ נטל ההוכחה. <sup>138</sup> במקרה זה ייאלצו הנישומים להראות כי המערך הבין-לאומי שלהם אינו נגוע במלאכותיות. <sup>139</sup>

עוד הערה קצרה לפני סיום. ראינו כי דיני מס ההכנסה בישראל – להבדיל מאלה שבארצות-הברית ובאנגליה, למשל – אינם עוינים את חברת משלח-היד במישור המקומי. המחוקק לא מצא לנכון לייחד הוראת חוק ספציפית נגד התנהלות במסגרת חברת משלח-יד במישור המקומי, כך שאף מטעם זה ספק אם היה מקום לייחד הוראה כזו למישור הבין-לאומי. אולם אם כבר הוקצתה הוראה ספציפית כזו, היה מן הראוי לפחות לקבוע על-סמך

131 ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יג/2 ה'73 (1999).

132 ע"א 900/01 רון קלס נ' פ"ש ת"א 4, מיסים יז/3 ה'96 (2003).

133 עמ"ה 7039/03 בנק יהב נ' פקיד שומה ירושלים 1, מיסים יט/2 ה'241 (2005).

134 ראו פרשת קלס, לעיל ה"ש 132, פס' 16.

135 שם, פס' 18.

136 שם, פס' 24.

137 כדברי השופטת אופיר-תום בערכאה קמא, כפי שצוטטה על-ידי השופט אריאל בפרשת אינטרביילדינג, לעיל ה"ש 131, בעמ' ה'79.

138 לעניין נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע בערעורי מס הכנסה, ראו עמ"ה 265/01 מסעדה הודית רון פיתה (1991) בע"מ נ' מדינת ישראל, אגף מס הכנסה פקיד שומה עכו, מיסים יז/6 ה'218 (2002); וכן פרשת תחנת שירותי רכב רוממה חיפה, לעיל ה"ש 57.

139 לגישתנו, כדי להסיר כל סממן של מלאכותיות, יידרשו הנישומים להראות גם כי התגמולים שהם מקבלים מהחברה שבשליטתם (המלאה או החלקית) ראויים, שכן קבלת שכר נמוך יחסית וצבירת רווחים במסגרת החברה עשויות להעיד על ניסיון להקטין את חבות המס. בעניין זה ראו ס' 76 לפקודת מס הכנסה.

פרשנות תכליתית שבמילוי אחר דרישות סעיף 5(5) קמה חזקה, אולם לא חזקה חלוטה, אלא חזקה הניתנת לסתירה. גם אם הרשות המחוקקת לא תנסח חזקה זו מפורשות (כפי שמוצע לעיל), לא מן הנמנע שהמשימה תיפול על כתפי הרשות השופטת. השחקן האחרון הוא הפקיד. בל נשכח את מפקח המס ברשות המיסים. גם לו יש הכוח לשנות אם יפקח את עיניו, יטה את ליבו ויעשה שימוש זהיר בסעיף 5(5) לפקודה.

### פרק ט: סוף-דבר

בראש המאמר הצגנו את השאלה אם "חברת משלח-יד זרה" שולחת יד בעקרונות המס. כדי להשיב על השאלה בדקנו כבר בפתח הדברים מה הייתה תכלית חקיקתו של סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה, קרי, אילו תכנוני מס הוא ניסה למנוע. לאחר הצגת תכלית החקיקה והתחקות היסטורית קצרה, עשינו אתגרתה מהדין הישראלי והפלגנו אל מחוזות שמעבר לים. ראינו כי הן דיני מס ההכנסה הפדרליים והן אלה האנגליים ממסים בקפדנות חברת משלח-יד במישור המקומי-הלאומי. מסקירתו של פסק-דין אמריקאי למדנו מהם הכלים המיסויים העומדים לרשותן של רשויות המס האמריקאיות בבואן להתמודד עם אותם תכנוני מס מקומיים. עוד ציינו כי הדין הישראלי אינו נרתע בדרך-כלל מקיומה של חברת משלח-יד במישור המקומי-הלאומי. עם זאת, במישור הבין-לאומי נברא "עוף מוזר" בדמותו של סעיף 5(5) לפקודה. בשלב זה פנינו לשאלה כיצד היה אפשר למנוע את תכנוני המס הללו אלמלא הסעיף. אבן-היסוד טמונה בסעיף 86 לפקודה, אם כי היא אינה בלעדית, ויש עקרונות מס אנטי-תכנוניים נוספים. על-פי עקרונות אלה, אם היה מקום למסות את תכנון המס הבין-לאומי, המיסוי היה ברמת היחיד, ולא ברמת החברה.

נוסחו של סעיף 5(5) דהיום מעורר שלוש בעיות מרכזיות, שהוצגו בחיבור זה בפרקים ה-ז, אבן-הנגף המרכזית היא סעיף 5(5) מגלה חשדנות כלפי אמיתותה של החברה (שהרי זו הסיבה שלשמה נחקק), אך בוחר בכל-זאת למסות דווקא אותה. ואם לא די בכך, סעיף זה מצליח לעקוף את דיני התחולה ולמסות הן על-פי הוויקה הטריטוריאלית והן על-פי הפרסונלית, אף ששתי הוויקות הללו נעדרות מחברת משלח-יד הזרה: החברה אינה ישות ישראלית, ואינה פועלת או מאוגדת בטריטוריה ישראלית. הצגנו את המקור המשותף היוצר אנומליות אלה. מובן שניתן להצביע על פגם משני נוסף שדבק בסעיף 5(5), והוא גריעתו מפשטות הפקודה. כמו-כן העלינו את האפשרות שקיימים תרחישים שאין בהם סממן של מלאכותיות, ואשר לא היו ממוסים אילולא נחקק סעיף 5(5), אך על-פי אבני-הבוחן המילוליות של הסעיף – יש למסותם.

לבסוף, הצענו דרכים למיתון הכשלים והאנומליות הנובעים מסעיף 5(5) ומהגדרת "חברת משלח-יד הזרה" המופיעה בו. על קצה המזלג, ציינו שתיקון חקיקתי של לשון סעיף 5(5) או פרשנות תכליתית שלפיה המיסוי יהיה ברמת היחיד, ולא ברמת החברה, יפתרו את שני הכשלים הראשונים שהוצגו. הכשל השלישי, שעניינו ברוחב היריעה של

משפט ועסקים ז, התשס"ז האם "חברת משלחיד זרה" שולחת יד בעקרונות המס:

הסעיף, ייפתר אם יסודות הסעיף יפורשו כחזקות הניתנות להפרכה. נחזור ונדגיש: המטרה של סעיף 5(5) – מניעת מצבים של התחמקות או הימנעות ממס – היא לגיטימית, וחיבור זה אינו מנסה לערערה. ברם, אנו ממליצים לתקן את נוסח הסעיף בהתאם לאמור בפרק ה. על השאלה שהצגנו בפתח המאמר יש להשיב אם כן בחיוב. נראה כי המדינה מבקשת למסות על העצים ועל האבנים, תוך בריאת יצור-כלאיים. לשון אחר, אם בענייני "עופות מוזרים" עסקינן, היא מנסה להרוג שתי ציפורים באבן אחת, תוך סטייה מדיני המס ועיוותם.

