

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

פרשנות 'Home Office' לצרכי בחינת קיומו של

מוסד קבע בעידן העבודה ההיברידית: הפער בין

עמדת רשות המסים בישראל למגמות

הבינלאומיות

פתח דבר

העשור האחרון הביא עמו שינויים מרחיקי לכת בדפוס העבודה הגלובליים. התפתחויות טכנולוגיות, לצד שינויים חברתיים ותרבותיים, לצד מגפת הקורונה, הובילו לעלייה משמעותית במספר העובדים המבצעים את עבודתם מרחוק (Home Office), לעיתים אף במדינות אחרות.

התפתחויות אלו מציבות אתגרים משמעותיים בפני מערכות המס המסורתיות, בין היתר, לאור טשטוש הגבולות בין מדינות בהקשר של שאלת מקום ביצוע העבודה, הקושי בקביעת הזיקה הטריטוריאלית של הפעילות העסקית ושאלת הפרשנות הראויה למושג "מוסד קבע" במקרים של עבודה מרחוק מתוך משרד הביתי (Home Office), בה נתמקד ברישומנו זה.

מוסד קבע

כידוע "מוסד קבע" (Permanent Establishment) הוא מושג מרכזי באמנות מס בילטרליות ונועד בראש ובראשונה להכריע בין שתי מדינות המתחרות על זכות המיסוי של אותה פעילות. משמעותו של מוסד הקבע, היא שלא כל הכנסה עסקית המופקת במדינה מסוימת (מדינת המקור)

מעניקה זכות מיסוי לאותה מדינה, ונדרש שהפעילות העסקית תעלה על רף מסוים או שתקיים נוכחות פיזית מסוימת. אם בפעילות העסקית אין די כדי להקים "מוסד קבע", לא תהיה למדינת המקור זכות מיסוי כלל, והזכות הבלעדית תוענק למדינת התושבות.

על פי סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" כאמור יתקיים ככלל באחת משתי חלופות:

א. הראשונה, הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע (Fixed Place of Business) העומד לרשות המיזם הזר;

ב. השנייה, הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (Dependent Agent).

סעיף 5(1) לאמנת המודל קובע בהקשר לכך כי:

"לעניין אמנה זו, 'מוסד קבע' - מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי המפעל, כולם או בחלקם."

מדברי ההסבר לאמנת המודל עולה כי המונח "מקום עסקים קבוע" (Fixed place of Business) צריך לענות על המאפיינים הבאים:

1. מקום פיזי בו מתנהל העסק, כלומר מתקן (Facility) כמו משרדים או, במקרים מסוימים, מקום בו מוחזקים מכונות או ציוד;

מוסד קבע בישראל. שאלה זו טרם נדונה בפסיקה בישראל וזכתה להתייחסותה האחרונה של רשות המסים לפני למעלה מעשור במסגרת החלטת מיסוי 253/12, [ברשומון מס מס' 29](#) פרטנו בעניינה וראינו כי רשות המסים אימצה במסגרתה פרשנות מרחיקת לכת למושג "מוסד קבע", שנוצר מעבודת עובד מביתו. להלן עיקריה:

החלטת מיסוי 253/12

העובדות: ההחלטה עסקה בחברה זרה המעניקה שירותים פיננסיים בחו"ל. לקוחותיה של אותה חברה מצויים בחו"ל. לחברה הזרה אין כל לקוחות בישראל, והיא אינה עוסקת בכל פעילות שיווקית ביחס לגורמים בישראל. החברה נקשרה בהסכם העסקה עם עובדת תושבת ישראל (להלן: "העובדת הישראלית"), אשר נשכרה כשכירה בחברה בתחום ניהול ההשקעות. במסגרת תפקידה העובדת הישראלית תספק לחברה הזרה את השירותים הבאים: בקרה קבועה של רמת הסיכון בתיקי הלקוחות וביצוע ניתוחי אשראי ומעקב אחר תיקים אשר נמצאים בסיכון. מלבד העובדת הישראלית אין לחברה הזרה עובדים ישראלים נוספים. על פי המוסכם, העובדת הישראלית תעבוד מביתה ותהא כפופה לראש הצוות בו היא פועלת. היקף פעילותה וסמכותה יהא מוגבל: העובדת הישראלית אינה מבצעת כל שירותי שיווק ומכירה, אינה מנהלת משא ומתן ואינה מגייסת לקוחות חדשים. כמו כן, יישום רעיונותיה דורש אישור ראש הצוות בו היא פועלת. מעבר לכך, החברה הזרה נושאת באחריות בלעדית כלפי לקוחותיה.

2. מקום העסקים צריך להיות "קבוע" הן מבחינה גיאוגרפית והן מבחינת זמן.

3. ניהול העסק, כולו או חלקו, מתבצע באמצעות מקום העסקים על ידי גורמים הקשורים לניהול העסק.

בהמשך מוסיפים דברי ההסבר לאמנת המודל וקובעים כי על אף שאין צורך בזכות משפטית פורמלית לשימוש במקום מסוים כדי שהמקום יחשב למקום פעילות קבוע, עצם הנוכחות של חברה במקום מסוים, אינה בהכרח מעידה כי המיקום נמצא ברשותה, אלא נדרש כי לחברה תהיה יכולת אפקטיבית להשתמש במקום וכי בפועל היא גם תעשה בו שימוש, כלהלן:

"Whilst no formal legal right to use a particular place is required for that place to constitute a permanent establishment, the mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of that enterprise. Whether a location may be considered to be at the disposal of an enterprise in such a way that it may constitute a "place of business through which the business of [that] enterprise is wholly or partly carried on" will depend on that enterprise having the effective power to use that location as well as the extent of the presence of the enterprise at that location and the activities that it performs there.

שאלת משנה הקשורה לכך, היא השאלה אם עובד אשר עובד מביתו עבור תאגיד זר, מקים לתאגיד הזר

הזרה ואינו עוסק במכירות אינו מהווה מוסד קבע); החלטת מיסוי 117/06 (יועץ בענייני שירותי הפצה שמבצעים מפיצים ישראלים למוצרי חברה זרה אשר אינו רשאי לחייב את החברה הזרה אינו מהווה מוסד קבע), החלטת מיסוי 118/06 (נציג ישראלי העוסק בגיוס לקוחות ובאיתור השקעות, בעל סמכויות מוגבלות אשר אינו רשאי לחייב חברה זרה אינו מהווה מוסד קבע); החלטת מיסוי 36/08 (מומחה מערכות מידע המעניק שירותי פיתוח והתקנה אשר אינו רשאי לחייב את החברה הזרה אינו מהווה מוסד קבע). יצוין כי בהחלטה 253/12 הרשות לא ציינה כי מדובר בשינוי מדיניות הרשות בהשוואה להחלטות קודמות.

יצוין כי תגובת רשות המסים לדוח מבקר המדינה, כפי שפורסמה בדוח עצמו הייתה כדלקמן:

"במקרים בהם 'home office' בשימוש על בסיס קבוע ומתמשך לפעילות התאגיד וזה ברור מהעובדות ומהנסיבות שהתאגיד ביקש מהיחיד להשתמש במיקום זה כדי לבצע את פעילות התאגיד, וכאשר התאגיד אינו מספק לעובד משרד, בנסיבות בהן טבעי כי ההעסקה דורשת משרד, 'home office' יכול להיחשב בשליטתו של התאגיד."

לפיכך דומה כי לדידה של רשות המסים, מעובדות החלטת מיסוי 253/12 עולה לכאורה כי התאגיד מחד ביקש מהעובדת להשתמש בביתה באופן רגיל ומתמשך כדי לבצע את פעילות התאגיד (home office) ומאידך בחר שלא לספק לה משרד, ולכן בית העובדת יכול להיחשב בשליטת התאגיד. האומנם?

רשות המסים לא פרסמה מאז תגובתה לדוח מבקר המדינה כל התייחסות נוספת לסוגיה, לרבות במהלך תקופת הקורונה, שם סוגיה זו זכתה להתייחסות ספציפית מצד ארגון ה-OECD ומדינות נוספות, כפי שפורט במסגרת [רשומון מס מס' 152](#).

הבקשה: החברה הזרה ביקשה לאשר את אופן חיוב המס של ריווחי החברה הזרה הנובעים מפעילותה של העובדת הישראלית בישראל.

ההחלטה: בהחלטת המיסוי נקבע, בין היתר, כי "עבודתה של א' תיצור לחברה מוסד קבע בהתאם להוראות סעיף 5 לאמנה למניעת כפל מס שבין ישראל בארה"ב". כפועל יוצא מכך, נקבע, כי החברה תצטרך לפתוח תיק אצל פקיד השומה ולדווח על הכנסותיה בישראל בהתאם למפתח שנקבע בהחלטת המיסוי. משמע לו זו בלבד, שהעובדת חייבת המס על הכנסתה, אלא היא יוצרת לחברה חבות המס בישראל על הרווחים שנצמחו לה בשל פעילותה של העובדת בישראל.

כפי שצינו במסגרת רשומון מס מס' 29 ההחלטה אינה חפה מספקות וביקורת, כאשר ביקורת דומה ומאוחרת יותר הוצגה בדוח מבקר המדינה משנת 2017 אשר ציין בהקשר לכך: (להלן: "דוח מבקר המדינה"):

"מהחלטה 253/12 אין זה ברור מדוע נקבע כי על אף היקף עבודתה המוגבל של העובדת הישראלית מביתה בישראל, ללא פעילות מהותית אל לקוחות החברה הזרה, היא בכל זאת תיחשב "מוסד קבע" של החברה הזרה בישראל, ומדוע פעילותה זו אינה נופלת בגדר החריג הקיים בסעיף 5 (3) (ה) לאמנת המודל של ארגון ה-OECD, הקובע כי פעילות שהיא אך ורק פעילות של הכנה ועזר לפעילות של החברה הזרה, אינה מקימה לחברה הזרה מוסד קבע בישראל.

החלטה 253/12 סותרת לכאורה החלטות מיסוי קודמות שפרסמה היחידה למיסוי בינלאומי טרם פרסום החלטה זו, כגון: החלטת מיסוי 65/06 (נותן שירותים שאינו מוסמך לחייב את החברה

“18. Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual’s home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. In many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise (see paragraph 12 above).

Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise’s business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise.”

עיננו הרואות אם כן כי העובדה שפעילות חברה נערכת בביתו של העובד אינה מעידה בהכרח על קיומו של מוסד קבע העומד לרשות (Disposal) החברה בבית העובד. אדרבה, לרוב פעילות העובד מביתו עבור החברה תהיה אגבית, אלא אם כן, הנסיבות מראות שהעובד פועל באופן מתמשך לטובת עסקי החברה מביתו לדרישת החברה, למשל כאשר היא לא מעמידה לו משרד במקום אחר.

דברי ההסבר לאמנת המודל ממשיכים ומדגימים זאת, כדלקמן:

לדידנו, המציאות המתהווה בה ישראל משוועת לחזרה של כוח אדם איכותי לישראל ולכניסתם של פירמות רב לאומיות ומשקיעים זרים לישראל, על רקע גל העזיבה שפוקד את ישראל בשנתיים האחרונות והמחסור בעובדי הייטק, מחייבת בחינה מחודשת של החלטת מיסוי 253/12, תוך פיתוח מבחנים משפטיים המותאמים למציאות העסקית העכשווית, בדומה לרשויות מס במדינות אחרות כפי שנסקור להלן. הדברים מקבלים משנה תוקף היות שבמסגרת עמדה חייבת בדיווח מס' 13/2016 מחילה רשות המסים "מוסד קבע" גם על פעילותם של תושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים ודורשת לבחון אם פעילותם מישראל עבור חברות בשליטתם עולה לכדי "מוסד קבע", לצרכי מס בישראל, סוגיה שככל הנראה תהפוך לבערת יותר לאור חקיקתו של תיקון 272 לפקודה וביטול הפטור מדיווח לאוכלוסיות אלו שייכנס לתוקפו מיום 1 בינואר 2026.

דברי הפרשנות לאמנת המודל

פרשנות המונח 'Home office' אשר כרוכה בטבורה לבחינת קיומו של מוסד קבע מוסדרת בדברי ההסבר לאמנת ה-OECD, אשר מהווה אמנת מודל מרכזית עליה מבוססות מרבית האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל. דברי ההסבר לאמנת המודל עוסקים במונח זה בד בבד עם הדיון ביחס ל-"מקום עסקים קבוע" (Fixed place of Business), ובעיקר למידת השליטה שיש למיזם בבית של העובד במדינת המקור, כפי שיפורט להלן:

ההסכם בין בלגיה להולנד

ביום 8 בדצמבר 2023 נחתם הסכם בין בלגיה להולנד המספק הנחיות לגבי אופן יישום כללי "מוסד קבע" עבור עבודה מהבית לעניין הוראות סעיף 5 לאמנה למניעת כפל מס בין בלגיה להולנד - Agreement between the competent authorities of the Netherlands and Belgium on the interpretation of Article 5 of the Tax Treaty (permanent establishment) for employees working from home (להלן: "ההסכם בין הולנד לבלגיה"). למרות שהסדר זה ישים ספציפית לאמנת המס בין בלגיה להולנד, הוא עשוי לספק הבנה מעמיקה יותר לגבי האופן הראוי שבו יש לפרש מושג "מוסד קבע" על ידי רשות המיסים בישראל.

ההסכם בין הולנד לבלגיה מבחין בין שלושה תרחישים לצורך הקביעה אם ובאילו נסיבות עובדים מהבית (teleworking employees) מקימים "מוסד קבע" עבור המעסיק הזר:

1. עבודה מהבית באופן מזדמן

על פי ההסכם בין הולנד לבלגיה יסוד הקביעות בהגדרת מוסד קבע, אינו מתקיים אם העובד עובד רק לעתים או באופן מזדמן (ללא מספר קבוע של ימי עבודה שבועיים או חודשיים) ממשרדו הביתי. במקרה זה נקבע כי לעבודה מהבית אין מידה מספקת של קביעות, והיא בעלת אופי זמני בלבד ולכן אינה מהווה "מוסד קבע" בידי המעסיק הזר.

"19. A clear example is that of a non-resident consultant who is present for an extended period in a given State where she carries on most of the business activities of her own consulting enterprise from an office set up in her home in that State; in that case, that home office constitutes a location at the disposal of the enterprise. Where, however, a cross-frontier worker performs most of his work from his home situated in one State rather than from the office made available to him in the other State, one should not consider that the home is at the disposal of the enterprise because the enterprise did not require that the home be used for its business activities. It should be noted, however, that since the vast majority of employees reside in a State where

their employer has at its disposal one or more places of business to which these employees report, the question of whether or not a home office constitutes a location at the disposal of an enterprise will rarely be a practical issue. Also, the activities carried on at a home office will often be merely auxiliary and will therefore fall within the exception of paragraph 4."

משמע, אם עובד מבצע את מרבית עבודתו מביתו, אך החברה מעמידה לו משרד במדינה האחרת, הרי שלא ניתן לומר ככלל כי ביתו נמצא ברשות החברה, אשר נראה כי מלכתחילה לא דרשה ממנו לעבוד מביתו. כמו כן, דברי ההסבר לאמנת המודל מציינים כי ממילא לרוב פעולות העובד מביתו לטובת החברה יהיו בחזקת עזר והכנה לפעילות החברה ומשכך ישתייכו לחריגים למוסד קבע, כפי שמפורט בסעיף 5(4) לאמנת המודל.

עקרונות אלו החלו לשמש בשנים האחרונות כבסיס לפרשנות אמנות מס בילטרליות כפי שיודגם להלן:

א. העובד מחויב, משפטית או בפועל, לעבוד מהמשרד הביתי;

ב. לעובד אין יכולת מעשית לעבוד במשרד או במקום אחר;

ג. העובד אינו יכול להפסיק את השימוש במשרדו הביתי באופן חד-צדדי, למשל מכיוון שאינו יכול לבצע את פעילויותיו כראוי או בהתאם להסכם העסקתו אם לא יבוצעו במשרדו הביתי.

כמו כן, ההסכם בין הולנד לבלגיה מספק הנחיות מעשיות למצבים באם פעילות העובד מביתו אינו מקימה 'מוסד קבע'. כך, אם זמן העבודה של העובד מביתו עבור המעסיק (הממוקם במדינה אחרת) אינו עולה על 50% מהזמן, בתקופה של 12 חודשים, ניתן להניח שהמשרד הביתי אינו מהווה מוסד קבע. יתרה מזאת, גם אם ייחשב שלחברה הזרה יש מקום עסקים קבוע, כמפורט לעיל, עדיין לא יהיה מוסד קבע חייב במס אם מקום העסקים הקבוע יישמר אך ורק למטרת פעילויות בעלות אופי "הכנה או עזר", לחברה הזרה.

הנחיות מס בגרמניה בנוגע למוסד קבע מעבודה

מהבית

ביום 5 בפברואר 2024, פירסם משרד האוצר הפדרלי הגרמני (Bundesministerium der Finanzen) צו לתיקון הוראות יישום חוק המס המקומי Federal - the German Fiscal Code (AEAO) Ministry of Finance – IV D 1 – S 0062/23/10003 001, DOK 2023/1122582 (להלן: "התיקון הגרמני").

2. עבודה עקבית מהבית, עם אפשרות לעבוד במקום אחר

בהתאמה, עבודה מהבית באופן עקבי תיחשב כחלק מדפוס עבודה קבוע אם העובד עובד מהבית מספר קבוע של ימים בשבוע או בחודש.

יחד עם זאת, במקרה שהעובד משתמש במשרדו הביתי באופן עקבי וקבוע, אך מרצון ומבחירתו (למשל, מטעמי נוחות), סביר להניח שלא מתקיים מוסד קבע. עם זאת, במקרה שהוסכם חוזית שהעובד צריך (גם אם חלקית) לבצע את עבודתו ממשרדו הביתי או אם נכפה על העובד דה-פקטו לעבוד מהבית (למשל, על ידי אי-מתן גישה נוחה למשרד לעובד בנסיבות שבהן אופי העסקתו דורש בבירור משרד), ניתן לקבוע שהמשרד הביתי נמצא ברשותה של החברה ומהווה מוסד קבע.

3. דרישת המעסיק לעבודה קבועה מהבית

כאשר עובדים משתמשים במשרדם הביתי באופן מתמשך לביצוע פעילויות עסקיות של המעסיק הזר וברור מהנסיבות שהחברה דורשת מהעובדים להשתמש במיקום זה לביצוע העסק, המשרד הביתי עשוי להיות בשימוש החברה כמוסד קבע.

בנוסף, ההסכם מציין קריטריונים (לא ממצים) שעשויים להצביע על כך שהמשרד הביתי נמצא ברשות (Disposal), המעסיק הזר:

הפרטי של אדם או מנהל יחשב כמוסד קבע ניהולי אם מתבצעות שם פעילויות ניהול בפועל.

לסיכום

עבודה מרחוק (Home Office) הפכה לתופעה משמעותית בשוק העבודה הגלובלי, המציבה אתגרים מורכבים בהקשר של מיסוי בינלאומי, ובפרט בסוגיית מוסד הקבע. כפי שעולה מהדיון לעיל, פרשנות המונח "מוסד קבע" בהקשר של עבודה מהבית מצריכה התאמה למציאות העסקית המשתנה.

דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD מלמדים כי עצם קיום פעילות עסקית בבית העובד אינה יוצרת באופן אוטומטי מוסד קבע. הדגש מושם על מידת השליטה של החברה בבית העובד ועל השאלה אם העבודה מהבית נעשית לדרישת החברה.

התפתחויות עדכניות, כפי שבאות לידי ביטוי בהסכם בין בלגיה להולנד (דצמבר 2023) ובתיקון הגרמני (פברואר 2024), מצביעות על מגמה של גמישות בפרשנות מוסד הקבע. מדינות אלו מבחינות בין מצבים שונים של עבודה מהבית ומציעות קריטריונים ברורים לבחינת קיום מוסד קבע.

בהיעדר פסיקה או הנחיות עדכניות של רשות המסים, קיים פער בין הפרשנות המקומית (כפי שמשקפת בהחלטת מיסוי 253/12) לבין המגמות העולמיות. נדרשת התאמה של הפרשנות המקומית למציאות העסקית העכשווית, תוך אימוץ גישה גמישה יותר מתחשבת במאפיינים הייחודיים של העבודה מרחוק, לבטח לאור הניסיון להפוך את

התיקון הגרמני מתייחס באופן ספציפי לפרשנות הגדרת "מוסד קבע" לצורכי חוק המס המקומי במקרה של עבודה מהבית בגרמניה עבור מעסיקים זרים ומבהיר כי עובדים רגילים של חברות שאינן מבוססות בגרמניה, בדרך כלל אינם מובילים להקמתו של מוסד קבע.

בנוסף, נקבע, כי משרד ביתי בדרך כלל לא יצור מוסד קבע עבור המעסיק כאשר:

1. המעסיק משלם או מחזיר לעובד הוצאות (שכירות) הקשורות למשרד הביתי והציוד שבו;
2. נחתם הסכם שכירות בין המעסיק כשוכר והעובד כמשכיר על אזורים/חדרים מסוימים בבית הפרטי של העובד, אלא אם המעסיק מורשה במפורש להשתמש באזורים/חדרים נוספים למטרות אחרות, למשל להשתמש במרחב עבור עובדים נוספים או להיכנס לבית הפרטי של העובד מעבר לביקורות בטיחות עבודה גרידא; או
3. המעסיק לא מעמיד לרשות העובד מרחב עבודה אחר.

פרשנות זו נובעת מההנחה כי הבית הפרטי של העובד בדרך כלל אינו נמצא בשימוש המעסיק. המצב עשוי להשתנות אם עובד מבצע תפקיד ניהולי של המיזם ממשרד ביתי, ולמעשה בביתו מתקבלות החלטות ניהוליות של המיזם ("מוסד קבע ניהולי"). בהיעדר מקומות עסקים קבועים אחרים למיזם, הבית

ישראל למקום אטרקטיבי יותר לחברות ולמשקיעים בינלאומיים והרצון להחזיר לישראל כוח אדם איכותי על מנת שיתרום לכלכלת ישראל בתקופה המאתגרת שעוברת על כלכלת ישראל.

לאור האמור, ראוי כי רשות המסים תפרסם הנחיות עדכניות בנושא, כאשר נקודת המוצא צריכה להיות כי הבית הפרטי של העובד בישראל אינו נמצא בשימוש המעסיק הזר ובתור שכך אינו מקים לו מוסד קבע וזאת על מנת להגביר את ודאות המיסויית של גופים זרים, עולים חדשים ותושבים חוזרים ולתרום לכלכלת ישראל. ויפה שעה אחת קודם.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, עו"ד איציק אירים. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד. אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.