

Tax

סיווג של יתרה בין-חברתית בעולם של תאגידים רב לאומיים - החברות הישראליות על הכונת

המאמר פורסם לראשונה בבטאון "רואה החשבון" של לשכת רוה"ח (מרץ 2022)

— י ק י י י י י י י י י י —

מזה תקופה שישראל מהווה מוקד משיכה לתאגידים רב-לאומיים, המשלבים בפעילותם גם חברות ישראליות, בהיקפים שמשתינים ממקרה אחד למשנהו. במקרים רבים החברה הישראלית מספקת לקבוצה הרב-לאומית שירותים, המתומחרים בהתאם לשיטת ה-"Cost Plus" או לפי שיטה כלכלית אחרת, בהתאם למידת התרומה לקבוצה ולמורכבות השירותים המוענקים על ידי החברה הישראלית. לא פעם כתוצאה מאופן ההתחשבות נוצרת בספרי החברה הישראלית יתרת חובה בין-חברתית. כך, בין היתר, משום שהקבוצה פועלת בראי שיקולים עסקיים-תזרימיים חוצי מדינות ויבשות. זאת ועוד, לעיתים ההתחשבות הבין-חברתית מתבצעת באופן מחזורי ואין נקודת זמן שבה היתרה "נסגרת" במלואה - שכן, במקביל לתקבולים עבור שירותי העבר ניתנים שירותים חדשים שכפופים (גם הם) למשטר תשלומים של "שוטף פלוס".

ישנם רציונליים עסקיים רבים לקיומן של יתרות חובה בספרי חברות ישראליות שפועלות כחלק מקבוצה בינלאומית, והתופעה שכיחה גם בעסקאות שירותים בין צדדים בלתי קשורים. עם זאת, הניסיון מלמד שלא פעם רשות המסים מבקשת לראות חברה ישראלית שיתרת החובה בדוחותיה נותרת פתוחה לאורך תקופה ארוכה, כמי שחילקה דיבידנד לבעלי המניות שלה. או אז, עלולה הרשות לפתוח בהליך ביקורת ניכויים, שבסופו היא צפויה לערוך לחברה הישראלית שומת ניכויים. יש להניח שבגדרי שומה זו, כפי שמלמד הניסיון, תושט על החברה הישראלית חבות מס במקור לפי שיעור מס של עד 30% (בכפוף לאמנת המס הרלוונטית). ובנוסף, פקיד השומה עלול לטעון שהמס צריך להיגזר מסכום ה"דיבידנד" המגולם (הגבוה משמעותית מיתרת החובה שעומדת בספרים).

בספטמבר 2021 פורסם פסק הדין בעניינה של צלאל החזקות (ע"מ 17-09-44215), שבמסגרתו אימץ בית המשפט המחוזי את עמדת רשות המסים וקבע שיתרת חובה שעמדה בספרים לאורך 7 שנים תסווג כדיבידנד שחולק לבעלי המניות. ואולם, הסיווג כדיבידנד לא מתאים לכלל המקרים והנסיבות, ולא מוכרחים לקבלו כ"גזירה משמיים".

ראשית, בחלק מהמקרים מדובר ביחסי ספק-לקוח. כך, מדי תקופה (חודש, רבעון או שנה) נפרעים החובות שנצברו ומועמד אשראי ספקים חדש באופן שחוזר על עצמו שוב ושוב. בנסיבות הללו, מדובר ביתרה שוטפת ואין מקום לסווגה כדיבידנד, ואף לא לזקוף בגינה ריבית (כמצוין גם בחוזר מס הכנסה 13/2018). במקרים אלה, מומלץ להציג ראיות כגון כרטסות או תדפיסי בנקים שמעידים על תקבולים וחייבים שוטפים, אסמכתאות באשר לתקופת האשראי המקובלת בקבוצה כלפי ספקים צדדי ג' שמעניקים שירותים דומים, וכן להיעזר באנשי הכספים בישראל ובחו"ל שיכולים להעיד ממקור ראשון אודות טיב ההתחשבות והשיקולים שעומדים מאחוריה. הסדרת היחסים בין החברות בכתובים עשויה לסייע אף היא בהוכחה שהמדובר ביתרה שוטפת.

שנית, אפשר שיתרת החובה מקורה למעשה בהלוואה שהעניקה החברה הישראלית לצד הקשור הזר. בתי המשפט בישראל התייחסו במספר פסקי דין (לרבות בעניין צלאל שנזכר לעיל) לסיווג הראוי של יתרת חובה (כדיבידנד או כהלוואה), ומיפו מספר "סממנים" מנחים לצורך אבחנה זו - שאותם יש לבחון במצטבר ושאיף אחד מהם אינו מכריע כשלעצמו. כך ובין היתר נקבע שיש לסווג את יתרת החובה כהלוואה בנסיבות בהן הצדדים כרתו הסכם הלוואה הכולל לוח סילוקין כבר מ-Day one; הצדדים נוהגים בהתאם להסכם וללוח הסילוקין; הריבית משולמת למלווה מדי תקופה (להבדיל מצבירתה לקרן); המלווה מעניק הלוואות דומות גם לצדדים בלתי קשורים; הועמדה בטוחה להחזרת ההלוואה; נעשים מאמצי גבייה מצד המלווה אם תנאי ההלוואה אינם מקוימים והסיווג כהלוואה מתיישב גם עם הדוחות הכספיים (ובן עם דוחות ההתאמה למס, בין היתר לעניין מיסוי תשלומי הריבית). ומנגד, ככל שהתנאים הללו אינם מתקיימים (חלקם או כולם) ייטו לראות את יתרת החובה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות של החברה הישראלית.

כפי שעולה מהאמור, על מנת להימנע מהסיווג כדיבידנד: יש לעגן את היחסים והתנאים בהסכמים מפורטים שהולמים את תנאי השוק, להקפיד שהצדדים ינהגו לפיהם, וכן לדאוג לתיעוד ראוי.

לבסוף, מן הראוי לציין בהקשר זה, כי עד כה מחלוקות מס סביב התחשבות בין-חברתית התנהלו במישור האזרחי. עם זאת, לאחרונה פורסמו מקרים שונים של נקיטת הליכים פליליים כנגד יחידים על רקע "משיכות" שביצעו מחברות בשליטתם, וזאת לאור הוראות סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה. יש ליתן את הדעת שלא ניתן לשלול אימוץ מדיניות דומה של רשות המסים במישור הפלילי גם באשר ליתרות בין-חברתיות.



מורן בן דיין (רו"ח)
עו"ד בכיר

moranbd@gornitzky.com



שלמה אביעד זיזר
שותף

shlomoz@gornitzky.com



דניאל פסרמן (רו"ח)
ראש תחום מסים

paserman@gornitzky.com