

בעל הזכות שביושר – פסיקה תקדימית בישראל

עדכוני לקוחות

בפסק הדין התקדימי שפורסם לאחרונה בעניינה של גוטקס, נקבע כי חברת אחזקות נטולת עובדים עשויה להיות "בעלת הזכות שביושר" לקבלת דיבידנדים מחברות המוחזקות על ידה ובהתאם לכך ליהנות מהקלות הקבועות באמנות המס עליהן ישראל חתומה. הדיון בעקרונות דוקטרינת "בעל הזכות שביושר" הנוטעה בעולמות המיסוי הבין-לאומי (שטרם נדונה עד היום בפסיקה הישראלית), ובפרט הקביעה הנזכרת ביחס לחברות אחזקה, מהווה בשורה של ממש לחברות המשקיעות בישראל.

חברת גוטקס סווימוור ברנדס, חברה תושבת ישראל המייצגת בישראל את אינדיטקס (בעלת המותגים ZARA, PULL&BEAR, Massimo Dutti ועוד) ("גוטקס"), מוחזקת על-ידי חברה הולנדית שבתורה מוחזקת על-ידי חברה קנדית, כאשר במעלה שרשרת ההחזקות שני יחידים ("בעלי השליטה הסופיים", ה-UBOs). בין שלל מחלוקות המס בפרשה, רשות המסים טענה שהואיל והיחידים "הם המוציאים והמביאים את כל עסקי החברה, הם מחליטים למי להעביר כסף, מתי להעביר כסף, מאיפה להעביר כסף ומה לעשות עם הכסף" הרי שיש לראות בהם כ"בעלי הזכות שביושר" the-beneficial owners ; ולכן יש לראות בדיבידנדים שחולקו מהחברה הישראלית כאילו חולקו במישרין לשני היחידים, ולפיכך הם חייבים בשיעור ניכוי מס במקור המקסימלי של 30%, והם לא זכאים ליהנות מהוראות אמנת המס בין ישראל והולנד, שמגבילה ניכוי מס במקור בגין דיבידנד בין חברות בשליטה ל-5% בלבד.

ואולם, בית המשפט קיבל את עמדת גוטקס - שיוצגה ע"י משרדנו - וקבע שהדיבידנדים האמורים זכאים ליהנות מהוראות אמנת המס בין ישראל לבין הולנד, ולפיכך יתחייבו בניכוי מס במקור בשיעור של 5% בלבד.

בהכרעתו - הראשונה מסוגה בישראל הדנה בסוגיה - מנתח בית המשפט בהרחבה את המונח "בעל זכות שביושר" באמנות למניעת כפל מס (the Beneficial Owner) המהווה "עקרון יסוד בדיני המיסוי הבין-לאומי, שנועד למנוע ניצול לרעה של אמנות מס". בית המשפט מסביר שאת הקלות האמנות למניעת כפל מס יש להעניק רק לבעל הזכות שביושר, ומנגד יש למנוע אותן מגופים מתווכים (כגון מיופי כוח או נאמנים) "שמשמשים כ'צינור' להעברת כספים למדינה אחרת תוך ניצול הטבת המס שנקבעה באמנה".

בית המשפט מסביר כי יש לבחון את מיהות הגוף מקבל הדיבידנדים - אם מדובר בחברה עצמאית שיש לה קיום משל עצמה, שאינה חייבת להעביר הלאה את הכספים המתקבלים על-ידה (גם אם היא עושה זאת בשלב כלשהו); או בישות שמהווה רק "צינור" להעברת הכספים, ללא כל מעמד עצמאי ויכולת לשלוט בכספים, שמעבירה באופן אוטומטי, בדרך כלל מכח הסכמים שונים, את הכספים המתקבלים אצלה, כחוליה בשרשרת העברת הכספים. אם הבעלות והשליטה בנכס או בהכנסה לא צומצמו משפטית באופן מהותי, אזי הבעלים הפורמליים הם גם הבעלים שביושר. "בעל הזכות שביושר" אינו האדם שעשוי לקבל - אפילו בהסתברות גבוהה את הנכס או ההכנסה בסוף דרכם; אלא הוא הגורם שלו הזכות והיכולת המשפטית מבחינה מהותית לקבוע באופן חופשי את השימוש בדיבידנדים, ללא הגבלה כלשהי.

בית המשפט פסק, כאמור, כי "בעל הזכות שביושר" אינו "בעל הזכות הסופית", וכי יש לבחון את היישות מקבלת הדיבידנדים ולא מיהו היחיד שמקבל בסופו של יום את כספי הדיבידנד הסופי. ולכן, גם אם בעלי המניות המצויים במעלה שרשרת האחזקה הם הנהנים כלכלית מהחלוקה, הרי שאין להתעלם מהחברה ההולנדית הזכאית להקלת המס הקבועה באמנה שבין ישראל להולנד.

בית המשפט מבהיר במסגרת הכרעתו כי יש להבחין בין 'חברת צינור' ו-'חברת אחזקות', ובעוד הראשונה משמשת רק כחוליה להעברת הכספים בשרשרת החברות, לשניה (כדוגמת החברה ההולנדית בענייננו) יש קיום משל עצמה שאין להתעלם ממנו. העובדה שלחברת ההחזקות אין עובדים, אינה מלמדת בהכרח שזו חברת צינור שמחויבת להעביר את הדיבידנדים.

בית המשפט הוסיף וקבע, כי מבחינת נטלי ההוכחה, על החברה המבקשת הקלה בניכוי מס במקור להוכיח שהיא עומדת בתנאים הנדרשים באמנת המס הרלוונטית; אולם מצד שני, על רשות המס של מדינת המקור המסרבת להעניק את ההקלה הקבועה באמנת המס ל"בעל הזכות שביושר" רובץ נטל ההוכחה, והיא צריכה לשכנע בקיומן של נסיבות אובייקטיביות וסובייקטיביות להתחמקות ממס, בדומה לכל "טענת מלאכותיות" (ברם, לא רובץ על רשות המס הנטל להוכיח מיהו בעל הזכות שביושר האמיתי, שכן מידע זה קיים אצל הנישום).

פסק הדין מהווה, כאמור, בשורה של ממש בעולם המיסוי הבין-לאומי, ובפרט בקרב חברות זרות המשקיעות בחברות ישראליות. בית המשפט מכריע כי אין להתעלם מחברות אחזקה, ועל רשות המסים להעניק להן בנסיבות הראויות את מלוא הטבות המס הקבועות באמנות למניעת כפל מס בהן נתקשרה מדינת ישראל.

עדכון זה נועד לספק מידע כללי ותמציתי בלבד. הוא אינו מהווה ניתוח מלא או שלם של הסוגיות הנידונות, אינו מהווה חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו.

אנשי קשר



ליאור שרעבי
שותף



שלמה אביעד זידר
שותף, מגשר



דניאל פסרמן
ראש תחום מסים