



תושבות חברה לצרכי מס בישראל – מבחנים לקביעת מקום השליטה והניהול

במידה ויש לך שאלות הנוגעות לנושאים הנידונים במסמך זה, אנא צור/צרי קשר עם עורכי הדין הרשומים מטה או עם איש הקשר שלך במשרד

מאיר אקוניס

טל. 03 610 3186
 פקס. 03 610 3753
makunis@meitar.com

שאול גרוסמן

טל. 03 610 3199
 פקס. 03 610 3878
sgrossman@meitar.com

יהודה ויין

טל. 03 610 3100
 פקס. 03 610 3669
joelw@meitar.com

קרן שרית

טל. 03 610 3890
 פקס. 03 610 3638
kerens@meitar.com

לקוחות יקרים,

ברצוננו להביא לידיעתכם את עיקרי פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו נ' פקיד שומה כפר סבא (להלן: "עניין ניאגו"), אשר דן לראשונה בסוגיית קביעת מקום השליטה והניהול של חברה לשם בחינת תושבותה לצרכי מס. אמנם, רשות המסים פירסמה כבר בשנת 2002 את חוזר מס הכנסה 4/2002 בנושא: קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול (להלן: "חוזר מס הכנסה") ובו היא מנתה מספר קריטריונים לקביעת מקום השליטה והניהול ואף קבעה הנחיות פעולה, אולם סוגייה זו לא הגיעה לפתחו של בית המשפט ולא נדונה על ידו עד לפסק הדין בעניין ניאגו.

לקביעת תושבותה של חברה לצרכי מס יש השלכות מס משמעותיות הן לחברה עצמה והן לבעלי המניות בה, ומכאן נודעת חשיבות רבה להשלכותיו של פסק הדין בעניין ניאגו על האופן בו יש לבחון את מבחן השליטה והניהול של חברה, וכפועל יוצא להכריע בעניין תושבותה. כמעט בכל מקרה של פעילות בינלאומית נעשה שימוש בחברות שהתאגדו בחו"ל ושאלת השליטה והניהול מתעוררת. בהקשר זה נציין, כי חברה אשר תיחשב כחברה תושבת ישראל מכוח חלופת השליטה והניהול כפופה היא לדיני המס בישראל לכל דבר ועניין, לרבות דיווחים, חבות במס והחובה לנכות מס במקור מתשלומים לתושבים שאינם ישראלים.

על מנת להבין את הפסיקה בעניין ניאגו, נעמוד תחילה על המקור החוקי של מבחן השליטה והניהול ונסקור את עיקרי אמות המידה לקביעת מקום השליטה והניהול, כפי שהן נקבעו במסגרת חוזר מס הכנסה. לאחר מכן, נסקור בקצרה את פסק הדין בעניין ניאגו ונסיים בחידושים שהביא עמו פסק הדין בהשוואה לחוזר מס הכנסה ולעמדה, שאומצה על ידי רשות המסים עד כה.

א. המקור החוקי של מבחן השליטה והניהול

1. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מגדיר, בין השאר, תושב ישראל, כאשר בהתייחסו לחבר בני אדם צריכים להתקיים אחד מאלה: "1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל."
2. סעיף 1(5) לפקודה מעגן, אף הוא, כלל מקור הקובע, כי יראו כהכנסה המופקת בישראל, רווח או השכרות שהפיק אדם "מעסק שהשליטה בו וניהולם מופעלים מישראל".
3. יש לשים לב, כי הן סעיף 1 לפקודה והן סעיף 1(5) לפקודה דורשים למעשה קיומם של שני תנאים מצטברים: "שליטה" ו"ניהול". עם זאת, עמדת רשות המסים היא כי מדובר ב"מושג" ולמעשה מדובר במבחן משולב אחד.

ב. עיקרי חוזר מס הכנסה

4. מאחר והמחוקק לא צייד את הנישומים בכלים ובקווים מנחים לקביעת מקום השליטה והניהול, רשות המסים פירסמה את חוזר מס הכנסה ובו התייחסה היא בהרחבה לסוגיה זו, כמפורט להלן.
5. הלכה למעשה, מבחן השליטה והניהול הינו מבחן "גיאוגרפי" עובדתי, אשר עונה על השאלה: "היכן מופעלים השליטה והניהול של החברה?"; קרי, היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה והיכן מתקבלות החלטותיה האסטרטגיות. בחוזר מס הכנסה מובהר, כי אין די בבעלות המשפטית הפורמאלית בעסק על מנת להוכיח שליטה וניהול, אלא "ביכולת

6. אין המדובר בתחום של שחור או לבן, אלא באיסוף מכלול של עובדות אותן יש לבחון ובאמצעותן להגיע למסקנה באשר למקום בו ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית ולמקום בו מתקבלות ההחלטות המאפשרות את התנהלות העסק. בחוזר מס הכנסה נקבעו קריטריונים, שיעזרו להכרעה בסוגיה זו:

- בחינת תהליך קבלת ההחלטות (היכן נבחנו החלופות? היכן בוצעו עבודות ההכנסה שבבסיס קבלת ההחלטות? היכן התגבשה ההחלטה הסופית?)
- תשומת לב להחלטות עיסקיות מהותיות (היקף כספי מהותי; שינויי שליטה; מימון; ביצוע השקעות מהותיות).
- איתור הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל.
- קיומה של האצלת סמכויות רחבה למי שאינו במועצת המנהלים.
- קיומה של הפעלת שיקול דעת רחב שלא על ידי מועצת המנהלים, ואפשרות לסטות מהחלטות עקרוניות שתקבלו על ידי מועצת המנהלים ללא אישור מוקדם.
- קיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים.
- מקום הניהול ברמה השוטפת והתפעולית.
- קריטריונים תומכים נוספים (מקום ניהול והחזקת ספרי העסק; מיקום היועצים הפיננסיים והמשפטיים; דיווחי החברה במסמכים חיצוניים; הרכב פרסונלי של הדירקטוריון; מקום התקשרות עם ספקים ומקום קבלת השירות).

7. כמו כן, חוזר מס הכנסה מתייחס מפורשות לכך, שאין לייחס משקל רב למקום בו מתכנסת מועצת המנהלים של העסק. אמנם, יש לשקול אינפורמציה זו במסגרת ניתוח כלל העובדות, אולם לנוכח התפתחות הטכנולוגיה ואמצעי התחבורה מבחן, ברי כי מבחן זה מיושן ואינו מספק מענה מתאים. אשר על כן, חשוב לבחון היכן התבצע התהליך שקדם לקבלת ההחלטה הפורמאלית.

8. חוזר מס הכנסה קבע הנחיות פעולה, אשר יש ליישמן, הלכה למעשה, בבחינת מקום השליטה והניהול. הנחיות אלה נותנות אינדיקציה באשר למסמכים, שעשויים לבקש פקידי השומה בבואם לבחון מהו המקום שממנו מופעלים השליטה והניהול בחברה (מסמכי התאגדות; פרטים אודות בעלי המניות; פרוטוקולים משיבות דירקטוריון; התכתבויות ומסמכים הקשורים להחלטות מהותיות ואסטרטגיות; הסכמי ניהול בתוך הקבוצה ו/או עם גורמים חיצוניים; הסכמי התקשרות עם ספקי שירותים; פרטים אודות חשבונות הבנק ומורשי החתימה; ייפוי כוח שניתנו בקשר עם הפעילות העסקית או עם פעילות החברה; מקום החזקת וניהול ספרי החשבונות; ורשימת עובדים, תפקידם, מקום ביצוע עבודתם ותושבותם (דגש על הבכירים)).

9. אמנם חוזר מס הכנסה מספק אינפורמציה רבה בדבר עמדת רשות המסים בנושא קביעת מקום השליטה והניהול של חברה, אך עדיין הותר אחריו מקום נרחב לפרשנות, בייחוד מאחר ועסקיין בשקלול מספר רב של עובדות היכול להוביל למסקנות שונות בחברות שונות.

ג. סוגיית השליטה והניהול בראי פסק הדין בעניין ניאגו

10. ב-12 בינואר, 2012 ניתן פסק הדין בעניין ניאגו, בו התייחס בית המשפט לראשונה לסוגיית השליטה והניהול בחברה.

רקע

11. הנישומים, יחידים תושבי ישראל, הינם בעלי שליטה בחברה תושבת ישראל, אשר עד לשנת 1990 עסקה בייצוא מוצרי טקסטיל מישראל מחוץ לישראל בדרך של רכישה ומכירה או תיווך (להלן: "החברה הישראלית"). בשנת 1990 ייסדו הנישומים חברה בבעלותם המלאה, אשר התאגדה לפי חוקי איי הבהאמס (להלן: "החברה הזרה"), אליה העבירו את הפעילות העסקית הנוגעת לקשרים עם הלקוחות בחוץ לארץ.

12. עובר להנפקת מניותיה של החברה הישראלית בבורסה לניירות ערך בתל אביב, העבירו הנישומים את הפעילות העסקית של החברה הזרה לתוך החברה הישראלית בתמורה ל-22.4 מיליון ש"ח. באותו יום, החליטה החברה הזרה על חלוקת התמורה כאמור כדיבידנד לנישומים.

13. יודגש, כי העניין הנדון בפסק הדין נבחן לאור לשון הפקודה עובר לתיקון 132, קרי, תקופה בה בסיס שיטת המס בישראל היה טריטוריאלי, כך שרק הכנסה שנצמחה או הופקה בישראל במהלך תקופה זו הייתה חייבת במס בישראל. בעניין ניאגו בעצם נדרשו לקביעה מהו מקום השליטה והניהול של החברה הזרה, על מנת לקבוע את תושבותה, שהרי לפי סעיף 4א(א)(10) לפקודה המקום בו הופקה או נצמחה הכנסת דיבידנד הינו מקום מושבו של המשלם.

14. לטענת פקיד השומה, הכנסות הנישומים מדיבידנד חייבות במס בישראל, מאחר והחברה הזרה הינה חברה שהשליטה והניהול בה בוצעו מישראל; לחילופין, מכירת פעילות החברה וחלוקת הדיבידנד מהווים בבחינת פירוק על כל השלכותיו המיסויים; ולחילופין, מדובר בעסקה מלאכותית שיש לסווגה מחדש כמכירת הפעילות בפירוק.

15. מנגד, טענו הנישומים בתגובה לטענת השליטה וניהול, כי אין לראות בחברה הזרה כמי שהשליטה וניהול עסקיה היו בישראל, מאחר והדירקטורים בחברה הזרה אינם תושבי ישראל, ישיבות מועצת המנהלים התקיימו בחוץ לארץ, הניהול השוטף של החברה נעשה מחוץ לישראל והקמת החברה הזרה הרחיבה את פעילות הקבוצה ולא הייתה מעין 'פיצול' פעילות.

העובדות בבסיס ההחלטה

16. כאמור, הפעילות העסקית של החברה הזרה הייתה בעיקרה פעילות סחר של קנייה ומכירה של מוצרי טקסטיל ללקוחות מחוץ לישראל. פעילות עסקית זאת של החברה הזרה מול הקניינים הזרים והיצרנים הישראליים נעשתה באמצעות סוכנות עצמאית חיצונית והחברה הישראלית, כך שלא היה לחברה הזרה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז פעילותה העסקית. עובדה זו עוררה שאלה באשר לנחיצותה של החברה הזרה. בהקשר זה נבחנו מספר נסיבות כמפורט להלן.

17. אחד הדירקטורים בחברה הזרה לא התעסק בפעילות החברה באופן יום-יומי ואף עבד ושימש כדירקטור בחברה אחרת – עניין המערור ספק בדבר מחויבותו לניהול עסקי החברה הזרה.

18. הפעילות העסקית העיקרית של החברה הזרה, קרי, קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה, נעשו ללא מעורבות מנהלית ועובדיה.

19. לחברה הזרה כלל לא הוקצו כלים מקצועיים שהיו דרושים לפעילות שיווק מוצרי הטקסטיל בארה"ב.

20. עסקיה של החברה הזרה נוהלו בשפה שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהליה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון ניאגו.

21. ההחלטה האם להתקשר עם לקוח פוטנציאלי לא התקבלה על ידי החברה הזרה, מנהליה או עובדיה. הלכה למעשה, אלא שהוצגו על ידי הנישומים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה חסרת כל מהות עסקית ממשית ובוודאי לא היו "המוח" שמאחורי עסקי הטקסטיל.

22. מנכ"ל החברה לא ערד ולא ניסח פרוטוקולים של החברה שהוצגו לו ומעדותו התברר, שלא היתה לו ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה.

23. גם אם על פי דיני החברות החלים על חברה שנתאגדה באיי הבהאמס, אין חובה לכל ההליכים בישיבות הדירקטוריון, כהוראת סעיף 108 לפקודת החברות, התשנ"ט-1999, השכל הישר מחייב שבעניינים הנוגעים לקיומה העסקי של החברה ישקף פרוטוקול הדיון את אופן קבלת ההחלטה ובאם המשתתפים הסתמכו על חוות דעת, יהיה גם לכך עיגון בפרוטוקול.

24. יצוין, כי בית המשפט לא ייחס חשיבות רבה לעובדות כמו פתיחת חשבון בנק, פעילות מול בנקים, העברת מסמכי אשראי, וציון כי היא לכל היותר מעידה על איזו שהיא פעילות יום יומית אדמיניסטרטיבית בעיקרה, שאין בה משום תמיכה בהיותה ניהול של ממש בחברה.

ההחלטה

25. לאחר דיון נרחב בסוגיית השליטה והניהול, בית המשפט המחוזי דחה ערעורם של הנישומים בקובעו, כי בהתבסס על הראיות שהונחו בפניו, אשר חלקן מפורטות לעיל, "אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטקסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו ... בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו הנישומים באיי הבהאמס ו/או בגינבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

26. בהתאם, קבע בית המשפט המחוזי, כי יש לראות בחברה הזרה כמי שהשליטה והניהול של עסקיה מופעלים מישראל, קרי, חברה תושבת ישראל לצרכי מס, ומשכך הדיבידנדים שחילקה לנישומים חייבים הם במס בישראל, שהרי הכנסה זו הופקה או נצמחה בישראל (מקום מושבה של החברה הזרה משלמת הדיבידנדים).

27. בית המשפט לא דן בטענות האחרות שהעלו הצדדים, אך הוסיף, כי מקובלת עליו טענת פקיד השומה, לפיה עסקת מכירת עסקי החברה הזרה לחברה הישראלית והעברת הדיבידנד לנישומים נעשו במטרה עיקרית להימנע ממס או להפחיתו באופן לא נאות. לא היה צורך להכריע בשאלה זו מאחר והוחלט, כי השליטה והניהול של החברה הזרה היו מישראל.

28. בית המשפט בפסק הדין בעניין ניאגו התמודד לראשונה וניתח את סוגיית השליטה והניהול לצרכי קביעת תושבות לצרכי מס של חבר בני אדם.

29. אנו למדים מפסק הדין, כי לא די ברישום חברה מחוץ לישראל, מינוי אורגנים זרים ופעילות מחוץ לישראל, על מנת לבסס שליטה וניהול מחוץ לישראל. אין בכוחם של מאפיינים צורניים בלבד (מנגנון תאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד) כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת.

30. עוד אנו למדים מפסק הדין, כי בנוסף לאמות המידה שהשתרשו בפרקטיקה המקובלת בעקבות פרסום חוזר מס הכנסה יש לבסס את ההחלטה בנוגע למקום ממנו מופעלים השליטה והניהול של חברה על מספר גורמים נוספים, ביניהם:

- קיומו של צורך כלכלי ו/או עסקי אמיתי, שהוביל להקמת החברה.
- מידת מעורבותם של האורגנים בחברה, הן בהחלטות היום-יומיות והן בהחלטות האסטרטגיות המהותיות.
- מחויבותם, זמינותם ומקצועיותם של הדירקטורים בכל הקשור לניהול עסקי החברה.
- האופן בו מתנהלות ישיבות הדירקטוריון (האם מתקיים דיון ענייני במהלכו בוחנים חברי הדירקטוריון באופן מקצועי ויסודי את המידע הרלבנטי לצורך קבלת ההחלטה או שהחלטה מתקבלת לאחר דיון קצר ובסיסי).
- תיעוד האופן בו מתקבלות החלטות הדירקטוריון והמידע שנמסר לחברי הדירקטוריון לצורך קבלת ההחלטות.
- יודגש, כי פרוטוקול דיון שלא יפרט זאת עלול להוות אינדיקציה לכך, שעל אף שהדירקטוריון התכנס מחוץ לישראל יתכן שבפועל ההחלטה כבר התקבלה במקום אחר או על ידי אחרים. כלומר: על הפרוטוקול יהיה לפרט את אופן קבלת ההחלטה ואת העובדה שמי שקיבל אותה היה מחוץ לישראל, ושהוא נמנה עם מקבלי ההחלטות בארגון.
- המקום בו מתבצעת בפועל הפעילות העסקית של החברה.
- קיומם של כלים מקצועיים בידי החברה לביצוע פעילותה היום-יומית.
- השפה בה מנוהלים עסקי החברה.

31. לאור הרוח הנושבת מכיוונו של בית המשפט, אנו ממליצים לבחון שוב את האופן בו פועלות ומתנהלות חברות זרות בחו"ל ואת קיומה או אי קיומה של התכלית העסקית והכלכלית שלשמה הוקמו חברות אלה מחוץ לישראל.

32. יצוין, כי במקרים בהם ישנה חשיפה, ניתן לבצע שינויים להקטנתה, אם באמצעות שינויי מבנה ואם באמצעות שילוב פניה לקבלת החלטת מיסוי מרשות המסים להעברת הפעילות חזרה לישראל.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושא סוגיית השליטה והניהול של חברה בהקשר של קביעת תושבות לצרכי מס בישראל. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.

מובהר כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו מתן חוות דעת ו/או יעוץ משפטי.