

מיסוי ישראלי: שינוי מבנה - מלאכותיות בסעיף 104 אימתי?

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 1016

נושאי השבוע:**מיסוי ישראלי:**

שינוי מבנה - מלאכותיות
בסעיף 104 אימתי?

מיסוי בינלאומי

התמלוג שאינו מתגמל

4. הפסדי חברת הבת - משנת 2009 ועד לשנת 2013 הצטברו אצל חברת הבת הפסדים עסקיים של 54 מליון ₪.

5. שינוי המבנה

בדצמבר 2013 נחתם הסכם העברת פעילות מחברת האם לחברת הבת, לפי סעיף 104 לפקודה, וחברת האם הגישה למשיב הודעה כנדרש.

6. שריפה

במהלך 2014 פרצה שריפה במפעל בקיסריה, החברות קבלו שיפוי מחברת הביטוח בסך של 155 מליון ₪, שחולק בין החברות בקבוצה והניב רווח הון.

עיקר טענות רשות המיסים**עסקה מלאכותית**

לגישת המשיב הורם הנטל להוכיח כי עסקת שינוי המבנה בהתאם לסעיף 104 לפקודה היא מלאכותית, שמטרתה העיקרית הינה קיזוז הפסדים בסכום של כ- 54 מליון ₪.

שינוי המבנה לא נועד לצורך ייעול פעילות ומניעת תחרות, שכן הפעילויות בהן עוסקות המערערות הן פעילויות שונות, לא די בזהות הלקוחות והספקים. שינוי המבנה נוגד את הדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה שכן לא ברור מדוע הועברה פעילותה המשגשגת של חברת האם לחברת הבת ההפסדית.

אינדיקציות להוכחת טענות המשיב:

מקום הפעילות של חברת הבת הועבר למקום פעילות חברת האם;

חברת האם השקיעה בתשתיות והכשרת מקום פעילותה החדש של חברת הבת וכן השקיעה בציוד של חברת הבת;

הניהול הופקד בידי אנשי חברת האם.

לחילופין טען פקיד השומה - ככל שלא תתקבל טענת העיקרית הרי שיש לקבוע כי בפועל נעשתה פעולה

הפוכה - פעילות הבת נמכרה לאם, ולכן נוצר רווח הון, הניתן לקיזוז כנגד הפסדים מועברים (ומכיוון

שבשומת המשיב נקבע רווח הון ונקבעה הכנסה ממחילת חוב והחברה קיזזה את תקבולי הביטוח -

לא נותר הפסד לקיזוז).

ב- 25 באפריל 2024 ניתן פס"ד בעניין מוצרי שלם (חברת האם), ושלם פתרונות (חברת הבת) (ע"מ 21-02-38077 ועוד). ערעור החברות התקבל בסוגיות הבאות:

1. טענת פ"ש כי פעולה לפי סעיף 104 הינה מלאכותית, ושומה חלופית כי ההעברה הפטורה מייצרת עסקת רווח הון חייבת בסך של 29.7 מיליון ש"ח.

2. טענת פ"ש כי שטרי הון בסך של כ-50 מליון ₪, שהפכו צמיתים ונמכרו ללא תמורה לחברת האם - נמחלו בעצם.

לצורך מבזקנו זה נתייחס בשלב זה לסוגיית 104 בעיקר.

רקע עובדתי

1. חברת האם הוקמה ב 1998, מפעלה בקיסריה עוסק בייצור ושיווק מוצרי אריזה מפלסטיק.

2. חברת הבת הוקמה ב 2001 על ידי האגודה (קיבוץ יקום), והיא בעלת מפעל בשטח הקיבוץ לייצור מכלים ופקקים מפלסטיק.

3. רכישת מניות חברת הבת ושטרי ההון

חברת האם רכשה את מניות חברת הבת מהאגודה, בשלושה שלבים - משנת 2008 ועד ל 2013:

ב- 2008 נרכשו 50% מהמניות (תמורת 18.4 מליון ₪). בנוסף נקבע כי שטרי הון בסכום של כ- 50 מליון ₪ שהנפיקה הבת לאגודה יומרו לשטרי הון צמיתים, אשר יפרעו, רק בפירוק חברת הבת ולאחר פירעון כל חובותיה האחרים.

בשנת 2012 נרכשו 15% (בתמורה ל 5.4 מליון ₪) בדרך של השקעה בשטר הון צמית בבת, שמצידה פרעה שטרי הון לאגודה בסך זהה. במקביל נקבע כי חברת האם תעמיד לחברת הבת את המימון הנדרש לפעילותה.

בשנת 2013 נרכשו יתרת המניות (תמורה ל 10.4 מליון ₪), כך שחברת האם החזיקה 100% בחברת הבת.

בנוסף הוסכם, כי יתרת שטרי ההון שהונפקו ע"י חברת הבת לטובת האגודה, יועברו לידי חברת הבת, וממנה לחברת האם, ללא תמורה.

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,

סקירת הדין הרלוונטי

או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, כהן

פתרונות מיסוי בע"מ



עיקר טענות המערערות

1. המשיב התנהל בדרך אגרסיבית. בשלב א' נדרשו המערערות לשלם מס נמוך, ומשלא נאותו - יצאה להם שומה בסך של כ-50 מיליון ₪ שהוצגה באופן גדול אף יותר. לאחר קדם משפט, נדרש המשיב לנימוקים אשר במסגרתם נאלץ לחזור בו מטענות ביחס להכנסות ניכרות.

2. מחילת החוב שקבע המשיב, מדומה ולא ארעה.

3. דחיית הטענה בדבר עסקה מלאכותית :

נטל ההוכחה סעיף 86 - רובץ לפתחו של המשיב, והוא לא עמד בו.

מדובר בתכנון מס חיובי, למימוש הסדר המס שהוענק על ידי המחוקק בסעיף 104א לפקודה המאפשר שמירה על הפסדים עסקיים.

ביצוע שינוי מבנה בדרך זו ולא בדרך של מיזוג, נעשה בשל היות הליך פשוט ומהיר.

הפעילות הכושלת חייבה שינוי מהיר ולא בכדי לקזז הפסדים אלא כדי להציל את החברה.

שינוי המבנה בוצע מטעמים מסחריים - תחומי פעילות משיקים, בטכנולוגיות שונות, לקוחות וספקים משותפים.

סינרגיה בין פעילויות, חסכון תפעולי, ריכוז הפעילות תחת חברה אחת תקנה לקבוצה יתרון תחרותי בשוק.

אף אם יתקבלו טענות המשיב כי מדובר בעסקה מלאכותית תוצאת המס שונה מזו שצייר המשיב משני טעמים :

- המשיב חזר בו מהתנגדותו לייחוס תשלומי הביטוח, ולכן חברת הבת רשאית לקזז הפסדים כנגד רווח ההון שנוצר לה.
- המשיב התעלם מההלכה שנקבעה בהלכת בן ארי - לפיה הפסדים שנוצרו בתקופה בה מניות שליטה של החברה המפסידה כבר הוחזקו בידי הרוכש, יש להתיר את קיזוז הפסדים לרוכש.

4. דחיית טענת השומה החלופית

במסגרת השומה החלופית קבע המשיב כי פעילות חברת הבת הועברה לחברת האם (ההיפך ממה שנעשה ונקבע בהסכם) ללא החלת סעיף 104א לפקודה תוך חיוב חברת הבת ברווח הון, בגין מכירת פעילותה.

מדובר בשומה נטולת בסיס, שגם מבחינה חישובית אינה נכונה - שווי הפעילות נקבע כתמורה, מבלי לייחס עלות, כך שנוצר "רווח הון" מדומה.

עיקרי פס"ד

דברי כבוד השופט:

ההיקף הכלכלי של המחלוקת ... נמוך באופן משמעותי ממה שלכאורה הוצג בשומה.

מקובלים עליי דברי המערערות, כי אין להסכים למצב בו מוצגת מחלוקת בהיקף גדול ושבשליל אינו נכון.

הצגה שכזו עלולה ליצור מוקד לחץ על הנישום -

להסכים לפשרה, ומצופה כי רשות מנהלית לא תנהג בדרך זו.

המערערות ניהלו את עסקיהן באופן עקבי בוצעו השקעות ניכרות של חברת האם, ההתנהלות נעשתה משיקולים עסקיים ושימוש לגיטימי בכלים שיצר המחוקק.

הפסדים עסקיים אמיתיים שנגרמו לנישום בפעילות יחד עם שותף שלוקח אחריות כלכלית הולכת וגדלה ביחס למלוא הפעילות העסקית, הם לא הפסדים שיש לשאוף כי ירדו לטמיון.

הערעור התקבל וקנס הגרעון בוטל. צויין כי בנסיבות העניין לא היה מקום להשיתו.

התייחסותנו

כאשר ההפסדים מומנו על ידי חברת האם, לשתי החברות פעילות עסקית מטריאלית, וברור כי בנסיבות העניין היה מאושר מיזוג - הרי שלא היה מקום לטענת מלאכותיות.

על הפער שבין סעיף 104א לבין מיזוג - מחד 104א ליברלי יותר מבחינת מועד היישום, דרישת רולינג, יחסי הגודל ומגבלת קיזוז הפסדים, ומאידך מיזוג ככל הנראה היה נעשה בדרך של החלטת מיסוי ואשרור מבעוד מועד של המחלקה המקצועית ברשות המסים, הליך אשר היה מונע ויה דולורוזה בדיוני השומה ובהתנהלות בבית משפט כפי שעברו המערערות.

למשרדנו נסיון עתיר בבחירת המסלול האופטימלי ותפירת החליפה המתאימה לכל מקרה ומקרה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני, ממשרדנו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי בכבוד רב, ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

מיסוי בינלאומי: התמלוג שאינו מתגמל

לאפשרות לפגיעה בזכאותה לתחולת חוק עידוד השקעות הון רק לשם ההפחתה בסכום המס המנוכה במקור.

2. בחינת הוראות הדין הפנימי במדינת המשלם -

ייתכן שקיימת בדין הפנימי במדינת התושבות של המשלם הוראה הקובעת כללים באשר להגדרתם של תמלוגים העשויים להשפיע על ניכוי במקור כאמור. כך לדוגמא, חוזר מס הכנסה 13/2001 עושה הבחנה לצורך דיני המס בישראל בין מכירה מוחלטת של נכס בלתי מוחשי אותה יש לראות כרווחי עסקים ולפיכך, לא חלה חובת תשלום מס במדינת המקור לבין מתן זכות שימוש בנכס בלתי מוחשי, בגינה יש לסווג את התשלום כתמלוג עליו חלה חובת ניכוי מס במקור. ניתן לציין כדוגמא נוספת את התקנות האמריקאיות המפרטות מאפיינים לסיווג עסקאות המבוססות על שרותי ענן, ולפטור מניכוי במקור בנסיבות המתאימות (ראו מבזקנו מספר 822). במקרים הללו, ניתן לבחון האם המשלם יכול לסווג את התשלומים המשולמים לחברה ככאלו שאינם עונים להגדרת "תמלוגים" בהתאם לדין הפנימי במדינת תושבותו ובכך להימנע מניכוי המס במקור.

3. בחינת הגדרת תמלוגים באמנת המס - בבואנו

לבחון בגין אילו רכיבי תשלום חייב המשלם בניכוי מס במקור והאם ניתן להוציא שירותים או פעולות שמבצעת החברה מהגדרה זו, יש לבחון לצד הדין הפנימי את הוראות האמנה למניעת מיסוי כפל בין מדינת תושבתו של המשלם לבין ישראל (ככל וישנה כזו). במרבית אמנות המס תמלוג מוגדר כ-"תשלומים מסוג כלשהו המתקבלים בעד השימוש, או בעד הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים...". ואולם, ישנן מספר אמנות מס המרחיבות הגדרה זו באופן משמעותי. כך לדוגמא, באמנת המס בין ישראל לבין רומניה ובין ישראל לבין ברזיל, הגדרת תמלוג הינה רחבה יותר וכולל גם "או בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בציווד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או בעד ידיעה הנוגעת לניסיון שנרכש בתעשייה, מסחר או במדע." (ראו מבזקנו מספר 914).

לא אחת פונות אלינו חברות ישראליות במטרה לנסות ולפתור "תקלה" מיסויית אליה הן נקלעו, כדלקמן: לחברה נכס בלתי מוחשי כגון ידע או תוכנה. לקוחות החברה משלמים לחברה תמלוגים בגין זכות השימוש בנכס (ייתכן שגם בגין שירותים נוספים). במדינת המקור, קרי מדינת התושבות של המשלם, הוא נדרש לנכות מס במקור בגין התמלוגים בהתאם לדין הפנימי או לאמנה בין ישראל ולבין אותה מדינה, לפי העניין.

ואולם כאשר לחברה הפסדים לצרכי מס בישראל או כאשר היא נתונה לשיעור מס חברות נמוך יחסית בישראל, כגון חברה הזכאית להטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון, הרי יכול להיווצר מצב שהמס שנוכה במקור המחושב כשיעור מההכנסות מתמלוגים שמקורם בחו"ל גבוה משיעור מס החברות בישראל המוטל על הרווח הנקי של החברה, ובכך נוצרת לחברה "תקלה" של תשלום מס ביתר בחו"ל ללא יכולת ליהנות מזיכוי המס בגינו, ובוודאי שללא קבלת החזר מס זר מפקיד השומה בישראל.

מה ניתן לעשות בכדי לרפא או לכל הפחות לנסות ולצמצם, בעיה זו?

1. בחינת הסכמי ההתקשרות של החברה מול

לקוחותיה - במקרים רבים, התשלום מלקוחות החברה מורכב הן מתשלום עבור זכות השימוש בידע או בתוכנה והן מתשלום עבור שירות נוסף אותו מעניקה החברה ללקוחותיה במסגרת הסכם ההתקשרות. ככל שמלוא התשלום מוגדר כתמלוג, ינוכה מס במקור על ידי המשלם בגין מלוא סכום התשלום.

אולם, בחינה מעמיקה של הסכם ההתקשרות יכולה לדוגמא לאפשר הפרדה בין סוגי התשלומים שונים, כגון: תמלוגים, שירותים, תחזוקה, הדרכות SaaS וכיו"ב ובכך, לאפשר הפחתה במס שינוכה במקור שהרי בגין תשלומים אלו שאינם תמלוגים, לא חלה על המשלם חובת ניכוי מס במקור. כמובן שיש לבחון את הסכם ההתקשרות בשים לב לאופי החברה ולשירותיה, לעמידה במחירי שוק ומבלי לחשוף את החברה

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



לדרישות ה- substance באותה מדינה, על מנת שהחברה הזרה תהא זכאית לשיעורי המס המופחתים הקבועים באמנות המס בין מדינת תושבותה למדינות התושבות של המשלמים.

לניכוי במקור במדינת המקור (מדינת תושבות המשלם) עשויה להיות השלכה משמעותית על חבות המס הכוללת של החברה. ניתן לבחון מספר מישורים על מנת למזער את "תקלת" המס הנוצרת בנסיבות מסוימות, אולם יש לבחון כל מקרה לגופו.

לא למותר להזכיר כי כתוצאה מדו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין לאומי, פורסם בספטמבר האחרון תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...) (הקלה ממסי כפל), התשפ"ג-2023, במסגרתו מבקשת רשות המיסים לבטל את העברת עודף הזיכוי הנוצא לחברה ישראלית בשנת מס לשנות המס הבאות, כפי שקבוע כעת, דבר שתהיה לו השלכה דרמטית על חברות הנתונות למצב המתואר במבזקנו זה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי גליבטר ולרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

ככל שהדין הפנימי במדינת המשלם כולל הגדרה רחבה של המונח תמלוגים, בעוד שאמנת המס הרלבנטית כוללת דווקא הגדרה מצומצמת יותר, הרי שיש לבדוק שהניכוי במקור נעשה בהתאם להגדרה באמנה ולא זו הקבועה בדין הפנימי, שכן כידוע, הוראות האמנה גוברות. בעניין זה נזכיר את פס"ד בעניין פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ (ע"מ 45306-02-17) הדן בהיעדר הזכות לקבלת זיכוי מלא ממס זר ששולם במדינת המקור אילו הוא "מס התנדבותי" אשר נעשה שלא בהתאם להוראות הדין הפנימי ואמנת המס (ראה מבזק מספר 865).

4. **שימוש במבנה חברות בינלאומי - חלופה נוספת** היא בחינת האפשרות להקמת חברה זרה, במדינה לה רשת אמנות "מיטיבה" אל מול מדינות התושבות של לקוחות החברה או מדינה השותפה לדירקטיבה (אמנה רב מדינתית) בין מדינות אירופה בנושא ריבית והתמלוגים הקובעת שיעורי ניכוי במקור מופחתים. מטרת הקמת חברה זרה שכזו איננה בהעברת פעילות מהחברה הישראלית לחברה הזרה, אלא בכדי לשמש כחברת סליקה או כ"חלון ראווה" אל מול לקוחות החברה, בכפוף

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ