

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

הכלכלית האמיתית של העיסקה. שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס."

בין סיווג שונה לסיווג מחדש לצרכי מס

כפועל יוצא מהאמור, ניתנה לרשות המסים הסמכות לבחון, האם המהות הכלכלית של העסקה תואמת את הלבוש החיצוני שניסו להלביש לה הצדדים. למשל, האם הסכם, שכותרתו "הסכם שכירות", אכן מהווה הסכם שכירות או שמא מבחינת המהות הכלכלית מדובר בהסכם מכר. האם הסכם קבלן-מזמין מהווה הלכה למעשה הסכם עובד – מעביד, וכיוצא באלו.

היה ונמצא, כי העסקה שנערכה בפועל שונה מבחינת המהות הכלכלית מהעסקה, כפי שהוגדרה על ידי הצדדים לה, רשאים פקידי המס לסווג באופן שונה את העסקה בהתאם למאפייניה האמיתיים.

במאמר מוסגר, יצוין, כי לא מדובר בסמכות "הסיווג מחדש", שמקורה לענייננו בסעיף 86 לפקודה ובעסקה המלאכותית, אלא בסמכות אחרת וקודמת. לאמור, רק כאשר מוצא פקיד השומה, כי מהותה הכלכלית של העסקה תואמת את צורתה החיצונית, רשאי הוא לעבור ולבחון האם ניתן לסווג את העסקה כעסקה מלאכותית (ראו למשל, רע"א 8522/96 וע"א 4374/05 וכן רשומון מס מס' 4).

הנושא: "סיווג השונה של עסקה על ידי רשות המסים בראי הפסיקה החדשה (או במילים אחרות סיווג חלוקת דיבידנד כהכנסת עבודה ומניעה של קיזוז הפסדים מחברה לצרכי מס)"

תחילת דבר

ככלל, כל עסקה ו/או פעולה כלכלית נשענות ומבוססות על שני ראשים: האחד – כלכלי מסחרי, השני – משפטי. מטרת הראש המשפטי לתאר ולעגן מבחינה משפטית את ההבנות הכלכליות מסחריות שהושגו בין הצדדים לפעולה (עסקה).

על בסיס עקרונות אלו התוו בתי המשפט בשורה ארוכה של פסקי דין, כי תוצאות המס של עסקה תקבענה על בסיס בחינת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה. כלומר, כאשר תוכנו של הסכם מראה, שמדובר בעסקה שונה במהותה (מן הפן הכלכלי מסחרי) משם התואר או מהלבוש שנתנו לה הצדדים בהסכם (הפן המשפטי), ידון בית המשפט בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי - כלכלי. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 6722/99:

"תוצאות המס נגזרות על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה. הצורה הפורמאלית איננה קובעת את תוצאות המס. הצורה הפורמאלית היא אך נקודת התחלה אך לא נקודת סיום...מהותה של עיסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות

באמצעות חיוב כרטיסו האישי של המערער לחברה. פקיד השומה לא קיבל את הצהרות החברה וסבר, כי את ההכנסות הנטענות מפיקוח יש לייחס למערער ולשותף באופן אישי. לדידו, הסכם הפיקוח והתשלום לחברה הינם בגדר עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה, כי יש לייחס את הכנסות החברה למערער ולשותף, אך לא מהטעם, כי מדובר בעסקה מלאכותית כטענת פקיד השומה, אלא על סמך סיווג העסקה על פי עובדותיה האמיתיות, ובלשונו:

"במקרה הנוכחי הטענה האמיתית הינה כי לחברה לא היה כל יד ורגל בהסכם הפיקוח וכי החברה מעולם לא עסקה בפיקוח על הפרויקט ברחוב צופית, בין באמצעות המערער ובין על ידי כל אדם אחר. בנסיבות שכאלו, כאשר נטען שמי שביצע את עבודת הפיקוח לא היתה החברה, אין צורך להזקק לסעיף 86 לפקודה, אלא יש לסווג את העסקה על פי מהותה האמיתית ולייחס את ההכנסות למי "שבאמת" התקשר בהסכם".

לעניין זה ציין בית המשפט, כי לא הובאה כל הוכחה שכלל התנהלו עבודות פיקוח וגם אם התנהלו, לא הוכח שהחברה היא זו שביצעה בפועל את עבודות הפיקוח. כמו כן, ראה בית המשפט חשיבות בעובדה, שלא היה קשר בין התשלומים ששולמו בפועל לבין סכום התמורה, כפי שנקבע בהסכם הפיקוח. כן ציין בית המשפט, כי לא הוכח שבעלי

בחודש האחרון ניתנו על ידי בתי המשפט המחוזיים שני פסקי דין, אשר סיווגו באופן שונה עסקאות ופעולות שנעשו על ידי נישומים. פסק הדין הראשון הינו פסק הדין בעניין **זילברמן**.

עניין זילברמן (ע"מ 820/08)

בעניין **זילברמן** דובר בחברה, אשר נוסדה על ידי המערער ואדם נוסף (להלן: "השותף") בשנת 1984. המערער והשותף שימשו גם כמנהליה. במשך שנים רבות עסקה החברה בבניית ומכירת דירות למגורים. בשנת 2001 חדלה החברה מלעסוק בכך. במסגרת הסכם מאוחר יותר בין החברה לפקיד השומה נקבע כי לחברה הפסד מצטבר לסוף שנת 2003 בסך של 820,086 ש"ח. במקביל חתמה החברה בשנת 2001 על הסכם עם בעלי זכויות במקרקעין ולפיו קיבלה על עצמה להעניק לבעלי הזכויות שירותי פיקוח וניהול של פרויקט לבניית שני בניינים בני חמש קומות כל אחד במקרקעין (להלן: "הסכם הפיקוח"). על בעלי הזכויות נמנו אשתו של המערער, ילדיו של השותף וכן צדדים בלתי קשורים. תמורת השירותים האמורים התחייבו בעלי הזכויות הקרקע לשלם לחברה סך של \$120,000 וכן סכומים נוספים. בדרך זו ביקשה החברה להשמיש את ההפסדים הצבורים שהיו באמתחתה ולקזזם כנגד הכנסותיה מהסכם הפיקוח.

בפועל נמצא, כי לא שולמו לחברה כל הסכומים המעוגנים בהסכם הפיקוח. עוד התברר, כי התשלומים שבכל זאת שולמו לחברה, בשנות המס

הבכירים מחברת האם מניות בכורה הניתנות לפדיון במניות החברה. המערער רכש 52,800 מניות בכורה תמורת סך של 63,360 ש"ח ומימן זאת באמצעות הלוואה שקיבל מחברת האם דרך נאמן. ההלוואה הייתה מסוג Non-Recourse, כאשר המניות מהוות את הבטוחה היחידה להחזרתה.

החזר ההלוואה בוצע מתוך הדיבידנדים ששולמו למערער מכוח היותו בעל מניות בכורה. לעניין זה יצוין, כי מניות הבכורה הקנו אך ורק את הזכות לקבל דיבידנד בכורה מהחברה, המשקלל כאמור גם את הרווחים משתי חברות ישראליות נוספות וניתן היה להמירן למניות רגילות בתנאים מסוימים. מניות הבכורה נרשמו במרשמי החברה על שם נאמן, אשר פעל לפי הוראות החברה.

בהסכם ההקצאה הוסכם בנוסף, כי על העובדים תחול חובה למכור את מניות הבכורה לחברה (באמצעות הנאמן) עם הפסקת יחסי העבודה בינם לבין החברה.

במהלך השנים חילקה החברה דיבידנדים לעובדים הבכירים ובהם המערער וניכתה מהם מס במקור בשיעור של 25%. החברה דיווחה על הפסדים שוטפים לצרכי מס, ונטלה הלוואות מבנקים לצורך חלוקת הדיבידנדים.

בפועל, הדיבידנדים כללו לא רק את רווחי החברות הישראליות אלא גם רווחים של חברות זרות, שהעובדים הבכירים השתתפו בניהולם.

בחודש מאי 2002 פוטר המערער מהחברה במסגרת שינוי בשליטה בחברת האם. במסגרת הפיטורין הוסכם בין המערער לבין החברה, כי

הזכויות, שהיו צדדים בלתי קשורים, שילמו תשלום כלשהו לחברה. לדידו של בית המשפט "העדר תשלום שכזה מטיל צל על מהימנות הגרסה, שהחברה היא שהעניקה את שירותי הפיקוח". כן הדגיש בית המשפט, כי מדוחות החברה עולה, כי החברה לא שילמה בשנים הרלוונטיות שכר עבודה למי מעובדיה לרבות למערער ולשותף.

כל אלו, לגישתו של בית המשפט, "מצביעים על כך שהחברה כלל לא עסקה בפיקוח או בכל עבודה אחרת, בין באמצעות המערער ופולומין ובין באמצעות אחרים", ולפיכך אין לייחס לה את ההכנסה מהסכם הפיקוח.

עניין ברנע (ע"מ 906-07)

המערער באותו עניין עבד בקבוצת בייטמן בדרום אפריקה והתבקש בשנת 1991 לשוב לישראל ולנהל את חב' בייטמן ישראל (להלן: "החברה") כמנכ"ל. מאחר שלחברה היה גרעון בהון העצמי, התנה המערער את הסכמתו לנהל את החברה בהקצאת מניות בכורה לו ולבכירים נוספים אותם גייס לעבודה בחברה. מניות הבכורה, אמורות היו להניב לו ולבכירים הנוספים דיבידנד בכורה ברווחי החברה ושתי חברות ישראליות נוספות, המוחזקות על-ידי חברת אם, תושבת הולנד (להלן: "חברת האם").

כפועל יוצא מכך, ביום 28.6.93 נחתם הסכם הקצאת מניות בין חברת האם לבין ארבעה עובדים של החברה, ביניהם המערער (להלן: "הסכם ההקצאה"). על פי הסכם ההקצאה, רכשו העובדים

לראות בחלוקת הרווחים כהכנסת עבודה ולמסותם בהתאם".

לדידו של בית המשפט, אפילו כונה תשלום מסוים "על ידי הצדדים כ"דיבידנד" ואפילו בוצע התשלום תוך הקפדה על הפרוצדורה הקבועה בדיני חברות לחלוקת דיבידנד ובחזרה שבין הצדדים בנושא זה, לא ייחשב בהכרח ככזה, אם המבחן המהותי אינו מצדיק מסקנה כזו".

דיבידנד יוכר כדיבידנד רק כאשר הסכום הועבר לבעל המנייה בשל היותו בעל מנייה ומכוח הזכויות הנלוות למנייה. זאת להבדיל מקבלת תשלום בשל מתן שירותים או עקב יחסי עובד-מעביד.

יחד עם זאת בית המשפט מצא לנכון להדגיש, כי "העובדה שעובד הוא בעל מניה, אינה הופכת אוטומטית כול תשלום שנתקבל על ידו, כדיבידנד. כאשר הסיבה לחלוקת הרווחים אינה בהקשר לזכויות הנלוות למניה, אלא פועל יוצא של שכר או הטבה אחרת במסגרת יחסי עובד-מעביד, אזי אין התשלום בגדר דיבידנד".

לאור האמור, בחן בית המשפט את נסיבות המקרה, והגיע למסקנה כאמור, כי מהותם הכלכלית של התשלומים ששולמו למערער, מלמדת, כי יש לראותם כשכר עבודה ולא כדיבידנד.

בית המשפט סמך מסקנתו על ארבעה שיקולים עיקריים:

ראשית, בית המשפט סבור, כי המערער לא הצליח לנתק בין תשלומי הדיבידנד שקיבל ובין השקעת העבודה שביצע בקבוצה. בית המשפט ציין בהקשר

החברה תחלק לבעלי מניות הבכורה דיבידנד, אשר חלקו של המערער בו, היה כשני מיליון דולר, תשלום למערער דמי ייעוץ בסך של מאה אלף דולר ותרכוש את מניותיו בכשלוש מאות אלף דולר.

במרכז הדיון בפסק הדין, עמדה טענתו של המערער, כי לכל אורך השנים וגם במסגרת הפיטורין, הדיבידנדים שולמו לו מכוח היותו בעל מניות בכורה בחברה. לעומתו טען פקיד השומה, כטענה ראשית, כי מדובר דווקא בשכר עבודה או דמי ניהול ששולמו למערער מכוח היותו עובד של החברה. לחלופין טען פקיד השומה, כי תשלום דיבידנד גבוה למערער בסמוך למכירת מניותיו, עקב פיטוריו, מהווה רווח הון ממכירת המניות.

בית המשפט המחוזי, קיבל את עמדתו הראשית של פקיד השומה.

לצורך כך, ציין בית המשפט, תחילה, כי פקיד השומה רשאי ואולי אף חייב לבחון עסקה המובאת בפניו, על-פי טיבה הכלכלי-עסקי האמיתי, בין באמצעות המסלול של הדין הכללי - דיני התאגידים (סיווג שונה) ובין במסלול של תחום דיני המס, המגביל את הנישומים לתכנון מס לגיטימי (סיווג מחדש). בהתאם לכך, קבע בית המשפט, כי:

"אין בעובדה שחברה כינתה חלוקת רווחים בשם "דיבידנד", כדי לקבוע את מהות התשלום שבוצע. אם ... יתברר לאחר הבדיקה שאין מדובר בחלוקת דיבידנד אלא במתן בונוס לעובד, המחזיק גם במניות מיוחדות בה, הרי שיוכל פקיד השומה

למערער העובדה, שלמרות שהחברה קיבלה החלטה כבר בשנת 2000 להמיר את מניות הבכורה למניות רגילות, המשיכו העובדים הבכירים לקבל גם לאחר מועד זה דיבידנד בכורה.

לאור המפורט לעיל, קבע בית המשפט, כי "יש לדחות את הערעור בנוגע לסיווג התשלומים ששולמו למערער בשנות המס שבערעור מכוח היותו בעל מניות בכורה בחברה ולקבוע כי מדובר בהכנסה פירותית - הכנסת עבודה ו/או הטבות ששולמו למערער מכוח היותו עובד של החברה, בגינם על המערער לשלם מס שולי".

סיכום

בתי המשפט סיווגו, אם כן, בשני פסקי הדין שנסקרו לעיל את העסקאות שהוצגו בפניהם באופן שונה מהצגתן על ידי הנישומים. בעניין זילברמן קבע בית המשפט, כי לא החברה היא זו שהעניקה את שירותי הפיקוח ועל כן אין היא רשאית לייחס לעצמה את ההכנסות משירותים אלו. בעניין ברנע פסק בית המשפט, כי הסכומים ששולמו למערער מכוח החזקתו במניות הבכורה היו בגדר הכנסת עבודה ולא דיבידנד.

בשני המקרים עמדה לחובתם של הצדדים העובדה, שחרגו בפועל מההסכמות החוזיות, שעמדו בבסיס העסקאות הרלוונטיות. בעניין זילברמן ציין בית המשפט, כי התמורה ששולמה בפועל לא הייתה בהתאם להסכם הפיקוח. בעניין ברנע ייחס בית המשפט חשיבות רבה, לעובדה, שהרווחים שחולקו

לכך, כי כבר בראשיתו, מטרתו העיקרית של הסכם ההקצאה הייתה לתמרץ את העובדים הבכירים על עבודתם ורק אותם. בנוסף, ייחס בבית המשפט משמעות רבה לכך, שחלוקת הרווחים נעשתה שלא בהתאם להסכם החלוקה ולתקנון החברה, היות וכללה גם רווחים מפרויקטים שונים שבוצעו מחוץ לישראל על ידי חברות זרות ומבלי שרווחים אלו נכללו בעודפים של החברה. לדידו של בית המשפט היה בכך כדי להוות מקור ממשי לשיפור תנאי העסקה של העובדים הבכירים, "תוך הצבעה על קשר סיבתי ישיר בין ההטבה לבין ביצוע עבודה (פרויקט) ספציפי".

שנית, ציין בית המשפט את העובדה, שבעת חלוקת הדיבידנד לעובדים הבכירים, החברה דיווחה, ככלל, על הפסדים שוטפים לצרכי מס. הדבר עומד לדעתו של בית המשפט בניגוד למתחייב מדיני המס.

שלישית, הטעים בית המשפט, כי חלוקת הדיבידנד בשנת 2002 הייתה פועל יוצא מפיטוריו של המערער וקשורה למעמדו כעובד. לעניין זה ציין בית המשפט, כי אף המערער הצהיר עם קבלת הסכומים בסמוך למועד הפסקת עבודתו בחברה, כי "כל שקיבל הוא מתוקף היותו עובד חב' בייטמן ישראל או מתוקף היותו יועץ לקבוצת חברות בייטמן".

רביעית, ציין בית המשפט שיקולים נוספים המצביעים על התשלומים כהכנסת עבודה, ובהם, מתן ההלוואה לרכישת מניות הבכורה על דרך של הלוואת Non-Recourse, הגבלת עבירותן של מניות הבכורה והחובה להשיבן לחברה במועד סיום יחסי העבודה עם החברה. נוסף על כך, לא תרמה

הזרות, למרות שגם רווחיה של החברה הישראלית הנוספת לא נכללו בתוך העודפים של החברה. כך, הקביעה, שדיבידנד לצרכי מס יכול להיות משולם רק כאשר מדובר בחברה רווחית (לצרכי מס), קביעה שאינה מבוססת על הוראות הפקודה ונראה שאף אינה עולה בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט העליון. מקוצר הזמן והיריעה, נותר זאת לרשומוני המס הבאים.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

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.

למערער, כללו גם רווחים בגין פרויקטים זרים שהתנהלו בחברות זרות, מבלי שהיה לכך אזכור בהסכם ההקצאה ו/או במסמכי ההתאגדות של החברה.

ללמדנו, כי מעבר לתובנה הטריטוריאלית, שתכנון מס צריך להיות מושתת על יסודות כלכליים מהותיים, יש ליתן את הדעת, כי תכנון מס נכון אינו מתחיל ומסתיים בשלב התכנון, אלא יש להקפיד היטב על ביצועו בפועל גם בשלב היישום.

דומה, כי אין זמן מתאים יותר לבחינת היישום בפועל מסיימה של שנת מס. במהלך פרק זמן זה, מומלץ לוודא, אם כן, בין היתר, כי התנהגות הצדדים בפועל תואמת את ההסכמות החוזיות ביניהם, כי נערכו תרשומות לגבי הפעילות בה נקט כל צד בהתאם להסכמות החוזיות וכי לא נוספו נסיבות חדשות המחייבות היערכות מיסויית חדשה.

יודגש, כי בתי המשפט בשני פסקי הדין ראו בעסקאות שעמדו בפניהם כעסקאות לגיטימיות. הגדיל אף בית המשפט בעניין זילברמן וציון, כאמור, כי, "העובדה שעובד הוא בעל מניה, אינה הופכת אוטומטית כול תשלום שנתקבל על ידו, כדיבידנד". על מנת, שגם העסקה במקרה הפרטני, לא תסווג באופן שונה עליה להיתמך, בראיות אובייקטיביות, המלמדות, כי הצדדים לעסקה מילאו בפועל אחר ההסכמות החוזיות ביניהם.

לבסוף, יצוין, כי חלק מהנימוקים שהוצגו על ידי בית המשפט בעניין זילברמן אינם נטולים בעיני מספקות. כך ייחוס החשיבות הרבה לרווחי החברות