

חברים יקרים:

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

גם בתכנון מס צריך שניים לטנגו

פתח דבר

סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), מעגן את סמכותו של פקיד השומה להתעלם מעסקה ו/או פעולה, אם הוא סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

לפי המקובל בפסיקה על מנת לבחון אם עסקה מלאכותית יש ליישם את מבחן הטעם הכלכלי, דהיינו, לבחון האם קיים טעם כלכלי לעסקה מעבר לשיקול חיסכון המס. כמו כן, נהוג לבחון האם מדובר בעסקה בעלת דפוסים מקובלים בחיי הכלכלה להשגת תוצאה כלכלית מסוימת (ראו למשל ע"א 3415/97 ורע"א 11490/03).

מבחן הטעם הכלכלי בא לידי ביטוי בשנים האחרונות בשורה של פסקי דין שעסקו בשאלה, האם פירוק חברה והקמת חברה חדשה תחתיה נעשו משיקולים כלכליים נוספים, או שכל שעמד בראש מעייניהם של אדריכלי העסקה היה חיסכון מס ותו לא.

עניין שיטריט

פסק דין ראשון ומרכזי בעניין היה פסק הדין בעניין שיטריט (ע"א 10666/03). באותו עניין, דובר במערער, אדריכל במקצועו, אשר החזיק במניותיה של חברה שעסקה באדריכלות. על לקוחותיה של החברה נמנה משרד השיכון והבנייה. החברה צברה רווחים ראויים לחלוקה בסכום של 1,458,145 ש"ח. ביום 20.12.94 הקים המערער חברה חדשה שעסקה אף היא באדריכלות. בין החברה החדשה לבין החברה המקורית הייתה קיימת זהות כמעט

מוחלטת: אותם תקנונים, אותם עובדים, אותם משרדים.

בסמוך לאחר שהקים את החברה החדשה, פירק המערער בפירוק מרצון את החברה המקורית. זמן קצר לאחר מכן נחתם הסכם בין משרד הבינוי והשיכון, החברה המקורית והחברה החדשה, להסבת עשרה חוזי עבודה פעילים מן החברה המקורית לחברה החדשה.

עם פירוק החברה המקורית והפסקת פעילותו של המערער כמנהל החברה, משך המערער את הרווחים הראויים לחלוקה בשיעור של 10% בהתאם לסעיף 94ב לפקודה כנוסחו דאז וקיבל מן החברה המקורית "פיצוי פיטורין" בסכום של 61,230 ₪, פטורים ממס בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה.

פקיד השומה, טען, כי פירוק החברה והקמת החברה החדשה תחתיה נעשו אך משיקולי מס ולכן מדובר בעסקה מלאכותית.

בית המשפט העליון צידד בטענת פקיד השומה, וקבע, "כי באיזון בין זכותו של המערער לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס צודק ושוויוני ידו של השיקול האחרון על העליונה...מכלול הנסיבות מצביעות על מיקומו בגבולות תכנון המס הבלתי לגיטימי. מאחורי פירוק החברה המקורית לא עמד כל טעם מסחרי מלבד הרצון להפחית את המס. אכן, זהות כמעט מוחלטת קיימת בין החברה המקורית לחברה החדשה. מדובר באותם בעלים, אותם מנהלים, אותם תקנוני התאגדות, אותם משרדים, אותה פעילות ואותם חוזי עבודה." יצוין, כי בית המשפט העליון חזר על הלכה זו לאחרונה בעניין דורפרברגר (ע"א 3365/06) וראו גם עניין מאיר אליהו (ע"מ 1225-07), שביקורת על הכרעת בית המשפט המחוזי באותו עניין פורסמה באתר המשרד תחת לשונית "מס הכנסה".

בתי המשפט דנו גם בהקמת חברה חדשה כחלק מהליך של השקעה של צדדים שלישיים בחברה.

עניין דורון ראובני

בעניין דורון ראובני (ע"א 4374/05), דן בית המשפט העליון בסוכן ביטוח עצמאי שעבד כעצמאי במשך 13 שנים.

בשנת 1993 הקים סוכן הביטוח חברה (דורון ראובני אחזקות בע"מ), העביר אליה את כל הפעילות העסקית ועבר לעבוד בה כשכיר. בנוסף, העביר סוכן הביטוח לחברה את המוניטין שצבר באופן אישי וכן מוניטין שרכש מחברת ביטוח אחרת. תמורת המוניטין האישי קיבל הקצאת הון בסך 500,000 ש"ח ותמורת המוניטין שרכש קיבל הלוואה בסך 250,000 ש"ח. העברת המוניטין לא דווחה למשיב ולא התבקש פטור לפי סעיף 104(א) לפקודה.

בשנת 1998 נערך הסכם בין החברה, סוכן הביטוח ואשתו לבין חברת סלעית חברה להשקעות ואחזקות בע"מ ("סלעית") לפיו רכשה סלעית 40% מהמוניטין של החברה. לאחר מכן הוקמה חברה חדשה (דורון ראובני סוכנות לביטוח (1998)) אליה העבירו סוכן הביטוח, החברה וסלעית את המוניטין שבידיהם וקיבלו בה מניות. העברה זו דווחה למשיב והתבקש בגינה פטור לפי סעיף 104.

כמו כן, במסגרת הסיכומים שבין החברה וסוכן הביטוח לבין סלעית נקבע, כי עסקי הביטוח של החברה יועברו לחברה החדשה וסוכן הביטוח התחייב לשמש כמנכ"ל החברה החדשה.

בבסיס שיקולי המס עמד הרצון של החברה וסוכן הביטוח למכור את המוניטין, שהיווה את החלק הארי של נכסי החברה, בשיעור מס של 10% בלבד, בהתאם להוראות הפקודה באותה עת. מכירת מניות החברה הייתה מקימה לסוכן הביטוח חבות במס ריווח הון בשיעור של 50%.

בית המשפט העליון תמך בעמדת רשות המסים, לפיה מדובר בעסקה מלאכותית, באשר עיקר מטרתה היא הימנעות ממס. בית המשפט דחה את הטעמים הכלכליים שהוצגו בפניו למבנה העסקה. כך דחה בית המשפט את הטענה, כי סוכן הביטוח ראה להפוך את החברה לחברת החזקות. מעניין לציין בענייננו, כי בית המשפט גם דחה את טענת המערערים, כאילו הקמת החברה נבעה גם מרצון החברה המשקיעה (סלעית), ובלשונו: "קשה מאוד להשתכנע כי השיקול של הקמת חברה חדשה

"נקיה" מנושים ומהתחייבויות קודמות, שהוצג על-ידי המערערים, הוא שיקול מסחרי שביסוד העיסקה. הדעת נותנת כי אנשי עסקים המתקשרים בעיסקה, לענייננו סלעית, יידעו מראש את מצבת החובות של המערערת, וגם נערכו בדיקות בהתאם (Due Diligence). אנשי סלעית לא הובאו להעיד, ולדעתי הנטל להביאם רבץ על המערערת ולא על המשיב, ויכולה אפוא המערערת להלין בעניין זה אך על עצמה. את הטענה לפיה ביקשה סלעית לרכוש חברה נקיה מחובות או שעבודי עבר ניתן היה להוכיח על נקלה באמצעות העדת מנהלי החברה, מה גם שבהתחשב בבדיקות שערכה סלעית קשה להלום טענה זו".

לאור האמור, קבע בית המשפט העליון, כי יש לראות בעסקה כעסקה מלאכותית ולסווגה לצרכי מס, מכוח סעיף 86 לפקודה, כעסקה למכירת מניות או זכות ראויה אחרת בחברה.

עניין זלינגר

בעניין זלינגר (ע"מ 1023/04) נדון עניינה של חברת מסטר דר בע"מ ("החברה"), שעסקה בתחום שרותי הדפוס. בשנים הרלוונטיות החזיק המערער ב-95% מהון מניותיה של החברה. יתרת הון המניות של החברה הוחזקה בידי יחיד אחר.

בשנת 1996, מיד בתום שירותה הצבאי הצטרפה לחברה אחייניתו של היחיד האחר ("האחיינית"), כעובדת שכירה ואט אט הפכה להיות עובדת בכירה בחברה.

ביום 29.11.2000 התאגדה חברת היי מסטר טק בע"מ ("החברה החדשה") העוסקת בתחום הדפוס. המערער והאחיינית החזיקו בהון מניותיה של החברה החדשה בחלקים שווים.

כחודש לאחר מכן, קיבלה החברה החלטה על פירוקה מרצון. במסגרת ההחלטה נקבע בנוסף, כי המערער ישמש כמפרק החברה וכי עודפי הרכוש של החברה שיישאר לאחר כיסוי חובותיה יועברו לידי. בטרם פירוקה, מכרה החברה הישנה את פריטי הרכוש הקבוע (ציוד מחשוב ודפוס, כלי רכב וציוד משרדי) לחברה החדשה. המכירה התבצעה בתמורה לשווי השוק של הרכוש, אשר בקביעתו נעזרה החברה בהערכת שמאי חיצונית.

משיקולים שאינם שיקולי מס כפי שפרטתי לעיל. ציין בית המשפט, כי ולענייננו". לבסוף, מדגיש בית המשפט, כי "כאשר בפני הנישום מספר חלופות להשגת יעדיו, אין בכך כדי ללמד כי הבחירה בחלופה דלת המס תחת הבחירה בחלופה עתירת המס הינה כשלעצמה עסקה מלאכותית. אין חולק כי על הנישום ליתן טעם של ממש לבחירתו אך משזה הוצג "שב הנטל אל המשיב. על זה האחרון במצב דברים זה להזים הטעמים האמורים ולהוכיח כי עיקר תכליתו של המהלך הוא הפחתת מס או הימנעות ממס, שאינן נאותות".

בשולי הדברים יצוין, כי מעניין לעמת אמירה זו מול אמירתו של בית המשפט המחוזי בעניין טוטנאור (עמ"ה 8047/04) מפי כב' השופטת מזרחי לפיה "אם קיימות דרכים פחות מורכבות להשגת מטרת העסקה, ונבחרה דווקא דרך יותר מסובכת המפחיתה מס, יש לשיטתי להגיע למסקנה שמדובר בעסקה מלאכותית, זאת מאחר שאופן עשיית העסקה מעורר במצב כזה תמיהה על פניו והוא נעדר טעם מסחרי".

סיכום

פסקי הדין שנסקרו לעיל דנו בפירוק חברה והקמת חברה חדשה, לאור הטבות המס שניתנו בעבר לחלוקה של רווחים ראויים לחלוקה בעת פירוק חברה (סעיף 94ב לפקודה) ולמכירת מוניטין (סעיף 88 וסעיף 91ג) לפקודה). הטבות אלו בוטלו, ככלל, במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002. עם זאת, דומה, כי ניתן להפיק מהם מספר תובנות:

ראשית, פירוק של חברה והקמת חברה חדשה תחתיה ייחשב ככלל כעסקה מלאכותית לצרכי מס, אלא אם לפירוק החברה נוספו טעמים כלכליים ואחרים של ממש.

שנית, מבחן הטעם הכלכלי הינו מבחן עובדתי, החוקר ומתחקה אחר השיקולים שעמדו בבסיס העסקה ובמבנה שנבחר לה.

שלישית, לא די בהעלאת שיקולים תיאורטיים, אלא יש להוכיח, כי שיקולים אחרים מלבד השיקול המיסוי נטלו חלק מרכזי בהוצאתה של העסקה אל הפועל.

בהתאם החברה חילקה לבעלי מניותיה כדיבידנד פירוק בשיעור של 10% את הרווחים הבלתי מחולקים בסך 2,320,423 ש"ח, שנצברו בחברה עד ליום 31.12.2000. כמו כן, המערער דיווח על הכנסה פטורה בסך 106,175 ש"ח בגין פיצויי פיסורין שנתקבלו מהחברה הישנה.

פקיד השומה סבור היה, כי אין הצדקה של ממש לסגירתה של החברה הישנה ולהקמתה של חברה חדשה תחתיה, מלבד הרצון להימנע מתשלום מס בגין משיכות הכספים מהחברה. לפיכך, קבע פקיד השומה את הכנסת המערער כך שתשלום פיצויי הפיסורין יסווג כהכנסת עבודה וחלוקת דיבידנד הפירוק תסווג כדיבידנד רגיל, הממוסה ב-25%.

בית המשפט המחוזי ברשות כב' השופט אלטוביה קיבל את הערעור ודחה את קביעות פקיד השומה. בית המשפט, מצא, כי לאור הליך הגירושין שניהל המערער, המערער מיעט לתפעל את העסק ונמצא בו אך מעט. הלכה למעשה תפקידיו של המערער נפלו על כתפיה של האחיינית. כמו כן, החברה החדשה חילקה דיבידנד למערער ולאחיינית. הרי כי כן, קבע בית המשפט, כי לא עלה בידו של פקיד השומה להוכיח, כי האחיינית מחזיקה במניות החברה רק למראית עין.

בנוסף, וחשוב לענייננו, בית המשפט ייחס חשיבות רבה לעדותה של האחיינית, לפיה הקמת החברה החדשה נעשתה נוכח דרישתה לעבוד במסגרת חברה חדשה, וכדברי בית המשפט: "לא עלה בידי המשיב לסתור את גרסתה של הגב' כהן כי העמידה כתנאי להצטרפותה כשותפה למערער, פתיחתה של חברה חדשה. המדובר בתנאי לגיטימי של המעוניין בהצטרפות לפעילות עסקית קיימת. באשר למבקש לצרף בעלים נוספים, קבלתו של התנאי תוך פירוק הפעילות הקיימת, הגם שרכיב שקול המס קיים ברקע הרי לא שוכנעתי כי במקרה זה הוא הרכיב המוביל והמרכזי..., במקרה שלפני איני סבור כי רצונה העיקרי של הגב' כהן בפתיחתה של חברה חדשה נבע מרצונה להקל על נטל המס של המערער אף אם היתה מודעת לכך. שוכנעתי כי דרישתה היתה כנה וממשית ונבעה, בהמשך ליעוץ שקבלה,

לצורך כך מצינו, כי טענת המערערים בעניין ראובני, לפיה הקמת החברה החדשה הותווה גם משיקולים של הרוכש (סלעית) נדחתה, שכן גרסה זו לא הוכחה בבית המשפט. מנגד בית המשפט בעניין זלינגר ייחס חשיבות רבה לעדותה של האחיינית, לפיה הקמת החברה החדשה נעשתה לפי דרישתה. משמע, אחד מן ההבדלים הבולטים בין עניין ראובני לבין עניין זלינגר הינו נכונותו של צד ג' להעיד, כי מבנה העסקה שירת בראייתו מטרות לבר מיסויות.

ניתן לומר, אם כן, כי שיתוף פעולה בין הצדדים השונים לעסקה גם לגבי אופן בניית העסקה מהיבט המס, מוסיף מאליו טעם כלכלי לעסקה ויכול לסייע רבות בהתמודדות מול טענה אפשרית לפיה מדובר בעסקה מלאכותית. כדברי המימרה המפורסמת – "צריך שניים לטנגו".

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.