

דיבידנד בידי מלכ"ר

הכותבים: רו"ח (משפטנית) ענבל שני ורו"ח (משפטן) ישי חיבה

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 30 במרץ 2022 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין קרן וקסנבאום (ע"א 3209/20) במסגרתו חזרה בה המערערת (הקרן) מערעורה, והוסכם על דחיית הערעור, והותרת קביעת בית המשפט המחוזי בעניין על כנה, כפי שיתואר:

תמצית העובדות

הקרן היא חברה לתועלת הציבור, אינה רשאית לחלק רווחים, ופטורה ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

לקרן השקעה בחברות שונות והיא קבלה מהן לאורך השנים דיבידנדים וחילקה סכומים אלה כתרומות. בין השאר, הקרן מחזיקה במניות חברת בת (להלן - החברה או הבת) בשיעור של 49% ויש לה זכות לרווחים ולנכסים בעת פירוק.

בשנים 2010 ועד 2013 קיבלה הקרן מהחברה הכנסות מדיבידנד בסך של כ- 15 מיליון ₪.

עיקר טענות הקרן

הדיבידנד אינו חייב במס משום שאין לקרן שליטה בחברת הבת, אלא רק החזקה במניותיה. לחילופין הקרן היא חברה ולכן יש להחיל את סעיף 126(ב), כך שדיבידנד שקיבלה, אינו חייב במס בידיה. בנוסף לכך, אילו סברה הקרן שתחויב במס על דיבידנדים שקיבלה, הרי שהייתה מבקשת זיכוי לפי סעיף 46, על התרומות שתרמה.

עיקר טענות פקיד השומה

סעיף 9(2) קובע כחזקה שהחזקה ב- 25% היא שליטה. ודאי כך הוא ב- 49% החזקה. לפיכך הקרן חייבת במס על הדיבידנד הנובע מעסקיה של חברת הבת.

סעיף 125ב קובע כי על אף האמור בסעיף 126, דיבידנד שאינו פטור ממס בידי מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) יהיה חייב במס בשיעור של 25%. על כן אין מקום לטענה להחלת אי החבות במס על דיבידנד "בין חברתי".

עיקרי פסק הדין

המונח "שליטה" נדון רבות בפסיקה והיסוד העיקרי בו הוא "היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד...". בסעיף 9(2) נקבעו, גם חזקות המבוססות על מבחנים כמותיים: "... הכוח למנות... או הזכות, במישרין או בעקיפין ל- 25% לפחות מכוח ההצבעה בו או מיתרת נכסיו בעת פירוק...". כאשר מתקיים המבחן הכמותי מוטל על מחזיק המניות הנטל להוכיח כי בפועל הוא אינו שולט בתאגיד. לעומת זאת כאשר המבחן הכמותי אינו מתקיים - נטל ההוכחה מוטל על הטוען, כי למרות אי התקיימותו מדובר עדיין בשליטה (לפי המבחן האיכותי).

חזקות השליטה הקבועות בהגדרת "שליטה" כוללות החזקה של למעלה מ- 50% וכן מוגדרים "אמצעי שליטה" כ"זכות למנות מנהל, זכות להצבעה, זכות לרווחים וזכות ליתרת נכסים בעת פירוק".

בעניין הקרן - אמנם אין לה החזקה בשיעור מעל 50%, אולם יש לה 25% מהזכות לקבל את יתרת נכסי החברה בעת פירוק. ולכן החזקה מתקיימת ועל הקרן לסתור חזקה זו.

מתוך המסמכים עולה שאין לקרן זכות למנות מנהל, אולם הוכח שלקרן יש יכולת לכוון את פעילות החברה, וזאת כפועל יוצא מיכולתו של בעל המניות בתפקידו כיו"ר הקרן.

משמע הקרן לא הצליחה לסתור את חזקת השליטה העולה מתוקף זכאותה ל- 25% מנכסי החברה בעת פירוקה.

אין לקבל את טענת הקרן שסעיף 126(ב) לפקודה מחריג דיבידנד מההכנסה החייבת בכל מקרה. משום שההקלות למוסד ציבורי נקבעו בסעיף 9(2) לפקודה והחלת ההחרגה שבסעיף 126 תרוקן את סעיף 9(2) ממהותו.

סעיף 9(2) הוא דין מיוחד לדין הכללי של הפטור הקבוע בסעיף 126(ב). הערעור נדחה, למעט ביטול קנסות גירעון שהוטלו, והתרת הזיכוי בגין תרומות שתרמה הקרן.

סיכום

להגדרת שליטה ויישומה, השלכות רבות בפקודת מס הכנסה בסעיפים רבים, בין השאר בעניין "חברת ארנק" וניסיון לצאת מתחולת הסעיף באמצעות שליטה בחברה.

מלכ"רים רבים מקלים ראש בסייגים השונים לפטור ממס, שהעניק המחוקק למלכ"ר בסעיף 9(2) בפקודה, וראוי לשים לב אליהם, ובמועד.

מעניין האם ואיך היו משתנים פני הדברים בעיני פקיד השומה ו/או בית המשפט לו החברה הבת הייתה תורמת ישירות התרומות השונות למוסדות הציבורים, חלף חלוקת הדיבידנדים כאמור לקרן, וביצוע התרומות על ידה.