

מיסוי חברה רק בעת חלוקת רווחיה - השלכות מס במישור הבין לאומי

מאת: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (עו"ד) חגי אלמקיים

ונוסף על כך יחויב בעל המניות בישראל במס על הדיוידנד בשיעור 25% או 30%, לפי העניין. כך למשל, בעת חלוקת דיוידנד ישלמו יחדיו החברה ויחיד שהוא בעל מניות מהותי מס בשיעור אפקטיבי של 44.7%.

אם בעלת המניות היא חברה המחזיקה בחברה המחלקת בשיעור 25% או יותר, אזי היא זכאית ל"זיכוי עקיף" גם בגין מס החברות ששולם על ידי החברה האסטונית, כך שבעת חלוקת דיוידנד תשלמנה שתי החברות גם יחד מס בשיעור אפקטיבי של 25% בלבד.

שיטת מס דומה קיימת גם בהודו (אף היא מדינת אמנה), כך שבעת חלוקת דיוידנד חייבת החברה ההודית ב-Dividend Distribution Tax בשיעור של כ-17%, וזאת נוסף על מס החברות המוטל על רווחיה באופן שוטף בשיעור של כ-34%.

סוגיות מרכזיות שעולות בנוגע למשטר המס המיוחד קשורות להוראות בעניין חברה נשלטת זרה (להלן: "חנ"ז") וחברת משלח יד זרה (להלן: "חמ"ז"), העשויות לחול על חברה אסטונית המוחזקת על ידי תושבי ישראל. כך לדוגמה, חברה זרה לא תיחשב לחנ"ז אם "שיעור המס החל" (סכום המס הזר שבו

החל משנת 2000 מנהיגה אסטוניה משטר מס מיוחד במינו: שיעור מס החברות הוא אפס, אולם בעת חלוקת רווחים על ידי חברה תושבת אסטוניה קם חיוב במס בשיעור 21% ("Distribution Tax"). מטרת הרפורמה הייתה לפשט את מערך הגבייה ולעודד השקעות זרות, ודומה כי היא השיגה מטרה זו. על אף עיתוי החיוב במס, מדובר בעצם במס חברות המושט על החברה המחלקת ולא במיסוי בעלי מניותיה.

ישראל ואסטוניה חתומות על האמנה בין מדינת ישראל לבין הרפובליקה של אסטוניה בדבר מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממסים בזיקה למסים על הכנסה (להלן: "האמנה"), אשר בתוקף מיום 1.1.2010, אולם האמנה והפרוטוקול הנלווה לה אינם כוללים התייחסות לשיטת המס הנהוגה שם. חוזר מ"ה 3/2010 שפורסם בעקבות כניסת האמנה לתוקף אמנם פירט את משטר מס החברות הנהוג באסטוניה, אך לא דן בהשלכות המס על תושבי ישראל המחזיקים בחברות אסטוניות.

על פי הוראות האמנה והדינים הפנימיים בשתי המדינות, בעת חלוקת רווחים על ידי החברה האסטונית לבעל מניות תושב ישראל, תחויב החברה באסטוניה במס חברות בשיעור 21%,

החוץ לא יאוחר מ-24 חודשים מתום אותה שנת מס.

מבלי להרחיב בנושא נציין כי בפרשת Athinaiki, פסק הדין המנחה של בית המשפט האירופי (ה-ECJ), נדונה השאלה מהו מס המוטל על דיווידנד בדרך של ניכוי במקור לעניין דירקטיבת אם ובת של האיחוד האירופי. נקבע כי כל מס המוטל על ידי מדינה פלונית בעת חלוקת דיווידנדים ייחשב למס כאמור, אף אם לא הוטל על מקבל הדיווידנדים אלא על החברה המשלמת. אם כך, האם אפשר לטעון שנוכח הוראות האמנה אסטוניה אינה רשאית להטיל מס חברות בעת חלוקת דיווידנד לתושב ישראל, בשיעור העולה על הקבוע בסעיף 10 לאמנה (5%-10%)? האם אפשר לטעון כי מס זה הוא בר זיכוי בישראל גם בהיעדר זכאות לזיכוי עקיף?

התשובה לכך אינה פשוטה כלל ועיקר, בעיקר לנוכח פסיקה חדשה יותר ושונה של בית המשפט האירופי (פרשת Burda GmbH).

חויבה החברה הזרה בשל הכנסותיה הפסיביות בשנת המס, כשהוא מחולק בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסה פסיבית באותה שנה) גבוה מ-20%; כך לכאורה תיתכן טענה מצד רשות המסים שלפיה חברה אסטונית המוחזקת על ידי תושבי ישראל ומפיקה הכנסות פסיביות - תיחשב לחנ"ז, על אף העובדה שבעת חלוקת רווחיה בפועל יושת עליה מס בשיעור שאינו נמוך מ-20%.

דוגמה נוספת לעיוות שעלול להיווצר היא כאשר חברה אסטונית עונה על הגדרת חמ"ז: כזכור, קיימת עמדה שלפיה הוראות סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") נסוגות נוכח הוראות האמנה; אך בהתעלם מעמדה זו - מהו הדין לעניין הכנסותיה הבלתי מחולקות של חברת משלח יד אסטונית? האם אלו חייבות במס חברות בשיעור 25%, ללא קבלת "זיכוי רעיוני" בגובה מס החברות האסטוני שישולם בעתיד? בהקשר זה נציין את סעיף 207ב לפקודה, המתיר זיכוי ממסי חוץ אשר שולמו במדינת