

ט' אלול תשס"ד
26 אוגוסט 2004

אל:

תפוצה: א', נצ(1), ב'(3), ג'(3), ד'(3), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 22/ 2004 - היחידה למיסוי בינלאומי

הנדון: בעל זכות שביושר

1. כללי

חופש זרימת המשאבים בעולם והחשיפה הגוברת של המדינות לשווקים בינלאומיים הביאו ליצירת תכנוני מס בינלאומיים המבוססים, בין היתר, על שימוש בהוראות אמנות למניעת כפל מס (להלן: "אמנות" או "אמנות מס"). משטרי מס בעולם פיתחו כלים שונים כדי להתמודד עם תכנוני מס הנעדרים הגיון כלכלי מהותי ואשר נועדו לנצל הקלות והטבות במס הנובעות מאמנות בדרך שערכי האמנה לא התכוונו לה.

אחת הדרכים למניעת ניצול לרעה של אמנות מס היא שימוש בעקרון של "בעל הזכות שביושר" ("Beneficial Owner"). באופן זה, רק "בעל הזכות שביושר" בהכנסה או בנכס זכאי להנות מהטבות הקבועות באמנה ומקום מושבו יקבע איזו אמנה תחול. התניה זו מופיעה בנוסח של שלוש אמנות המודל המוכרות (OECD, ארה"ב ואו"ם) ובמרוצת השנים היא שולבה באמנות מס שונות במטרה לסכל תכנוני מס. כפי שיובהר להלן, ניתן להשתמש בעקרון זה גם כאשר לא מצוינת דרישה מפורשת לכך באמנה.

הגבלת הטבה ל"בעל הזכות שביושר" יכולה להכלל בסעיפים ספציפיים הנוגעים לתשלומים פסיביים (כגון תמלוגים, ריבית, ודיבידנד), בסעיפי הכנסה אחרים (כגון רווחי הון), בסעיפים כלליים להגבלת הטבות המופיעים באמנות שונות או במסמכים נלווים לאמנה.

במרבית אמנות המס בעולם אין הגדרה למונח "בעל הזכות שביושר". בהתאם לסעיף 3(2) לאמנת המודל של ה-OECD¹ (אשר מרבית אמנות המס של ישראל נערכו על פיו), מונח שלא הוגדר במפורש באמנה תינתן לו משמעות בהתאם לדין הפנימי של המדינה בעלת זכות המיסוי לפי האמנה.

OECD - Organization For Economic Cooperation And Development. ארגון שחברות בו מרבית המדינות המפותחות שמטרתו קידום הפיתוח ושיתוף הפעולה הכלכלי בין המדינות.

דא עקא, בדין הפנימי של רב המדינות לא קיימת הגדרה מדויקת למושג "בעל זכות שביושר" והוא מהווה פרי פיתוח של הפסיקה המקומית, בהקשרים שונים. גם בדין הישראלי אין הגדרה מפורשת והאזכורים הקיימים הם הבחנות בין בעלות שביושר לבעלות שבדין.

כפי שיובהר בחוזר זה, עמדת רשויות המס בישראל - הנסמכת על עמדתם של גופים בינלאומיים, של רשויות מס במדינות שונות ושל מלומדים - הנה שיש להקנות למונח "בעל הזכות שביושר" **משמעות עצמאית לעניין אמנות מס, בהקשר של עקרונות מיסוי בינלאומי ובהתאם למטרות אמנות המס והמטרה של מניעת ניצול לרעה של אמנות מס בפרט.** לצורך פרשנות המונח ניתן ורצוי להעזר גם בפסיקה מארצות המשפט המקובל העוסקת במשמעות המונח "בעל זכות שביושר", בעיקר בענייני מסים, עד כמה שהיא רלבנטית להוראות האמנה. בנוסף, ניתן להסתמך על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי, ובהם סעיף 31 לאמנת וינה² הקובע כי יש לפרש הוראות אמנה בתום לב ולאור התכלית והמטרה שלשמן התקשרו הצדדים לה.

2. "בעל זכות שביושר" באמנות מס - סקירה

ארגון ה-OECD השתמש לראשונה במושג "בעל הזכות שביושר" בנוסח אמנת המודל שפורסם בשנת 1977 במסגרת סעיפים הדנים בתשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים, מבלי להגדיר את משמעותו ובליווי דברי הסבר דלים.

גם בנוסח של אמנת המודל של ארצות הברית מופיעה דרישת ה-"Beneficial Owner". באמנת המודל של האו"ם מופיע נוסח שונה מעט לפיו יוגבל שיעור מס לתשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים במקרים בהם: "...the recipient is the beneficial owner...". נוסח זה הופיע גם באמנות מוקדמות שנערכו לפי מודל ה-OECD והמודל האמריקאי. הדעה המקובלת היא שהבדל זה שבין הנוסחים הוא מילולי בלבד ושכוונת מנסחי האמנות היתה זהה. השינוי שנערך בנוסח המעודכן של אמנות המודל נועד, אפוא, להבהיר בצורה חדה יותר את אשר מנסחי האמנות נתכוונו לו מלכתחילה.

אמנות רבות בעולם, המבוססות על אמנת המודל של ה-OECD, כוללות דרישה ל"בעל זכות שביושר" בסעיפים הדנים בתשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים. סעיפים אלו מציבים מגבלה לשיעור המס שמדינת המקור רשאית לנכות מתשלומים אלו כאשר הם משתלמים (paid) לתושב המדינה המתקשרת השניה שהנו "בעל הזכות שביושר" בתשלומים אלו. ישנן אמנות בהן שולבה התניה זו בסעיפים אחרים, כך למשל בסעיף 13 לאמנה שבין ישראל לשוויץ (טרם אושררה) ולפיכך רק הבעלים שביושר על זכות יהנה מההקלות בנוגע לרווחי הון.

לעיתים נכללת התניה של "בעל זכות שביושר" במסגרת סעיפי "הגבלת ההטבות" הכלליים, השוללים הטבות מתושב מדינה מתקשרת אם שיעור מסוים מההחזקות שביושר בו הנו, במישרין או בעקיפין, בידי מי שאינם תושבי מדינה מתקשרת כלשהי (למשל: סעיף 125(א) לאמנה שבין ישראל וארה"ב).

לעיתים מופיעה התניה של "בעל זכות שביושר" בפרוטוקול לאמנות מס או בחילופי אגרות שבין מדינות, המהווים חלק בלתי נפרד מהאמנות. כך למשל, בחילופי האגרות שבין ממשלת ארה"ב וממשלת שוויץ מופיעות דוגמאות להבהרת הדרישה ל"בעל זכות שביושר" כפי שמופיעה באמנת המס. דוגמא נוספת היא ההסבר שבפרוטוקול לאמנה שבין גרמניה ואיטליה לגבי הדרישה ל"בעל זכות שביושר" שבסעיפי ההכנסות הפאסיביות.

3. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" באמנות - עמדת ארגונים, מלומדים ורשויות מס

בנוסח המעודכן של דברי ההסבר הנלווים לאמנת המודל של ה-OECD - *Commentary* - אשר פורסם בחודש ינואר 2003, נוסף דיון נרחב בנושא מניעת ניצול לרעה של אמנות מס (Treaty Abuse), דהיינו: שימוש בהוראות האמנה בדרך שעורכיה לא התכוונו לה. דברי ההסבר כוללים דוגמאות לסעיפים באמנות שנועדו להתמודד עם תכנוני מס שיש בהם ניצול לרעה, וביניהם דרישת "בעל הזכות שביושר" הנכללת בסעיפים 10, 11 ו- 12 לאמנת המודל (תשלומים פסיביים).

בדברי ההסבר לסעיפים אלו נוסף הסבר נרחב באשר למשמעות הביטוי "בעל זכות שביושר". מובהר, כי אין ליחס למונח זה משמעות טכנית צרה ויש לפרשו בהקשרו לאור מטרות האמנה, ובכלל זה מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס. מדינת המקור תתן הקלה לתושב המדינה השניה לגבי פריט הכנסה כלשהו על מנת למנוע מסוי כפול. כאשר המקבל המידי מקבל את התשלום באופן זמני, כגון: סוכן או מיופה כח, אין הוא חשוף לכפל מס ועל-כן אין הצדקה לתת הקלה. הוא הדין לגבי חברת צינור המשמשת להעברת כספים לנהנה האמיתי שהנו תושב מדינה אחרת. יחד עם זאת, קיומו של גורם מתווך לא ישלול הטבה אם אותו גורם הוא תושב המדינה המתקשרת השניה ואף אם הוא תושב מדינה שלישית, וזאת כאשר הנהנה האמיתי והסופי עצמו הוא תושב המדינה המתקשרת השניה.

בדו"ח שפרסם ה-OECD בעניין *Conduit Companies* בשנת 1986, נאמר כי המגבלה תחול לא רק במצבים של נאמן או סוכן שנוכרים בדברי ההסבר, אלא בכל מקרה שבו אדם נוטל על עצמו התחייבות או מחויבות דומה לזו של נאמן או סוכן. חברת צינור לא תחשב כבעל הזכות שביושר אם מלבד הבעלות הפורמאלית בנכס, סמכויותיה לגביו מוגבלות באופן שניתן לראות בה נאמן או מי שפועל עבור אחר (בדרך כלל עבור בעלי המניות שלה).

המלומד **קלאוס פוגל** מציין בספרו *"On Double Taxation Conventions"*³ שהדרישה בעניין "Beneficial owner" נוספה לנוסח אמנת המודל של ה-OECD במטרה למנוע התחמקות ממס במונחן שגורמים שאינם זכאים להגנת האמנה ינסו לזכות בה באמצעות גורמי ביניים, גורמים מתווכים. פוגל מדגיש כי זהו מושג שסתום בעל "Anti-avoidance purpose". לגישה זו תימוכין נוספים בספרות המקצועית בתחום.

עמדה רשמית של **משרד האוצר ההולנדי** הנה כי השימוש במונח "Beneficial Owner" באמנות מס נועד לבטא את כוונת הצדדים המתקשרים שהחלת סעיפים מסוימים באמנה לא תעשה על בסיס הצורה אלא שההטבות תינתנה רק אם הנישום הוא הנהנה הסופי והאמיתי מהתקבול. מודגש, כי מבני "Back-to-Back" אינם מזכים בהטבות האמנה, ובנוסף אם מקבל התשלום מחויב מתוקף חוזה להעביר את מרביתו לאחר הוא לא ייחשב לבעל הזכות שביושר.

בהסברים הטכניים לאמנת המודל של ארה"ב מ-1996 מוסבר כי "בעל הזכות שביושר" לגבי דיבידנד, ריבית או תמלוגים הוא זה שמדינת תושבותו מייחסת לו תקבולים אלו למטרות מיסוי לפי דינייה הפנימיים. כך למשל, מופיע בפרוטוקול האמנה שבין ארה"ב וגרמניה. כפי שיובהר, בתי משפט במדינות שונות אינם נוטים לאמץ הגדרה טכנית כזו ומעניקים למושג זה משמעות עצמאית ומהותית הבוחנת את השליטה הכלכלית בתקבול. בעל הזכות שביושר הוא הנהנה הכלכלי, האמיתי והסופי מהזכות או התשלום ומי שרשאי לנהוג או נוהג בו מנהג בעלים. גישה זו מתיישבת עם עמדת ה-OECD ועמדת מלומדים, כאמור לעיל.

4. משמעות המושג "בעל זכות שביושר" - פסיקה מארצות העולם

במשפט האנגלו-אמריקאי, ערש הולדתו של המונח "בעל זכות שביושר", יסוד מושרש הוא שהבעלות הכלכלית בנכס או בתקבול יכולה להיות מנותקת מהבעלות המשפטית הפורמאלית בו. הדגש מושם על היכולת המהותית לשלוט בנכס ובפרותיו ולהפיק ממנו הנאה כלכלית ולא על סממנים פורמאליים כגון: רישום בעלות. "בעל הזכות שביושר" רשאי להחליט על פי רצונו מה יהיו אופן ומידת השימוש בזכות או בנכס, לרבות בפירות או בתשואה המופקים מהם, והוא הנושא בנטל או בסיכון הכלכלי הנובעים מהם. גישה זו מקובלת באנגליה, ארצות הברית, קנדה ומדינות אחרות.

כך למשל, בפסק הדין האנגלי בעניין *Wood Preservation Ltd. V. Prior* (משנת 1908) נקבע כי "בעל הזכות שביושר" הוא זה שבעלותו איננה רק הבעלות שבדין, הנובעת מרישום פורמלי כלשהו, אלא בעל הזכות לנהוג בנכס (מניות) כבשלו. בימ"ש המשיך וקבע כי העדר הזכות לממש, להיפטר או להינות מפירות הנכס מלמד על העדר הבעלות שביושר.

³ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. : בספרו

ברוח זו נפסק גם בעניין *Sainsbury* (אנגליה) בנסיבות בהן לבעלים הפורמאלי של מניות לא היו הזכויות הנלוות לבעלות זו ולא היתה לו זכות להעבירן לאחרים או להנות מפרותיהן, וכן במקרים נוספים שנדונו במהלך השנים בבתי משפט באנגליה ובארצות הברית. הפסיקה האמריקאית מדגישה בנוסף את ההיבט של נשיאה בסיכונים כלכליים ביחס לנכס או לזכות.

נכון למועד פרסום חוזר זה, קיימים מעט פסקי דין בעולם שבהם נדונה משמעות המושג "בעל הזכות שביושר" בהקשר של מיסוי בינלאומי ותשלומים בפרט. אין פסיקה ישראלית בנושא זה.

בפס"ד המפורסם של ביהמ"ש העליון האמריקאי בפרשת *Aiken Industries Inc.* נקבע כי חברה תושבת מדינה מתקשרת המשמשת כצינור להעברת תשלומי ריבית לחברה שאיננה תושבת אחת המדינות המתקשרות, איננה "מקבלת" תשלומים אלה לצורך האמנה ולפיכך לא יחול הפטור מניכוי מס במקור הקבוע באמנה. נקבע שחברת הביניים לא היתה הבעלים האמיתיים של התשלומים כיוון שהיתה לה התחייבות להעביר את התשלומים עם קבלתם לתושב מדינה שלישית. ביהמ"ש פרש את המונח "מקבל" (recipient) בצורה תכליתית כמתייחס למי שהוא המקבל האמיתי, הסופי והכלכלי של זכות או תשלום, וזאת אף שלא נדרש באותה אמנה שהמקבל יהא בעל הזכות שביושר בתקבול.

ביהמ"ש קבע שיש לבדוק מיהו הבעלים האמיתי והקבוע בתשלומים ובעל השליטה המוחלטת והסופית בהם והוא בלבד יהא זכאי להנות מהטבות הקבועות באמנה. עוד נקבע שיש להצביע על המהות הכלכלית והעסקית להעברת כספים לתושב המדינה המתקשרת הנהנה מהוראות האמנה.

יוצא שקיום התחייבות להעביר תשלומים לאחר מלמדת על כך שהבעלות בתשלומים אלו שייכת לאחר, ועל-כן זיהוי המקבל הסופי של התשלומים יכול ללמד על בעלות שביושר בהם.

בפסה"ד בעניין *Re V SA* קבע ביהמ"ש בשווייץ כי "Beneficiary" או "Beneficial Owner" הוא זה אשר מרוויח או נהנה, מבחינה כלכלית, מהתשלום, דהיינו: המקבל האפקטיבי של התקבול השולט על השימוש שיעשה בו. בנסיבות עניין זה, ובין היתר לאור סירובה של החברה העותרת לספק מידע אודות השימוש שנעשה בסכומי הדיבידנד שחולקו לה קבע ביהמ"ש כי, על פניו, שימשה העותרת כחברת צינור, כגורם מתווך בין המשלם לבין המקבל הסופי ולפיכך אין לראותה כבעלת הזכות שביושר בתשלומים אלו.

על מנת לקבוע באופן ברור מיהו "בעל הזכות שביושר", יש לבחון את מסכת העובדות של המקרה שמובא לפנינו ולקבוע מיהי הישות בעלת הזכות שביושר על נכס או זכות כלשהם. במילים אחרות, יש לקבוע מיהו הנהנה הסופי מנכס או מזכות שזכאי לנהוג בהם כבשלו. בכל מקרה בו נבחין בגוף ביניים המשמש כ"צינור", ניתן לקבוע כי הוא אינו "בעל הזכות שביושר" ואינו זכאי להנות מהטבות הנובעות מאמנות.

בפס"ד שניתן בארה"ב בעניין *Del Commercial Properties Inc.* נקבע כי הנישום נדרש להצביע על בסיס כלכלי מהותי למבנה של שרשרת חברות שדרכו מועברים תשלומים ועליו להוכיח שהמבנה נעשה לא רק לצורך המנעות ממס. בנסיבות עניין זה מצא ביהמ"ש, כי העברת התשלומים בין החברות במבנה היתה הונאה שמטרתה המנעות ממס ובהתבסס על מספר מבחנים קבע, כי חברת הביניים (ההולנדית) לא היתה בעלת הזכות שביושר בתשלומי הריבית, ועל-כן שלל הטבות עפ"י אמנת המס שבין ארה"ב והולנד.

בין היתר נמצא, כי לחברת הביניים היו נכסים מינימליים, היתה בה פעילות עסקית מינימלית, לא היה בה נושא משרה בעל תפקיד מהותי, בעלותה בכספים היתה חולפת ולמעשה היא היוותה צינור בין שתי חברות.

עוד קבע ביהמ"ש שהלוואות שהועברו בין החברות במבנה היו הלוואות "back to back", דהיינו: הלוואות משורשרות בשיעורי ריבית ובהסדרי תשלומים מקבילים וזהים והעברתן דרך חברות צינור נעשתה כמעבר ביניים עד לנהנה הסופי. בביסוס החלטתו ייחס ביהמ"ש משקל רב לזהות הגורם ששעבד את נכסיו כנגד הלוואות לצורך קביעת הבעלות שביושר על התקבולים הקשורים בהן. עובדה זו מעידה אף היא על כך שבתי המשפט חותרים אחר המהות הכלכלית של העסקה בכל הנוגע להוראות אמנה המקנות הטבות ל"בעל הזכות שביושר".

בפס"ד האמריקאי בעניין *Northern Indiana Public Service Company* קבע ביהמ"ש שיש להכיר בעסקאות באמצעות חברות ביניים כאשר חברות אלו מקיימות פעילות כלכלית אמיתית המבוססת על שיקולים עסקיים. ביהמ"ש נתן לגיטימציה לקיומה של עסקה באמצעות חברת ביניים שהיו לה רווחים, שליטה על תקבוליה ועסקאות עם צדדים שלישיים.

גם בפס"ד האמריקאי בעניין *SDI Netherlands B.V.* הכיר ביהמ"ש בתשלומי תמלוגים בין חברות קשורות, בעיקר משום שרשויות המס לא טענו שהחברה המקבלת שמשה כצינור ובעל הזכות שביושר בתשלומים היה גורם אחר.

מן המקובץ עולה, כי העקרון המנחה בזיהוי "בעל הזכות שביושר" הוא בחינת הסממנים הכלכליים המהותיים ולא סממנים פורמאליים כגון: רישום. בעל הזכות שביושר הוא זה אשר נהנה, הלכה למעשה, מכל הזכויות הכרוכות בשליטה או בבעלות על נכס או על זכות, הוא זה אשר נהנה מהשבחתם ונושא בסיכון של אובדנם או שחיקה בערכם. הוא בעל זכות "המילה האחרונה" בכל הנוגע לקביעת אופן ומידת השימוש בזכות או בנכס, לרבות בפירות או בתשואה המתקבלים עליהם. כך למשל, הוא יכול לקבוע מתי ובאיזה אופן תמומש ההחזקה בזכות או בנכס ואיזה שימוש יעשה בתקבולים. בעל הזכות שביושר יכול להיות יחיד, חברה, נאמנות או כל ישות משפטית אחרת.

במצבים בהם חברת ביניים מקבלת תשלומים ומעבירה אותם לחברה אחרת בשרשרת, היא לא תזכה להטבות האמנה בהתקיים הנסיבות הבאות, או חלקן: החברה לא נועדה לקיים, או שאינה מקיימת בפועל, פעילות עסקית מהותית; אין לחברה מקורות עצמאיים להפקת רווחים; לא מופיעים במאזן החברה נכסים מלבד הנכס המניב את התשלום המועבר; החברה מוגבלת בשליטה בכספים ובנתיבי ההשקעה שלהם או כאשר החברה מקיימת עסקאות עם צדדים קשורים בלבד.

ספקים מובהקים של שירותי העברת כספים, כגון: בנקים, לא ייחשבו כבעלי הזכות שביושר באותם כספים ואף לא כמקבלי הכספים (recipient).

5. "בעל הזכות שביושר" בתשלום

בסעיפים 10, 11 ו-12 לאמנת המודל של ה-OECD הדנים בתשלומי דיבידנדים, ריבית ותמלוגים בהתאמה, נבחנת הבעלות שביושר בתשלום עצמו של ההכנסה. בחינה זו נעשית במנותק מבחינת הבעלות והשליטה ב"נכס הבסיסי", שהתשלום נעשה בזיקה אליו. כך למשל, אין הכרח שבעל הזכות שביושר בתמלוגים מכח זיכיון או זיכיון-משנה יהא בעל הזכות שביושר בקניין הרוחני או בזיכיון בהתאמה. הוא הדין לגבי תשלום דיבידנדים - אין הכרח שבעל הזכות ביושר בתשלום זה יהא בעל הזכות שביושר במניה.

הדגש הנו על הבעלות שביושר בתשלום עצמו (שיכול שיהא על דרך העברה כספית, קיזוז חוב או בדרך אחרת). עם זאת, במרבית המקרים קשה לנתק את זכות הבעלות שביושר בתשלום מזכות הבעלות שביושר בזכות לקבלת התשלום (המעוגנת בזיכיון, בקופון וכד') ועל-כן ייבחן גם גורם זה.

לגבי תמלוגים שזכיון זכאי להם מזכיון משנה מובהר, כי העובדה שבעל הקניין הרוחני זכאי ומקיים בפועל שליטה כלשהי על זכייניו (וזכייני משנה) למשל מטעמים של אחידות עסקית (מדיניות של קיום סניפים במתכונת זהה: תכתיבים לגבי מיקום העסק, חזותו הפיזית, ביגוד העובדים וכד') לא תשלול בהכרח את המסקנה שהזכיון הוא בעל הזכות שביושר בתמלוגים שמשלמים לו זכייני משנה. סוגיה זו תבחן בכל מקרה לגופו.

6. העדר הוראה מפורשת בענין "בעל זכות שביושר"

כפי שהוזכר, ארגון ה-OECD שילב לראשונה התניה בדבר היות המקבל "בעל זכות שביושר" בנוסח אמנת המודל שפורסמה בשנת 1977, אולם גם לפני שמושג זה נכלל באופן מפורש באמנות, היתה נטייה ליישם את הוראותיהן תוך בחינה האם המקבל הוא בעל הזכות שביושר בהכנסה או בנכס. פרשנות זו של אמנות מס התבצעה לאור כלל הפרשנות המופיע באמנות, לפיו לצורך יישום הוראות של אמנה בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה, המשמעות שיש לו לפי הדין הפנימי באותה מדינה, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר.

"ההקשר" הוא אותה כוונה של עורכי האמנות למנוע חיוב כפול במס ולמנוע התחמקות ממס וממנו נובע, כי פרשנות מושגים באמנות צריכה להעשות באופן שלא תינתן פרשנות שעלולה להביא להתחמקות בלתי נאותה מתשלום מס. כך, כאמור, גם לגבי המושג "בעל זכות שביושר".

כיוון שהקריטריון של "בעל הזכות שביושר" נתפס כחלק מהעקרון הבסיסי הרחב בדבר מניעת ניצול לרעה של אמנות מס, ניתן לבדוק מכוחו מיהו הבעלים שביושר אף אם לא מצוינת באמנה דרישה מפורשת לכך. גישה זו אומצה הן בפסקי דין והן ע"י מלומדים ובראשם קלאוס פוגל.

כך למשל, הפרשנות שניתנה למושג "מקבל" (recipient) בפס"ד האמריקאי *Aiken Industries Inc.* מלמדת על כך שגם בהיעדר דרישה מפורשת של "בעל זכות שביושר" ניתן לפרש את מושגי האמנה כך שהטבות המס תינתנה רק למי שהוא הנהנה הכלכלי האמיתי בתשלומים. יצוין כי באמנה שנדונה במקרה זה (בין ארה"ב והונדורס) לא הופיעה דרישה מפורשת שהמקבל יהא "בעל הזכות שביושר" אך עובדה זו לא מנעה מביהמ"ש העליון לשלול את ההטבה.

הוא הדין בפס"ד האמריקאי *Del Commercial Properties Inc.*, בו יושם עקרון "בעל הזכות שביושר" ביחס לאמנת המס שבין ארה"ב והולנד בקשר לתשלומי ריבית שבוצעו ע"י חברה אמריקאית וזאת למרות שבסעיף הרלוונטי באמנה לא נכללה דרישה מפורשת בענין בעל זכות שביושר. ביהמ"ש קבע, כי תשלומי ריבית מחברה אמריקאית לחברה הולנדית אינם מזכים בניכוי מס בשיעור מופחת לפי הוראות האמנה משום שהחברה ההולנדית לא היתה בעלת הזכות שביושר בתקבולים אלו.

7. שימור תוקף הוראות האמנה ועקרונות משלימים

כאמור, דרישת "בעל הזכות שביושר" הנה אחד האמצעים למניעת ניצול לרעה של אמנות מס. יודגש כי מבחן זה אינו ממצה את העקרון הרחב ואינו שולל הפעלת כלים אנטי-תיכנוניים אחרים. בנסיבות בהן לא ניתן להעזר בהתניה בדבר "בעל הזכות שביושר" או כאשר לא מופיעה באמנה דרישה מפורשת שמקבל התקבול יהיה "בעל הזכות שביושר", ונראה שפעולה או מבנה מסוימים מיטיבים עם אדם באופן שעורכי האמנה לא נתכוונו לו, ניתן להתבסס על הוראות אחרות באמנה שמטרתן מניעת ניצול לרעה של אמנות מס לצורך שלילת הטבה או הקלה (כגון: סעיף "הגבלת הטבות" הכללי הנכלל במספר אמנות מס).

בנוסף, ניתן להתבסס על עקרונות אחרים שעוסקים במניעת ניצול לרעה של אמנות מס, עקרונות השאובים מהדין הפנימי במדינה שמיישמת את האמנה הרלבנטית או מדין המיסוי הבינלאומי המבוסס ברובו על הלכה פסוקה, ובהם: מבחן המטרה הכלכלית בעסקה (מלבד הפחתת המס); עדיפות המהות על פני הצורה ("Substance over Form"); גישת פיצול / איחוד עסקאות ("Step Transaction"). להרחבה בעניין זה ראה גם חוזר מס הכנסה מספר 3/2001 בנושא סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס.

8. נטל ההוכחה

בפסקי דין שונים, ובכלל זה פסה"ד בעניין *Re VSA* שהוזכר לעיל, נקבע כי סרוב לספק מידע ונתונים אודות מקבל התקבול (כגון: מועד היווסדות החברה המקבלת, הרכב הדירקטוריון, זהות בעלי המניות) ואודות השימוש שנעשה בתקבול, יכול להצדיק סרוב של רשויות המס במדינת המקור לראות במקבל כ"בעל הזכות שביושר" לצורך מתן הקלות והטבות שנקבעו באמנה.

המבקש להנות מהקלה או הטבה הניתנת, על פי הוראה באמנה או בדרך הפרשנות כמוסבר לעיל, ל"בעל הזכות שביושר" נדרש להוכיח שתנאי זה מתקיים. בהעדר הוכחה כאמור, לא תינתן ההקלה המבוקשת. לעניין זה אין חשיבות אם ההקלה מבוקשת בשלב העברת הכספים או בעת הגשת דו"ח להחזר מס.

9. מבחן "שליטה וניהול"

כאמור, שליטה על זכויות ועל תקבולים יכולה לשפוך אור על זהות בעל הזכות שביושר ולכן כאשר מבחינים בקיום שליטה וניהול בידי גוף מסוים על ישות אחרת יש לבחון את האפשרות שאותו גוף הוא בעל הזכות שביושר בזכויות ובתקבולים שונים שמקבלת אותה ישות.

10. דוגמא

חברה A תושבת מדינה א' משלמת תמלוגים לחברה B תושבת מדינה ב' עבור זכות השימוש בסימן מסחרי. בין מדינה א' ומדינה ב' קיימת אמנה למניעת כפל מס, לפיה בהעברת תמלוגים שיעור ניכוי המס במקור יהיה 5%. בספריה של חב' B ניתן לזהות הוצאות רישום ותשלומי שכ"ט לעו"ד שמועסק על-ידה, וכן הוצאות בגין דמי ניהול לחברה C תושבת מדינה ג', שמחזיקה בכל מניותיה של חברה B. פרט לכך, אין לחברה B פעילות נוספת ואין בספריה כל רישום מאזני של נכס או סימן מסחרי. חברה C מקיימת פעילות ענפה והסימן המסחרי רשום בספריה כנכס. מקורם של דמי הניהול שהועברו מחברה B ל-C היה בתקבולי חברה B מתמלוגים ששילמה לה חברה A, בניכוי הוצאות למימון הפעילות המינימלית שבחברה. בנסיבות אלו ניתן לטעון, כי חברה B אינה בעלת הזכות שביושר בתשלומי התמלוגים מכיוון שהנהנה האמיתי הסופי מהם היא חברה C ולפיכך אינה זכאית להנות מהוראת האמנה שבין מדינה א' למדינה ב', הקובעת ניכוי מס במקור בשיעור מופחת. מכיוון שבין מדינה א' ומדינה ג' לא קיימת אמנת מס, תכנה מדינה א' מס במקור בשיעור מלא.

11. הנחיות לפעולה

לצורך הקביעה האם מקבל תשלום או תקבול כלשהם הוא "בעל הזכות שביושר" בו יש לבחון את מכלול העובדות והנסיבות בכל מקרה ולהביא בחשבון את כל הקריטריונים הרלבנטיים, ובכללם אלו שפורטו לעיל.

גורמים רבים יכולים ללמד על כך שישות מסוימת אינה בעל הזכות שביושר או שהיא מהווה צינור להעברת תשלומים לאחר שהוא "בעל הזכות שביושר" בהם. רק הנהנה האמיתי והסופי בתשלומים זכאי להנות מהטבות והקלות הקבועות באמנת המס שמדינת תושבותו צד לה.

להלן מספר גורמים שיכולים להצביע על "ישויות צינור":

- א. פעילות עסקית מינימלית;
- ב. קיום נכסים מינימליים;
- ג. נושא משרה עם תפקיד מוגבל ולא מהותי (לעיתים זהו רק עו"ד חיצוני);
- ד. בעלות חולפת/זמנית בתקבולים;
- ה. העדר הצדקה לקיום מבנה חברות מסוים מלבד המטרה של חיסכון במס;
- ו. מתן הלוואות "Back to Back" (שיעורי ריבית זהים, תנאים והסדרי פרעון תשלומים מקבילים וכו');;
- ז. שעבוד נכסים על ידי אחר כנגד הלוואות או מתן ערבויות של אחר בדרך אחרת;
- ח. ישות אחרת נוטלת את הסיכונים הכלכליים;
- ט. לישות אחרת השליטה על הסכומים המועברים והיכולת להחליט על גורלם והשימוש בהם;
- י. התקבולים אינם נחשבים כהכנסה חייבת במס אצל ישות הביניים במדינת תושבותה;
- יא. קיום התחייבות חוזית או אחרת להעברת תקבולים לגורם אחר;
- יב. העברה שיטתית ונמשכת של תקבולים לגורם אחר, אף ללא התחייבות פורמלית;

כאשר מתעורר ספק לעניין חבויות מס, יש לפנות להתייעצות עם היחידה למיסוי בינלאומי.

ב ב ר כ ה,**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**