



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 6893/15 תחום החלטת המיסוי : מיסוי בינלאומי

הנושא: הקניה לתאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' לפקודה (סעיף 175ג) כהקניה לנאמן – החלטת מיסוי לא בהסכם

העובדות:

1. פלוני ואביו (להלן בהתאמה: "פלוני" ו-"האב"), עלו לישראל ממדינה זרה (להלן: "המדינה הזרה") בסוף שנות ה-70 ומאז שניהם תושבי ישראל (האב היה תושב ישראל עד פטירתו בשנת 2005).
2. לפלוני אחות - תושבת המדינה הזרה (להלן: "האחות"), ואח – תושב מדינה זרה אחרת (להלן: "האח").
3. פלוני, אחיו, ואחותו, מחזיקים מאז שנת 1980 במלוא הזכויות בתאגיד מסוג ESTABLISHMENT אשר התאגד בוואדזו שבליכטנשטיין בתחילת שנות ה-60 (להלן: "התאגיד הזר"), בחלקים שווים (דהיינו כל אחד מהאחים מחזיק 1/3 מהזכויות בתאגיד הזר).
4. ההון של תאגיד מסוגו של התאגיד הזר אינו מחולק ע"י מניות כי אם ע"י זכויות.
5. נציגה מקומית תושבת וואדזו, ליכטנשטיין, הקימה את התאגיד הזר בתחילת שנות ה-60, ומיד העבירה, עפ"י שטר העברה, את מלוא הזכויות שלה, כמיסדת התאגיד הזר, לידי האב (אביו של פלוני), תוך שהיא מצהירה במפורש, שלאחר העברת מלוא הזכויות בתאגיד הזר לידי האב כאמור לעיל, אין היא מחזיקה יותר זכויות מכל סוג שהוא בתאגיד הזר (היתרון בהקמת התאגיד הזר בצורה זו – אנונימיות של הלקוח, שבמקרה זה היה האב).
6. ממסמך ההתאגדות של התאגיד הזר עולים, בין היתר, הפרטים הבאים:
 - 6.1 משך הזמן שבו התאגיד הזר יהיה קיים אינו מוגבל.
 - 6.2 מטרת התאגיד הזר להשקיע ולנהל את נכסיו, ונכסים של אחרים, אך התאגיד הזר אינו מיועד לעסוק בפעילות של תעשייה ומסחר משל עצמו (בפועל, פעילותו היחידה של התאגיד הזר מיום הקמתו ועד היום הייתה ועודנה החזקה ב-40% ממניות של חברה, אשר התאגדה בארה"ב - אשר מוגדרת להלן בסעיף 8).
 - 6.3 הונו של התאגיד הזר הינו בסך 20,000 פר"ש – הון אשר הושקע בו במזומן, ואינו מחולק למניות.
 - 6.4 הכנסות ורווחים של תאגיד הזר יחולקו לנהנים (beneficiaries).
 - 6.5 הסמכות למנות נהנים בתאגיד הזר היא של המייסד של תאגיד הזר או היורש שלו.

6.6 המינוי של נהנים מקוריים ושל היורשים שלהם ניתן לביטול. המייסד והיורש שלו חופשיים למנות נהנים בכל צורה ודרך שימצאו לנכון.

6.7 כמין כן, בסמכותם של המייסד והיורש שלו לקבוע את מידת הזכאות של הנהנים ליהנות מרווחי/נכסי התאגיד הזר, לקבוע את אופן חלוקת הרווח של התאגיד הזר, להחליט על פירוק התאגיד הזר ולהחליט על אופן השימוש בעודפי המזומנים שינבעו מהפירוק.

6.8 הגופים של התאגיד הזר הם:

1. המייסד של תאגיד הזר או היורש החוקי שלו.

2. דירקטוריון/גוף מנהל (board of administration).

6.9 הדירקטוריון/גוף מנהל יכול להיות מורכב מנציג אחד או יותר שהם יחיד או ישות משפטית, והוא יהיה אחראי על ניהול וייצוג התאגיד הזר מול צדדים שלישיים, ומול רשויות המשפט והממשל בליכטנשטיין ומחוצה לה (עפ"י מסמך רשמי מליכטנשטיין, בעל סמכות החתימה בגוף המנהל של התאגיד הזר הינו יחיד – תושב ואדוזה, ליכטנשטיין).

7. בפועל, מלוא הזכויות בתאגיד הזר הוחזקו ע"י האב, ממועד התאגדותו של התאגיד הזר כאמור לעיל ועד שנת 1980 – אז הועברו מלוא הזכויות בתאגיד הזר ע"י האב במתנה לשלושת ילדיו (פלוני, אחיו ואחותו), בהתאם לשטר נוטריוני, כאשר כל ילד מקבל כאמור 1/3 מהזכויות בתאגיד הזר.

8. התאגיד הזר מחזיק ב- 40% ממניות חברה אשר התאגדה בארה"ב בתחילת שנות ה-60, היא נחשבת תושבת ארה"ב עפ"י דיני המס שם, מגישה דוחות בארה"ב, ואשר בבעלותה מקרקעין בישראל (בנין וקרקע) המושכרים בישראל (להלן: "**החברה האמריקאית**"). יתרת 60% ממניות החברה האמריקאית מוחזקים בידי בעלי מניות חיצוניים אשר אינם קשורים לפלוני ומשפחתו. **תרשים האחזקות בחברה האמריקאית מצורף כנספח להחלטת המיסוי.**

9. לחברה האמריקאית תיק שומה המתנהל באחד ממשרדי השומה בישראל (להלן: "**פקיד השומה**"), אשר בו מדווחות תוצאות הפעילות הישראלית לצרכי מס של החברה האמריקאית – היינו ההכנסות מהשכרת המקרקעין שבבעלותה בישראל, אשר בגינן משלמת החברה האמריקאית מס חברות בישראל, כמדינת מקור, על הכנסתה החייבת במס בישראל (והיא משלימה גם למס פדראלי עד לשיעור של 35% בארה"ב).

10. במועד מתן החלטת המיסוי, כבר חולקו בשנים קודמות רווחים/עודפים ע"י החברה האמריקאית, באופן שאלו הגיעו לידי פלוני ואחיו (האח והאחות), כאשר הדיווח והמיסוי של ההכנסה מדיבידנד שקיבל פלוני בשנים אלו נעשה על ידו באופן הבא (תיק השומה של פלוני מתנהל אף הוא בפקיד השומה):

10.1 דיווחים שמולאו לצרכי מס בארה"ב:

- בטפסים של ה- IRS (רשות המס בארה"ב), שמולאו לצורך ניכוי המס במקור בארה"ב מהדיבידנדים שחילקה החברה האמריקאית בשנים קודמות, צוין כי התאגיד הזר הינו נאמנות. כך למשל, בטופס **W-8IMY** משנה מסוימת צוין כי

התאגיד הזר הינו **foreign simple trust** (נאמנות פשוטה זרה), בטופס **W-8IMY** משנה אחרת צוין כי התאגיד הזר הינו **foreign grantor trust** (נאמנות נותן זרה), ואילו בטופס **W-8BEN** מאותה שנה דווח כי פלוני הוא בעל הזכות שבידור **(Beneficial Owner)** לדיבידנד המחולק ע"י החברה האמריקאית ושהוא, כתושב ישראל, דורש את ניכוי המס במקור המופחת על הדיבידנד בשיעור של 25% לפי סעיף 12(2) לאמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב [במקום שיעור ניכוי מס במקור של 30% לפי דיני המס בארה"ב על דיבידנד המחולק ע"י חברה אמריקאית למי שאינו תושב ארה"ב].

בהמשך לכך, בטופס **1042-S** לשנים קודמות (טופס דיווח על סכום הדיבידנד שחולק ע"י החברה האמריקאית והמס שנוכה ממנו במקור בארה"ב ע"י החברה האמריקאית), דווחה החברה האמריקאית כמשלמת הדיבידנד והמנכה מס במקור מהדיבידנד **(WITHHOLDING AGENT)**, פלוני דווח כמקבל הדיבידנד שמחלקת החברה האמריקאית **(RECIPIENT)**, והתאגיד הזר (המחזיק כאמור ב-40% ממניות החברה האמריקאית) דווח כישות שקופה **(FLOW-THROUGH ENTITY)** - לפיכך נוכה במקור ע"י החברה האמריקאית מס בשיעור 25% מהדיבידנד שקיבל פלוני [זאת כאמור - בהתאם לסעיף 12(2) לאמנת המס בין ישראל לארה"ב].

- לטענת פלוני, סיווג התאגיד הזר כ- **grantor trust** (נאמנות נותן, שהינה ישות שקופה אשר אינה נחשבת כאישיות משפטית נפרדת לצרכי מס בארה"ב ובעלי הזכויות בה מסווגים כבעלי הנכסים ובעלי ההכנסות שלה), נעשה על סמך חוות דעת מקצועית אשר ניתנה בארה"ב.

10.2 דיווח לצרכי מס בישראל:

- בהצהרת הון שהגיש פלוני, דיווח פלוני במסגרת סעיף "השקעה בתאגידים" על אחזקתו ב- 33% מהזכויות בתאגיד הזר שהינו תושב ואדוזה (ליכטנשטיין) המחזיק ב- 40% ממניות החברה האמריקאית, תוך ציון שזכויותיו בתאגיד הזר התקבלו ללא תמורה.

- בדו"ח השנתי לשנת 2011, שהגיש פלוני בתיקו האישי המתנהל בפיקד השומה, דיווח פלוני על חלקו בדיבידנד (1/3) שחולק ע"י החברה האמריקאית לתאגיד הזר בשנה זו כהכנסה מדיבידנד לבעל מניות מהותי בשיעור מס של 25% [כנוסחו של סעיף 125ב(2) לפקודה עובר לתיקון 187], וכנגד חבות המס בישראל בשל הכנסה זו הוא דרש כזיכוי בשל מסי חוץ את המס שנוכה במקור בארה"ב [בשיעור 25% - לפי סעיף 12(2) לאמנת המס בין ישראל לארה"ב] על חלקו בדיבידנד שחילקה החברה האמריקאית בשנה זו. כמו כן, צוין בדו"ח לשנה זו כי התאגיד הזר הינו "מעין נאמנות" וכי הדיבידנד עליו דיווח פלוני התקבל מהחברה האמריקאית באמצעות התאגיד הזר - תוך התייחסות לתאגיד הזר שהתאגד בוואדוזה שבליכטנשטיין כישות "שקופה" לצרכי מס.

- בדו"ח השנתי לשנת 2012, שהגיש פלוני בתיקו האישי המתנהל בפקיד השומה, דיווח פלוני על חלקו בדיבידנד (1/3) שחולק ע"י החברה האמריקאית לתאגיד הזר בשנה זו כהכנסה מדיבידנד לבעל מניות מהותי בשיעור מס של 30% [כנוסחו של סעיף 125ב(2) לפקודה לאחר תיקון 187 לפקודה], וכנגד חבות המס בישראל בשל הכנסה זו הוא דרש כזיכוי בשל מסי חוץ את המס שנוכה במקור בארה"ב [בשיעור 25% - לפי סעי' 12(2) לאמנה] על חלקו בדיבידנד שחילקה החברה האמריקאית בשנה זו. כמו כן, צוין בדו"ח לשנה זו כי התאגיד הזר הינו "מעין נאמנות", וכי הדיבידנד עליו דיווח פלוני התקבל מהחברה האמריקאית באמצעות התאגיד הזר - תוך התייחסות לתאגיד הזר שהתאגד בוואדו שבליכטנשטיין כישות "שקופה" לצרכי מס.

הבקשה:

לקבוע כי התאגיד הזר ייחשב כישות "שקופה" לצרכי מס לעניין הוראות הדין הפנימי בישראל (היינו פקודת מס-הכנסה), ובכך להתיר כזיכוי בשל מסי חוץ (זיכוי ישיר) את המס שנוכה במקור בארה"ב מחלקו של פלוני (1/3) בדיבידנד שחילקה או תחלק החברה האמריקאית לתאגיד הזר, כנגד חבות המס של פלוני בישראל בשל הכנסתו מדיבידנד כאמור.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בהגדרת "נאמן" בסעיף 75ג לפקודה, נקבע, בין היתר, כי: "...יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן...".

בין סוגי התאגידיים המצוינים בתוספת ראשונה א' לפקודה (מכוח סעיף 75ג), מופיע גם תאגיד מסוגו של התאגיד הזר – ESTABLISHMENT, אשר התאגד לפי חוקי ליכטנשטיין.

לפיכך, ובהתחשב גם בעובדות העולות ממסמך ההתאגדות - מהם עולה מבנה "נאמנותי", לאור העובדה כי מניות החברה האמריקאית הוחזקו בבעלות התאגיד הזר ולא בידי פלוני ואחיו (האח והאחות), ולאור העובדה כי ההחזקה בידי התאגיד הזר לא הוגבלה בזמן ולא הוגבלה לתקופת חייו של האב, ובהתחשב גם בדיווחים השונים כמפורט לעיל לרשויות המס בארה"ב ובישראל ובמצגים שהוצגו בפני רשות המסים - יראו את יסוד התאגיד הזר בוואדו, ליכטנשטיין, בתחילת שנות ה-60 והעברת מניותיו של האב בחברה האמריקאית לתאגיד הזר, כהקניה לנאמן – כמשמעות המונחים "הקניה" ו-"נאמן" בסעיף 75ג לפקודה, ואת האב יראו כיוצר הנאמנות כמשמעות המונח "יוצר הנאמנות" בסעיף 75ד לפקודה, ואת מניות החברה האמריקאית אשר הועברו ע"י האב לתאגיד הזר יראו כנכס שהוקנה לנאמנות – כמשמעות המונח "נכס" בסעיף 75ג לפקודה (להלן יכונה התאגיד הזר מכאן ואילך כ-"נאמנות" או "הנאמן", לפי העניין).

כמו כן, יראו את פלוני ואחיו (האח והאחות) כנהנים בנאמנות (בחלקים שווים) – כמשמעות המונח "נהנה בנאמנות" בסעיף 75ה לפקודה (להלן: "הנהנים בנאמנות").

2. מיום 1.1.2006 (מועד כניסתו לתוקף של תיקון 147 לפקודה) עד יום 31.12.2013, יראו את הנאמנות כ"נאמנות תושבי ישראל" עפ"י סעיף 75(א)(2) וסעיף 75(א)(3) לפקודה – כנוסחם של סעיפים אלו עובר לתיקון 197 לפקודה, והחל מיום 1.1.2014 ואילך יראו את הנאמנות כ"נאמנות תושבי ישראל" עפ"י סעיף 75(א)(1) או (2) וסעיף 75(א)(3) לפקודה – כנוסחם של סעיפים אלו לאחר תיקון 197 לפקודה.
3. סכום דיבידנד שחולק ושיחולק ע"י החברה האמריקאית לתאגיד הזר – יראו אותו כולו כהכנסה מדיבידנד של הנאמנות (שהיא כאמור "נאמנות תושבי ישראל") או הנאמן, ולפיכך ההכנסה האמורה תהא חייבת במס בישראל בהתאם להוראות סעיפים 175 ו- 125ב(2) לפקודה – כנוסחם של סעיפים אלו בשנות המס הרלבנטיות.
4. כנגד חבות המס של הנאמנות בישראל כמפורט לעיל, יינתן זיכוי ממסי חוץ שתשלם הנאמנות בהתאם להוראות חלק י' - פרק שלישי לפקודה, ובהתאם להוראות כל דין, וזאת בכפוף להמצאת אסמכתאות לפקיד השומה בגין תשלום מס סופי בחו"ל.
5. על הנאמן/נאמנות ועל הנהנים בנאמנות יחולו כל החובות החלים על פי הדין על נאמן ועל נהנים ב- "נאמנות תושבי ישראל" בהתאם להוראות הפקודה – לרבות לעניין הגשת הודעות, דיווחים ודוחות, שיש להגישם עפ"י הדין - כנוסחו בשנות המס הרלבנטיות.
6. אין בהחלטת המיסוי כדי לקבוע את מעמדו של פלוני כיוצר בנאמנות מכוח סעיפים 75ד(א)(3) או (4) לפקודה, לפי העניין – עניין הנתון לבחינת פקיד השומה.
7. אין בהחלטת המיסוי כדי לרפא כל מחדל של הנאמנות/נאמן, ושל הנהנים בנאמנות – לרבות פלוני.
8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

נספח להחלטת המיסוי - תרשים אחזקות בחברה האמריקאית

פלוני ואביו עלו לישראל ממדינה זרה בסוף שנות ה-70 (האב נפטר בשנת 2005).

