



## חיוב במס בגין דיבידנד בין-חברתי שמקורו ברווחים שטרם מוסו

לקוחות וידידים יקרים,

ביום 17.6.2020 פורסם פסק דינו של בית המשפט העליון בנוגע לשלושה ערעורים (ע"א 2515/18 אם אל סי קניון דרורים בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה, ע"א 9131/18 אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ נ' פ"ש יחידה ארצית לשומה וע"א 2114/19 חברת יאנטרה בע"מ נ' פ"ש נתניה) העוסקים במיסוי דיבידנד בין חברתי בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

סעיף 126(ב) לפקודה קובע כי דיבידנד מוחרג מהכנסתה החייבת של החברה המקבלת בהתקיים שלושה תנאים מצטברים:

(א) מדובר בהכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד;

(ב) מקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל;

(ג) ההכנסות התקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני אדם מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות.

**השאלה העומדת במרכז פסק הדין היא האם סכום כסף שחולק מתוך רווחי שערך הוא דיבידנד "שמקורו בהכנסה"?**

### רקע:

תקני הדיווח הבינלאומיים (IFRS) שאומצו בישראל מאפשרים לחברות לבחור האם למדוד נכסי נדל"ן להשקעה על פי מודל העלות או על פי מודל של שווי הוגן. כאשר חברה בוחרת להעריך נכס נדל"ן להשקעה על פי מודל השווי הוגן, ייזקף ההפרש שבין המחיר המקורי של הנכס לבין שווי הוגן (או ערכו המשוער) לרווח או הפסד (להלן: "רווחי שערך"). המשמעות הישירה הינה הכרה בעליית ערכו של הנכס כרווח בדוח הרווח והפסד של החברה, מבלי מכירתו בפועל.

### ההליכים דלמטה

בשלושת המקרים המתוארים בפסק הדין בחרו החברות הבנות לעשות שימוש במודל "השווי הוגן", דבר שיצר אצלן רווחי שערך שחולקו לחברות האם כדיבידנד.

בכל שלושת המקרים קיבלו בתי המשפט המחוזיים את עמדת רשות המיסים וקבעו כי מקורו של הדיבידנד ברווחי שערך, אשר אינם נחשבים הכנסה כמשמעותה בפקודה, בשל "עקרון המימוש", לפיו לא תוכר לצורכי מס, הכנסה הנובעת מעליית ערכו של נכס לפני שהנכס נמכר.

### עמדת רשות המיסים

על פי עמדת רשות המיסים, חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שערך בחברה המחלקת, יהיה הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה. עמדה זו באה לידי ביטוי אף בעמדה חייבת בדיווח 01/2016 לעניין דיבידנד שמקורו ברווחי שערך, שם גם נקבע כי דיבידנד ייחשב כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך כאשר החברה המחלקת לא הייתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

## **קביעת בית המשפט העליון**

בדומה לפסיקת בתי המשפט המחוזיים, קבע בית המשפט העליון כי כאשר קיימת התנגשות בין הכללים החשבונאיים לבין עקרונות דיני המס, דיני המס גוברים. במקרה של פסק הדין ההתנגשות נובעת מכך שדיני המס אינם ממסים התעשרות גרידא, אם כי התעשרות ממומשת בלבד. על פי עקרון המימוש, עלייה או ירידה בערך הנכס, לא תהווה "הכנסה" או "הפסד", כל עוד הנכס לא מומש.

לפיכך קבע בית המשפט כי דיבידנדים שמקורם ברווחי שערך אינם בגדר רווחים שמקורם ב"הכנסה" בהתאם לפקודה. כפועל יוצא, גם כשהדיבידנד הוא דיבידנד בין חברתי ומקורו ברווחי שערך, הוא אינו פטור ממס בידי החברה המקבלת.

דהיינו, על פי פסיקת בית המשפט העליון, לאור זאת שהחברה המחלקת אינה ממוסה בגין עליית ערכם של נכסיה (שטרם מומשו), הרי שאין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס בגין הכנסותיה מדיבידנדים המחולקים לה על ידי החברה המחלקת שמקורם ברווחים שטרם מוסו.

בית המשפט התייחס גם לחרג לעקרון המימוש הקבוע בסעיף 1א100 לפקודה, אשר יוצר אירוע מס אצל החברה המחלקת אם חילקה דיבידנד מרווחי שערך. ביהמ"ש קבע, כי התיקון ביקש להתמודד עם המיסוי ברמת החברה מחלקת הדיבידנד, ולא ברמה של החברה מקבלת הדיבידנד (כמו כן, בית המשפט התייחס לעובדה כי הסעיף טרם נכנס לתוקף).

נציין כי קביעת בית המשפט העליון עשויה להוביל לכפל מס, אם בעת מכירת הנכס המשוערך על ידי החברה המחלקת, פקיד השומה יקבע כי יש למסות את החברה המחלקת במלוא סכום המס בגין רווח ההון שנוצר במימוש הנכס, מבלי להתחשב במס ששולם על ידי החברה האם בעת קבלת הדיבידנד שמקורו ברווחי השערך. בית המשפט העליון התייחס לסוגיית כפל המס הפוטנציאלי, וקבע כי מחלוקת בין נישום לרשויות המס יכולה להתברר רק על פי ההליכים הייחודיים שנקבעו בחוקי המס השונים, ועל כן עניין זה יובא בפני בית המשפט בעתיד, ככל שתתעורר מחלוקת בקשר לחיוב החברה המחלקת במס בעת מימוש הנכס.

בהקשר זה נציין כי לעמדת רשות המיסים, כפי שהתפרסמה בחוזר מס הכנסה מספר 1/2018, אירועים רבים עשויים להיחשב כחלוקת דיבידנד רעיונית, אף אם לצורך חוק החברות מדובר בהפחתת הון. מקרים אלה כוללים בין היתר חלוקה מתוך קרנות הון, חלוקה מתוך רווח גלום בנכסי החברה וחלוקה שיוצרת גרעון בהון. רשות המיסים אף מתייחסת פעמים רבות למקרים מעין אלה באופן דומה לחלוקה מרווחי שערך, וקובעת כי הכספים שהתקבלו בידי החברה האם נחשבים כדיבידנד, כאשר הדיבידנד אינו נכנס לגדר סעיף 126(ב) ועל כן חייב במס בידי החברה המקבלת.

אנו ממליצים לבחון ביתר שאת את מקור הרווחים המשמים לחלוקת דיבידנד, ולשקול בקפידה חלוקות דיבידנד מרווחים שלא מוסו בישראל. אנו מדגישים כי חלוקת דיבידנד מרווחים שטרם מוסו, מבלי שהושג הסכם עם פקיד השומה בעניין, עשויה להוביל בעתיד לכפל מס, בעת מכירת הנכס בידי החברה המחלקת.

**אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה או הבהרה ונשמח לסייע ככל הנדרש.**

03-6944203

03-6944203

[ashavit@fbclawyers.com](mailto:ashavit@fbclawyers.com)

[ulampert@fbclawyers.com](mailto:ulampert@fbclawyers.com)

עו"ד ענת שביט

עו"ד (רו"ח) אורי למפרט

\*עדכון זה נכתב ע"י גבי דניאלה הרמן ועו"ד (רו"ח) אורי למפרט