



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 5825/11

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: - סיווגו של קואופרטיב הולנדי לעניין זיכוי עקיף - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") עומדת בראש קבוצה רב לאומית הפועלת בישראל ומחוץ לישראל.
2. חברה בת זרה שבשליטת החברה (להלן: "החברה הזרה הבת") מחזיקה בהחזקה מלאה או חלקית במספר חברות בנות ברחבי אירופה (להלן: "החברות הזרות הנכדות").
3. החברה מעוניינת לבצע רה-אירגון במבנה החברות הנוכחי, כמתואר להלן:
 - 3.1. בשלב ראשון החברה תקים יישות בהולנד מסוג קואופרטיב הולנדי (להלן: "הקואופ") ותחזיק במלוא הזכויות בו.
 - 3.2. בשלב השני תעביר החברה את החזקותיה בחברה הבת לידי הקואופ.
4. הקואופ הוא גוף משפטי עצמאי מסוג Association המורכב מחברים שהינם בעלי הזכויות בו, ומוקם באמצעות הפקדת הסכם החברים המייסדים אצל נוטריון הולנדי אזרחי.
5. תנאי ההסכם בין חברי הקואופ גמישים ומאפשרים לקבוע את אופי הקואופ. לדוגמא, ניתן לקבוע, בין היתר, כי אחריותם של חברי הקואופ תהיה מוגבלת או בלתי מוגבלת, וכי כלל רווחי הקואופ יחולקו באופן אוטומטי לחברים המחזיקים בו.
6. יש לציין, כי בהתאם לדיני המס בהולנד, הקואופ הינו ישות אשר מתחייבת במס בהולנד.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לאשר כי הקואופ ייחשב כגוף שקוף לצורכי המס הישראלי, וכפועל יוצא מכך לא ייחשב "כשכבה" לעניין הזיכוי ממס זר בעת חלוקת דיבידנד, כאמור בסעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה. יוצא מכך, כי דיבידנד שיחולק לחברה מהכנסות הקואופ שמקורו בהכנסה שהופקה על ידי החברה הזרה הבת והחברות הזרות הנכדות ייחשב כדיבידנד מגולם כהגדרת המונח בסעיף 126(ג), ומכאן שיחולו הוראות הזיכוי העקיף כמשמעותן בסעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. סעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה מאפשר, בכפוף לתנאים שנקבעו, קבלת זיכוי עקיף בגין מס זר ששולם על הכנסה של חברה בת זרה ושל חברה נכדה זרה, שממנה חולק הדיבידנד. לא ניתן לקבל זיכוי על מס ששולם ע"י חברה המוחזקת על ידי חברה נכדה זרה על הכנסה שממנה חולק דיבידנד. ("שכבה" רביעית).

2. כ"שכבה" לצורך בדיקת זכאות למיסוי עקיף תיחשב "חברה" כהגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה. החברה הינה מקרה פרטי של "חבר בני אדם" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה על פי ההגדרה להלן.
3. "חבר בני אדם" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהם מאוגדות ובין שאינן מאוגדות".
4. המאפיינים של "חבר בני אדם" הינם, בין השאר (אין המדובר ברשימה סגורה):
 - 4.1. קיום פוטנציאל להמשכיות מעבר לחיי האדם.
 - 4.2. עבירות הזכויות ב"חבר" או האפשרות לקבל חברים ולהוציאם מחברות ב"חבר".
 - 4.3. ריכוזיות הניהול והפרדתה מן הבעלות או מן הזכות להנאה מנכסי ה"חבר" או מפירותיהם.
 - 4.4. העיקרון החשוב ביותר: הגבלת אחריות של חברי ה"חבר", בדרך כלשהי, לחובות שחייב ה"חבר". (לדוגמא - עירבון מוגבל בחברה).
 - 4.5. פעילות נמשכת ושיטתית.
5. יש לציין, כי אין צורך שכל המבחינים יתקיימו על מנת שגוף כלשהו ייחשב כחבר בני אדם.
6. הגדרת "חברה" בהתאם לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה הינה, בין השאר, חברה זרה על פי כללי המשפט הבינלאומי הפרטי. גוף יסווג כחברה זרה גם אם הוא אינו גוף הקרוי בלעז Company או Corporation, ובלבד שמתקיימים בו התנאים המהותיים לקיום חברה בישראל, מלבד חובת רישום על פי הפקודה.
7. תנאים מהותיים אלה הינם בעיקר התנאים שפורטו בסעיף 4 לעיל להכרה ב"חבר בני אדם". לכן, ככל שיישיות עומדת בתנאים דלעיל יהיה בכך כדי להעיד על היותה אישיות משפטית נפרדת ולא יהיה במערכת הסכמים שנחתמה בין היישיות לבין המחזיקים בה, הקובעת אחרת, כדי לשנות מן המסקנה דלעיל.
8. בדין הישראלי לא קיים גוף מסוג הקואופ, וההגדרה הרחבה של "חבר בני אדם" תחול לגבי הקואופ שהוקם ונרשם על פי הדין בהולנד.
9. אשר על כן הקואופ ייחשב כ"חברה", ויהווה רובד החזקה נוסף שלא ניתן להתעלם ממנו גם לצורך הזיכוי העקיף.
10. למען הסר ספק יובהר בזאת כי החלטה זו אינה דנה בהעברת הזכויות בחברת הבת לידי הקואופ.