

כנס המיסים והעסקים 2022

מיסוי בינלאומי

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)

שותף, מנהל תחום מיסוי בינלאומי

פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

3 נובמבר 2021



נושאי ההרצאה



- **הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי**
- **עדכונים נוספים**
 - Pillar I Pillar II (מס גלובלי 15%)
 - רפורמת המס בארה"ב
 - אמנת המס החדשה עם איחוד האמירויות

הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי



- המבחן המוביל: "מרכז החיים" – סובייקטיבי בעיקרו
- מבחני משנה:
- חזקות הניתנות לסתירה – תושב ישראל: 183 ימים בשנה או 425 ימים בשלוש שנים ומינימום 30 ימים בשנה הנבחנת.
- חזקה חלוטה – תושב חוץ: 183 ימים במשך שנתיים + "מרכז חיים" בשנתיים הבאות.
- ניתוק התושבות בדרך כלל לא במהלך השנה - הגשת "דוח ניתוק תושבות" (טופס 1348)

• הצעה: מעבר לקביעת חזקות כמותיות, כחזקות חלוטות:

תושב חוץ	מרכז החיים	תושב ישראל
30 ימים בשנה במשך 3-4 שנים ברצף		183 ימים בשנה במשך שנתיים רצופות
60 ימים בשנה ובן זוג תושב ישראל במשך 3-4 שנים ברצף		450 ימים ב- 3 שנים ולפחות 100 ימים בשנת המס חריג: אישור תושבות ממדינת אמנה + שהייה של 183 ימים
100 ימים בשנה ובן זוג תושב ישראל במשך 3-4 שנים ברצף + 183 ימים במדינת אמנה		100 ימים בשנה ובן זוג תושב ישראל

- ניתוק תושבות יכול שהייה במהלך השנה.
- תושב חוזר ותיק / עולה חדש – ביטול פטור מדיווח למשך 10 שנים (מחשבות לגבי תקופת הפטור ממס)

מס יציאה – סעיף 100א

- **הדין היום:**

- יראו נכס **כַּנמכר** יום לפני ניתוק התושבות (בעיית נזילות)
- אם לא שולם המס יראו את היחיד **כמי שביקש לדחות את תשלום המס** ליום מכירת הנכס בפועל (**לינארי**, חשיפה לכפל מס)
- מי שחזר לישראל בטרם המימוש בפועל – לא חל מס יציאה!

- **הצעה: קביעת חובות דיווח ותשלום מס מיידי לנישומים עתירי נכסים**

שווי נכסים עד 3 מ' ₪	שווי נכסים מעל 3 מ' ₪
ממשיכים עם השיטה הלינארית + חובות דיווח	• ני"ע סחירים – תשלום מיידי • מקרקעין בחו"ל – דחיית המס + ערבויות • נכסים אחרים – דחיית מס + ערבויות ודיווחים

- **מקרים מיוחדים נוספים:**

- **אופציות לעובדים** – אופציות חו"ל לפי משך ההבשלה. אופציות 102 הוני לחברה ישראלית – כל הרווח חייב בישראל!

- **רווחים שנצברו בחברה ישראלית** – יחשב כדיבדנד שמחולק מיידי!

- מי שחזר תוך 5 שנים – לא יחול מס יציאה

LLC - Limited Liability Company

- **הדין היום:**

- בהתאם לדיני המס בארה"ב ברירת המחדל היא שהחברה "שקופה": **בעל מניות אחד** - Disregarded או **שני בעלי מניות ומעלה** – שותפות. כלומר בעלי המניות חייבים בארה"ב במס של ה- LLC
- חוזר מ"ה 5/04 – לצורך זיכוי המס הזר שמשלם בעל המניות בארה"ב, "ישקיף" את ה- LLC גם בישראל, וידווח על הכנסות ה-LLC באופן שוטף בהתאם לשיעורי המס החלים עליו בהתאם לאופי ההכנסה המיוחסת אליו. **בעת חלוקת רווחים מה- LLC לא יחול מס נוסף בישראל**
- אין קיזוז הפסדים (אופקי/אנכי).
- אין השקפה כאשר אין בעיית זיכוי (שכירות 15%).

- **הצעה – יותר קיזוז הפסדים מ LLC במגבלות:**

- הפסדים מ LLC יותרו בקיזוז
- כנגד הכנסות הנישום **ממקורות בארה"ב** (בלבד)
- מישויות LLC, שותפויות ואף S corporation
- ושאכן קוזזו גם בדוח האמריקאי (בכפוף למגבלות הקיזוז בישראל – סעי' 29 לפקודה)

אופציות לעובדים (תושב חוזר)

- **הדין היום:**

- לגישת מס הכנסה (ה"מ 989/18) – תושב חוזר רגיל ששב לישראל ומימש אופציות שהבשילו בעת שהיה תושב חוץ, יהיה חייב במס בישראל בגין מלוא ההכנסה (עקרון חיוב המס ע"ב מזומן ליחיד – בניגוד לכללי המקור).

- **הצעה – פטור חלקי לצורך עידוד חזרת עובדי הייטק לישראל**

- הוראת שעה בלבד - יינתן פטור ממס בגין החלק ההכנסה לפי תקופת ההבשלה בה היה העובד תושב חוץ

- **סוגיות נוספות – עסקה בינלאומית (מחירי העברה) ואופציות לעובדים:**

- "קוסט פלוס": יש לקחת בחשבון גם את עלות האופציות, ולצורכי מס העלות אינה מותרת (**פס"ד קונטירה**)
- הסכמי Recharge: (**חוזר 1/2021**) – החזר תשלום לחברת האם תושבת חוץ שהנפיקה את האופציות – דיבידנד או החזר הלוואה? (ניכוי מס במקור או פטור)
- קריטי שהסכם ה-recharge יחתם מראש.

הורשה/ירושה של נכס בחו"ל

תושב ישראל היורש נכס בחו"ל ממוריש תושב חוץ – וההפך (מוריש ישראלי, נכס חוץ, יורש זר)

- **הדין היום:**

- **ישראלי שירש נכס בחו"ל** – שאלה לגבי עלות הרכישה (כניסה לנעלי המוריש=עיוות מס), הפתרון רולינג במסלול ירוק מרשויות המס Step Up (יראו את יום הרכישה ועלות המקורית לפי יום הפטירה, גם אם לא שולם מס עיזבון בחו"ל)

- **תושב חוץ שירש נכס בחו"ל ממוריש ישראלי** – אין בישראל מס עזבון. הורשה אינה אירוע מס רווח הון – תקלת מס (לגבי מתנה לתושב חוץ, הנושא מוסדר ואין פטור ממס רווח הון בידי נותן המתנה).

- **הצעה – ביטול ההקלה של Step Up והותרת פטור "ממס ירשה" או קיבוע ההקלה ביחד עם קביעת מס רווח הון ליורשים (Step Out)**

הרחבת חובת הדיווח בקשר ועל חברות זרות

(1) בעל שליטה מיוחד

• הדין היום:

- טופס 150 על החזקה בתאגיד זר (ומעל 10% בחזקה עקיפה) כולל פרטים כלליים על התאגיד.
- טופס 1312 (תכנון מס חייב בדיווח) החזקה ב- 25% מתאגיד מיוחד (אין אמנה) + מס נמוך מ 20% (1 מ' שו)
- **הצעה: הגשת דוח חשבונאי + הרחבת המידע בטופס 150 (מחזורים, רווחים, תשלומים לצג קשור ועוד)**
- מי שמחזיק ב 50% או מחזיק ב 25% ובסה"כ יותר מ 50% ישראלים, או שלא ניתן לזהות את יתר בעלי המניות
- תיתכן הוראת שעה – גילוי מרצון

(2) תושבות חברה זרה לצורכי מס

• הדין היום:

- התאגדה בישראל או חברה שהשליטה והניהול על עסקיה הינו מישראל.
- **הצעה: חובת הגשת דוח מס לחברה "הזרה" והנמקה מדוע השליטה והניהול אינם מישראל**
- התנאים: תושבי ישראל מחזיקים ב 50% + שיעור המס בחו"ל אינו עולה על 15% + אינה במדינת אמנה (קפריסין) או תושבת מדינת אמנה אבל ממסדה על בסיס טריטוריאלי (סינגפור\UAE) + "דבר מה" נוסף כגון:
- רוב (50%) חברי הדירקטוריון/נושאי משרה ישראלים; נושאי משרה שוהים בישראל 183 ימים.

- **הדין היום:**

- אין מס סניף
- חברה זרה שנרשמה לעשות עסקים בישראל, ללא חברה בת, משלמת מס חברות, וחלוקת רווחיה פטורים מניכוי מס במקור
- אם היתה חברה בת – חלוקת הדיבידנד לחו"ל חייבת בניכוי מס במקור של 25%-30% (או פחות אם יש אמנה)

- **הצעה: הטלת מס סניף לצורך השוואה לחברה**

- יוטל מס הסניף בגין רווחים מהסניף הישראלי. יתכן קושי בהפחתת נטל המס (רוב האמנות אינן כוללת מס סניף; רוב האמנות כוללת סעיף סל, לפיו כל הכנסה שלא נדונה באמנה תמוסה במדינת התשובות בלבד)
- יצירת ניטרליות מס בין חברה בת לחברת בת
- תיקון אסימטריה בין מדינות שמטילות מס סניף על חברות ישראליות (ארה"ב למשל)

זיכוי מס זר – "זיכוי ישיר"

- **הדין היום:**

- מגבלת קיזוז לפי **שיטת הסלים** (פקודת מס הכנסה מונה כ- 10-9 מקורות הכנסה אולם לגישת מס הכנסה קיימים כ 20 סוגי מקורות/סלים. גישה זו מצמצמת את יכולת קבלת הזיכוי)
- מגבלות נוספות.
- עודף זיכוי, שאינו ניתן לזיכוי בשנה השוטפת, ניתן להעברה **למשך 5 שנים**.

- **הצעה: צמצום שיטת הסלים**

- צמצום שיטת הסלים ל 5 בלבד: **פאסיבית, אקטיבית, רווח הון, חנ"ז, חמ"ז**.
- עודף זיכוי אינו ניתן להעברה לשנים הבאות למעט במקרה שנובע מקיזוז הפסד.

זיכוי מס זר – "זיכוי עקיף"

- **הדין היום:**

- הכנסת דיבידנד מחו"ל בידי חברה ישראל חייבת במס בידי חברה – סעי' 126(ג)
- "זיכוי עקיף" בגין מס חברות בנות/נכדות בחו"ל (עד "**שתי שכבות**") + בתנאי החזקות של מינימום 25% בחברה בת או 50% בחברה נכדה (קיימם חריגים בודדים בהתאם לאמנות המס להחזקה ישירה).
- הדיבידנד "המגולם" חייב במס (דיבידנד נטו + מס שנוכה במקור + מס החברות ששולם בחו"ל), בזיכוי כל מיסי החוץ.
- עודף זיכוי אינו ניתן להעברה.
- מחלוקות עם רשויות המס בנגוע לקיזוז בין חברות במדינות שונות

- **הצעה: הרחבה ל- 4 שכבות החזקה**

- עדיין תנאי של לפחות 50% בחברה הנכדה והנינה. וגם
- לפחות 12.5% בעקיפין.

נספחים לדו"ח המס השנתי – בהקשר הבינלאומי

נושא	טופס
הכנסות מחו"ל והמס ששולם עליהן	טופס 1323- "נספח ד"
הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין	טופס 150
הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח	טופס 1213
הצהרה על עסקה בינלאומית בין צדדים קשורים (מחירי העברה)	טופס 1385
הצהרת על הלוואות בעסקה בינלאומית – שטר הון (מחירי העברה)	טופס 1485
הצהרת תושבות של יחיד הטוען כי אינו תושב ישראל	טופס 1348

עדכונים נוספים

רפורמת מס בעולם – Pillar I+II
רפורמת המס בארה"ב
אמנת המס בין ישראל לאיחוד האמירויות



Pillar I – Pillar II - מס גלובלי מינימאלי של 15%

כהמשך והשלמה לפרויקט ה-BEPS של ה-OECD, ביום 8 לאוקטובר התחייבו יותר מ-130 מדינות, בהן ישראל, להיות צד להסכם גלובלי על פיו תאגידים גדולים מאוד ישלמו חלק מהמס במדינות בהן נצרכו השירותים, וכן יהיו כפופים למס מינימאלי של 15% בגין חברות בנות – צפי להשלמת ההסכם ב-2022 ויישום צפוי ב-2023.

• Pillar 1

- חלקות עוגת המס בין מדינות בנוגע לחברות עם מחזור מאוחד של **20 מיליארד אירו** ומעלה.
- **מהרווח העולה על 10% מהמחזור, יוקצו 25% לצורך חלוקה בין המדינות שבהם פועל התאגיד (+100 מ'ש)**
- כללי Nexus חדשים (מכירות של 1 מ' אירו או 250 אלף אירו, תלוי GDP של המדינה)
- השפעה מזערית על ישראל (צפוי להשפיע על כ-100 חברות בעולם)

• Pillar 2

- קביעת "מס חברות" מינימאלי של 15% (+50 מ'ש)
- חל על חברות רב לאומיות (MNE) עם מחזור של **750 מ' אירו**.
- מדובר על **השלמת מס אצל חברת האם** בגין חברות בנות ששיעור המס אצלן נמוך. האם כולל מס בגין דיבידנד?
- (מגן מס של 5%-10% בגין נכסים ועובדים, החרגה של חב' בנות עם מחזור נמוך מ-10 מ' אירו)
- השפעה אפשרית על ישראל (חוק עידוד לרוב 12%-16%, בפריפריה 7.5%, ומיוחד 6%)

רפורמת המס של הנשיא ביידן בארה"ב

- העלאת מיסים – Tax the rich (\$400,000 ומעלה...)
- מימון הגירעון ומדיניות הדמוקרטים (אקלים, אנרגיה ירוקה, בריאות, חינוך)
- **חוסר וודאות** לגבי היקף חבילת תקציב (התחיל 3.5 טריליון \$) – התנגדויות פנים דמוקרטיות ושוויון **בסנאט** (50/50)
- החזרת הגלגל לאחור של חלקים מרפורמת טראמפ?

ביידן	טראמפ	2016	
26.5% (5m+) – 21% (5m – 400k) – 18% (עד 400k)	21%	35%	מס חברות פדראלי
39.6% עם צמצום מדרגות המס	עד 37%	עד 39.6%	מיסוי יחיד פדראלי
5.5 מ' \$	10.5 מ' \$	5.5 מ' \$	פטור ממס עזבון
עד 25% (לא כולל אובמה-קר – 3.8% לתושבים)	15%-20%	15%-20%	רווח הון יחיד
16.5% (country-by-country basis) – אפקטיבית 20.6% [FTC 80%]	10.5%	לא קיים	GILTI
12.5% והקשחת תנאים נוספים (*) רלוונטי לחב' עם מחזור של 500 מ' \$+	10%	לא קיים	BEAT (*)
20.7% (צמצום בהקלה בגין הכנסה מייצוא קניין רוחני)	13.1%	לא קיים	FDII
צמצום הגדרת Portfolio Interest, הגבלת העברת עודף הוצ' מימון			הגבלות נוספות
חובת דיווח של הבנקים לגבי פעילות בחשבונות הבנק	לא קיים	לא קיים	הגברת אכיפה

אמנת מס חדשה - איחוד האמירויות הערביות (UAE) וישראל

חתימה 31 למאי 2021 – טרם אושרר (צפי 1.1.2022)

- **אין מיסוי באיחוד(*)** – לכן עיקר הסוגיות הינן הקלות מס למשקיעים מוסדיים וממשלתיים מהאיחוד
- חלוקת לישראל של דיבידנדים, ריבית, תמלוגים ורווחי הון – פטורים ממס באיחוד, אין צורך באמנה

• הקלות בתשלומים מישראל לאיחוד:

- **דיבידנד:** (0% - 5%) - 15%. [5% - בהחזקה מהותית של 10%. 0%-5% - גוף ממשלתי/פנסיוני]
- **ריבית:** (0% - 5%) - 10%. [0%-5% לגוף ממשלתי/פנסיוני]
- **תמלוגים:** 12%
- **רווח הון (**):** (0% - 5%) - 10%. [0%-5% לגוף ממשלתי]
- **L.O.B:** מגבלות חמורות על החזקה של תושבי האיחוד

• הכבדה על תושבי ישראל

- **מס יציאה:** ישראלי שהפך לתושב האיחוד, חשוף ל 100א
- **תושב האיחוד:** (בין היתר) מי ששה לפחות 183 במשך שנתיים
- **פנסיה:** תמוסה במדינת המשלם (חריג מהנוהג של מדינת התשובות)



פתיחת חברה בדובאי – באזור הסחר החופשי DMCC



0%

מס חברות ומס אישי
מס הכנסה



קהילת עסקים

מחוברת ל-19,000 חברות המגיעות מסקטורים מגוונים,
ואשר תעזור לעסק שלכם לצמוח



מעל 100,000

אנשים חיים ועובדים כאן



מספר 1

מדורגת בתור הקהילה הייחודית למשפחות מספר 1 בדובאי,
עם 87 מגדלים למסחר ולמגורים



מוגן ובטוח

ממוקמת בעיר הנמצאת במקום השני בדירוג הערים הבטוחות
ביותר בעולם



שירותים ייחודיים

אשרות גמישות, שירותים רפואיים, שולחנות עבודה גמישים
!עם שירותים, משרדים מרהיבים עם שירותים ועוד



גישה נוחה

קרבה לשווקים בינלאומיים, למרכזי תחבורה ראשיים ולרשת
הדרכים הארצית



460

בתי קפה, מסעדות ומלונות
בקהילה שלנו



179

DMCC-מרכזים לחינוך וטיפול בילדים ב



תודה על ההקשבה

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)

שותף, מנהל תחום מיסוי בינלאומי

פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

טלפון: 03-7106644 נייד: 050-8230432

מייל: Shay.Moyal@il.gt.com

כמה עובדות על Grant Thornton International



US\$5.72bn

הכנסות (לשנת 2019)



58,000

עובדי Grant Thornton



750

מדינות



136

מדינות

Grant Thornton International Ltd הינו אחד מהארגונים המובילים בעולם המאגד משרדי ראיית חשבון אשר מעניקים שירותי ביקורת בלתי תלויה, מסים וייעוץ בתחומי בקרה וכלכלה.

המשרדים החברים ברשת, עוזרים לארגונים דינאמיים להעצים את פוטנציאל הצמיחה שלהם על ידי מתן ייעוץ פרקטי וצופה פני עתיד. הצוות הבכיר בארגון, משלב תובנה ואינטואיציה עסקית, לצורך הבנת הבעיות המורכבות עמן מתמודדים הלקוחות מהסקטור הפרטי, הציבורי והממשלתי ומסייע להם למצוא פתרונות.

באמצעות חברותנו ברשת הבינלאומית Grant Thornton מקיים משרדנו קשרים הדוקים עם משרדים רבים ברחבי העולם החברים ברשת. המומחיות בשוק המקומי המשולבת ביכולות של ארגון עולמי חזק עומדת לרשות לקוחות המשרד ומסייעת רבות בביצוע עסקאות, השקעות והתקשרויות עם גורמים בחו"ל, הנפקות וגיוסי הון בבורסות בעולם וייעוץ בסוגיות מיסוי בינלאומי.



1 to 15

מינוף מעורבות השותף ב Big 4



1 to 9

מינוף מעורבות השותף ב Grant Thornton