



מיסוי בינלאומי

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)
דירקטור, מנהל תחום מיסוי בינלאומי
פאהן קנה ושות' – Grant Thornton Israel

7 דצמבר 2020

נושאי ההרצאה



- טיוטת עמדות חייבות בדיווח
 - זיכוי עקיף
 - חברה נשלטת זרה
 - פסיקה / חקיקה
 - פס"ד דלק הונגריה (רר"ל)
 - תושבות
 - עדכונים נוספים
 - מיסוי חברות אינטרנט
 - איחוד האמירויות
 - אמנות מס חדשות

דיכוי מס עקיף

חברה נשלטת זרה – חנ"ז / CFC

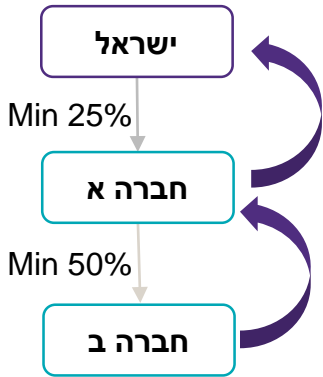


עמדות חייבות בדיווח – זיכוי ממס זר

הכנסת דיבידנד שמקורו מחו"ל

- חייב במס בידי חברה – סע' 126(ג)
- "זיכוי עקיף" בגין מס חברות בחו"ל
- מינימום החזקה או הקלה לפי אמנה + עד שתי שכבות
- דיונים פנימיים להרחיב עד לארבע שכבות.

100	הכנסה חב' ב'
(25)	מס זר
75	דיבידנד נטו
100	דיבידנד מגולם
(23)	מס חב' ישראל
0	השלמת מס
2	עודף זיכוי

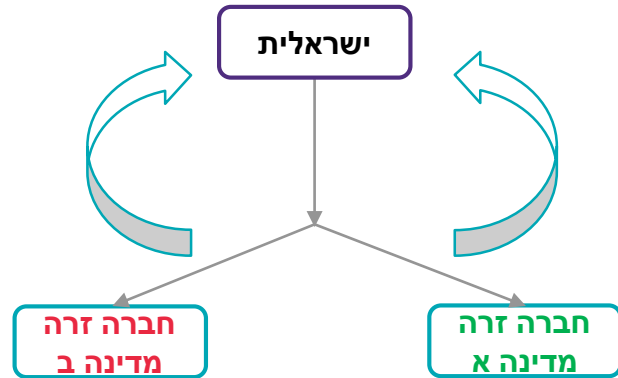


טיוטת עמדת מס הכנסה מס. 9: לא יינתן עודף זיכוי כאמור בסעיף 205א לפקודה, בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר

- מתייחס הן לזיכוי הישיר בגין מיסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, והן לזיכוי בגין מס החברות הזר שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה חולקו הרווחים או הדיבידנד האמור

עמדות חייבות בדיווח – זיכוי ממס זר

טיוטת עמדת מס הכנסה מס' 13: זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת



- מקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות
- מיסי החוץ ששולמו ע"י חברה א' (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיפי 126(ג) ו-203 בק לעניין דיבידנד שחולק מחברה א' ולא יובא בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה א' לעניין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה ב'.

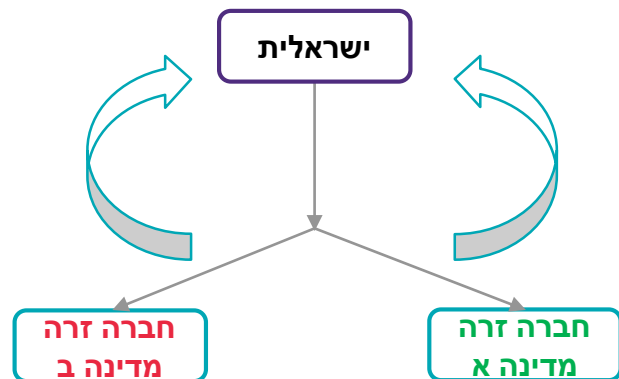
חברה ב'	חברה א'	
100	400	הכנסה חייבת
10	115	מס חברות ששולם בחו"ל
90	285	דיבידנד נטו חולק לישראל

עמדות חייבות בדיווח – זיכוי ממס זר

טיוטת עמדת מס הכנסה מס' 13: זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

דוגמה:

- חברה א' חילקה לחברה דיבידנד בסך 285 ₪.
- חברה ב' חילקה לחברה דיבידנד בסך 90 ₪
- נניח כי לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנד
- מס חברות 25%

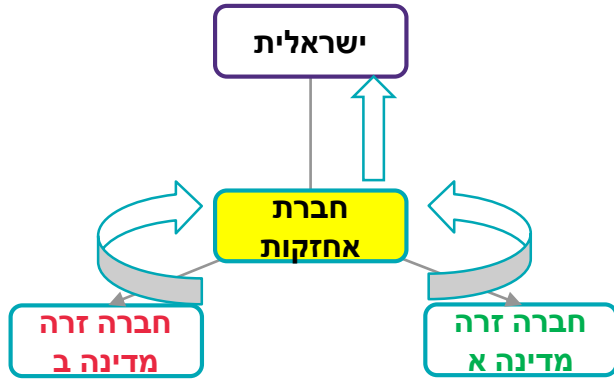


סה"כ	
125	מס' חוץ (מס חברות)
500	הכנסה מדיב' ("דיב' מגולם)
125	חיוב המס בישראל (25%)
(125)	זיכוי עקיף
0	מס לתשלום בישראל

סה"כ	חברה ב'	חברה א'	
	10	115	מס' חוץ (מס חברות)
500	100	400	הכנסה מדיבידנד ("דיב' מגולם)
125	25	100	חיוב המס בישראל (25%)
(110)	(10)	(100)	זיכוי עקיף
15	15	0	מס לתשלום בישראל

עמדות חייבות בדיווח – זיכוי ממס זר

טיוטת עמדת מס הכנסה מס' 13: זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת



- מקרה שבו החברה הישראלית מקבלת דיבידנד מחברה זרה ג', המחזיקה בשתי החברות זרות
- לכאורה עמדת מס הכנסה לא מדברת על כך, אבל סביר להניח שגישת מס הכנסה לא תשתנה
- מקרה נוסף שהעמדה אינה מדברת עליו – שתי החברות הזרות הינן תושבות אותה מדינה

עמדות חייבות בדיווח – חברה נשלטת זרה (חנ"ז / CFC)

חברה
תושבת חוץ

שליטה של
תושבי ישראל
50%

רוב הכנסה
או רווח
פאסיבי

מס אינו עולה
15%

מהי הכנסה פאסיבית? (1) ריבית, (2) דיבידנד (*), (3) תמלוגים, (4) שכירות, (5) רווח הון

- למעט הכנסה אשר היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלה יד
- למעט תמורה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק

יראו "רווחים שלא שולמו" בהכנסה פאסיבית שטרם חולקו, **כדיבידנד רעיוני** בידי בעל שליטה, החייב במס בישראל (23% או 30%)

בעת חלוקת הדיבידנד בפועל – ההכנסה תהיה "פטורה" ממס בישראל (קיצוז הדיבידנד ע"י הדיבידנד הרעיוני צמוד למדד) וכן,

ינתן זיכוי מס או החזר מס - ככל שיחול ניכוי מס במקור על הדיבידנד שחולק בפועל

עמדות חייבות בדיווח – חברה נשלטת זרה (חנ"ז / CFC)

חברה
תושבת חוץ

שליטה של
תושבי ישראל
50%

רוב הכנסה
או רווח
פאסיבי

מס נמוך מ
15%

טיוטת עמדת מס הכנסה מס' 7: לא ניתן לקיזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה

- לצורך חישוב "הרווחים שלא שולמו" בחברה הזרה:
- יופחתו המיסים החלים על ההכנסה הפאסיבית של החנ"ז, הפסדיה של החנ"ז לאותה שנה, והפסדים מועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסה כאמור
- ולא יובא בחשבון קיזוז הפסדים לאחור, אף אם במדינה הזרה קיימת אפשרות כזו.
- **כללי כימות ההכנסה והמס:** בהתאם לפקודה, למעט מספר חריגים, חישוב הרווח, המס הזר וסכומי ההפסדים של חנ"ז יהיה בהתאם לדיני המס של מדינת האמנה (במקרה שאין אמנה, בהתאם לדיני המס בישראל).
- **ביקורת:** עמדה זו מרחיבה את האמור בפקודה, וקיים ספק לגבי תקפותה. קיימת חשיבות לכיבוד דיני המס של מדינת גומלת ושל כיבוד הסכמים בין מדינות
- **דוגמא –** קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב, בשנים 2018, 2019, 2020 ל- 5 שנים אחורה – **זהירות:** עלול לגרום לנזק

עמדות חייבות בדיווח – חברה נשלטת זרה (חנ"ז / CFC)

חברה
תושבת חוץ

שליטה של
תושבי ישראל
50%

רוב הכנסה
או רווח
פאסיבי

מס נמוך מ
15%

טיוטת עמדת מס הכנסה מס' 10: מיסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקח בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל)

- מיסים שלא הוטלו על הכנסה פסיבית בשנת המס בה הופקה ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה ושהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים לבעלי המניות לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה

דוגמא

- לטביה - החל משנת המס 2019, מס חברות בשיעור 20%, חל רק עם חלוקת דיבידנדים

ביקורת ודגשים

- תזכורת: שיעור המס האפקטיבי ולא הסטטוטורי (בכל מדינה)
- היה רצוי שרשות המיסים תכבד את שיטת המס של מדינה גומלת (פגיעה בתכלית חקיקת המס הזרה – הסטת מס)
- רצוי שרשות המס תבהיר כי יינתן בעתיד זיכוי מס או החזר בעת חלוקת דיבידנד בפועל

עדכוני פסיקה

תושבות לעניין מס הכנסה

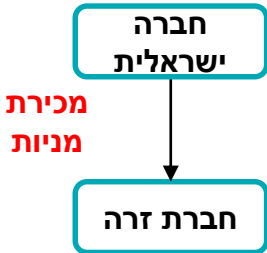


זיכוי מס עקיף – פסק דין דלק הונגריה

רר"ל – רווחים ראויים לחלוקה, ניתן להפחית מרווח ההון שנוצר לחברה במכירת מניות (שקילות מס)

האם ניתן לטעון לרווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) מחברה זרה

- מס הכנסה: לא – עמדה חייבת בדיווח (24/2016)
- בית המשפט המחוזי: כן – פסק דין דלק הונגריה (7/2019) –
- שקילות כלכלית – אם לחברת החוץ עודפים, שמוסו בחו"ל, חלוקתם טרם המכירה או הפירוק תוביל לתוצאה דומה
- ביהמ"ש העליון: לא - הפך את החלטת ביהמ"ש המחוזי:
- במכירת מניות חברה זרה, לא ניתן לחשב רר"ל בגין רווחי החברה הזרה שלא חולקו.
- **לא ניתן לטעון כי קיים בסעיף 94ב "לאקונה"** הדורשת השלמה ופרשנות אלא מדובר בהשמטה מכוונת של המחוקק.
- לעניין תכלית "השקילות המיסויית" נפסק כי זו חלה על מיסוי פנים מדינתי ואינה חלה על רווחי חברות זרות כך שלא ניתן להחיל את סעיף 94ב' והטבת המס הכלולה בה על מכירת מניות של חברה שהכנסותיה כלל לא התחייבו במס בישראל.



- עמדה חייבת בדיווח 56/2018 – לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה. "דיבידנד פירוק" אינו דיבידנד רגיל. פירוק חברה מסווג בישראל כרווח הון

תושבות יחיד

- מבחן "מרכז החיים" (מכלול הקשרים המשפחתיים, כלכליים, חברתיים – כגון בית קבע, מגורי משפ' עיסוק) או
- חזקות מספריות:
 - 183 ימים בשנה
 - 30 ימים בשנה + שנתיים שקדמו בסה"כ 425 ימים.
 - החזקות ניתנות לסתירה, אולם נדרש הגשת "דוח ניתוק תושבות" (טופס 1348)
- מבחן 4 שנתי – 183 ימים בשנתיים הראשונות + מרכז חיים בשנתיים הבאות – תושב חוץ

בעקבות הקורונה

- מי שהקדים את חזרתו (טרם חלוף 4 שנים)
- תושב חוץ "שנתקע" בישראל
- OECD + תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל): "מחלה"

מחשבות על עדכון חקיקה: מעבר לקביעת חזקות כמותיות, כחזקות חלוטות.

- 183 ימים בשנה
- 60 ימים בשנה + שנתיים שקדמו בסה"כ 450 ימים
- פיצול התא המשפחתי – שהייה של 90 ימים ומעלה + משפחה בישראל – חזקה

עדכונים נוספים

אמנות מס חדשות

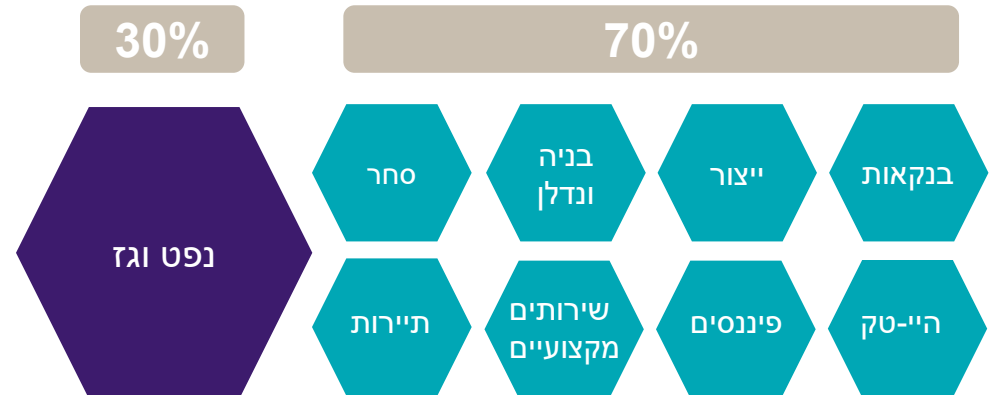


מיסוי חברות אינטרנט Digital Services Tax

- **המצב הקיים** – לא משולם **מס הכנסה** בגין פעילות של פרסום מקוון ומסחר מקוון. רוב הרווחים מוסטים למקלטי מס מחוץ לאיחוד האירופאי, תוך שימוש בחברות אירופאיות באירלנד, לוקסמבורג וכד'
- **BEPS** – לא פתר את הבעיה – בכוונת ה OECD להוביל לעדכון מהפכני בגישת לנושא מוסד הקבע (בישראל: חוזר מס הכנסה 4/2016)
- **"מס שירותים דיגיטליים" DST – Digital Services Tax**
- כחלק ראשון מפתרון כולל שבסופו יעודכן עקרון "מוסד הקבע" לכלכלה דיגיטלית
- יוזמות פרטיות של מדינות אירופאיות בעיקר
- **מס מחזור בשיעור של 3%** על חברות אינטרנט בינלאומיות (בעיקר פרסום מקוון ומסחר מקוון)
- אשר מחזור המכירות שלהם עולה על **750 מיליון אירו**.
- והמכירות שלהן במדינה עולות על היקף מינימאלי – **בין 5מ' – 50מ' אירו**.
- **סוגיות** – (מס מחזור מוטל גם כאשר ישנם הפסדים, יוצר כפל מס)

איחוד האמירויות- רקע כללי

- פדרציה המורכבת מ-7 נסיכויות: אבו דאבי, דובאי, שארג'ה, עג'מאן, פוג'יירה, ראס אל-ח'ימה ואום אל-קויון
- 10 מיליון תושבים (מעל 85% תושבי חוץ)
- שפה רשמית: אנגלית, ערבית
- תל"ג: 414 מיליארד דולר
- מקום 11 בעולם במידת קלות העסקים
- GT-ל נציגויות ב-3 נסיכויות: אבו דאבי, דובאי ושארג'ה
- מגזרי מפתח:



איחוד האמירויות- מיסוי

- מס חברות – 0%
- מס הכנסה ליחידים - פטור
- מע"מ: 5%
- ניכוי מס במקור (דיבידנד, ריבית ותמלוגים) - פטור

- לאיחוד האמירויות רשת אמנות מס עם עשרות מדינות בעולם
- לא קיימת אמנת מס בין ישראל ואיחוד האמירויות (בינתיים)

- קיימים מספרי אזורי סחר חופשיים (FTZ- Free Trade Zone)
- אפשרות ל-100% בעלות זרה

- ייצוא וחוק עידוד השקעות הון בישראל - חלק מטריטוריית מכס גדולה יותר -GCC



אמנות מס חדשות

תמלוגים	דיבידנד	ריבית	תחולה	מדינה
5%	5% (10% ומעלה) אחרת 15%	10% מוסד פיננסי - 5%	01.01.2020	אוסטרליה
פטור	5% (10% ומעלה) אחרת 15%	10% מוסד פיננסי - 5%	תיקון 01.01.2020	בריטניה
10%-5%	5% (10% ומעלה) אחרת 15%	10%	01.01.2020	סרביה



תודה על ההקשבה

שי מויאל, עו"ד (ישראל, ניו-יורק)
דירקטור, מנהל תחום מיסוי בינלאומי
Grant Thornton Israel – פאהן קנה ושות'
טלפון: 03-7106644 נייד: 050-8230432
מייל: Shay.Moyal@il.gt.com

כמה עובדות על Grant Thornton International



US\$5.72bn

(הכנסות (לשנת 2019



56,000

עובדי Grant Thornton



750

ניפים



143

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 חברתנו 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.