

עדכוני מס בינלאומי

22 נובמבר 2017

עו"ד שי מויאל, דירקטור
מנהל תחום מיסוי בינלאומי
פאהן קנה ושות'

תוכן עניינים

1. עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט
2. השלכות מס בינלאומי לגבי תיקוני חקיקה
3. אמנות מס בינלאומיות וחילופי מידע
4. הצעה לרפורמת המס בארה"ב



עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית המשפט בשנת 2017



עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

1. תושבות של יחיד

- "מרכז חיים" בישראל או חזקת הימים:
- 183 ימים בשנה או **425** ימים בשלוש השנים שחלפו (מינ' 30 ימים בשנה)

נישום		פ"ש		שנה
	143		172	2003
	141		170	2004
420	136	506	164	2005
406	129	492	158	2006
398	133	485	163	2007

פסק דין פלוני (בעליון. ד"נ נדחה)

- 2005 – 2007: שהה **פחות** מ 183 ימים, אולם **יותר** מ 425 ימים
- מחלוקת לגבי ספירת הימים – יראו "חלק מיום" כיום שלם!
- המערער לא הצליח להפריך את החזקה שמרכז חייו בישראל:
- **בית קבע, משפחה, העדר דיווח/מעמד במדינה אחרת, משך השהייה**
- התוצאה: שומה עם שווי מס של 800 מ' נה

• בית המשפט:

- החזקה המספרית אינה טכנית, אלא מצביעה על זיקה משמעותית לישראל
- נדחתה טענת המערער כי הוא "תושב חוזר" [לאור הצהרתו בשנים קודמות, שהתיישנו]

עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

1. תושבות של יחיד (המשך) - תזכורת

א. מי שבכוונתו לנתק תושבות בשנת 2017 או בתחילת 2018

להימנע משהייה של יותר מ 30 ימים

ב. סעיף 131(ה5) לפקודה:

- **חובת דיווח** על יחיד שמתקיימת בו חזקת הימים, והחזקה נסתרת לטענתו
- פירוט העובדות שעליהן מבוססת טענתו, בצירוף המסמכים התומכים בה, ככל שקיימים.

ג. **פנייה לרולינג** במסלול ירוק – או רולינג פרטני (וודאות מול פשרה)

עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

תושבות של חברה - הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238) - קביעת חזקת תושבות

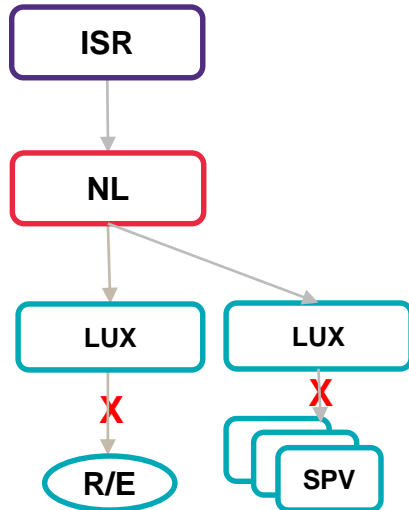
- סעיף 1 לפקודה מגדיר חברה תושבת ישראל:
 - התאגדה בישראל, **או**
 - **השליטה** על עסקי החברה **וניהולם** מופעלים מישראל ("**שליטה וניהול**")
- בהתאם להצעת החוק – **חזקה**: יראו שליטה וניהול של חברה זרה, כמופעלים בישראל בהתקיים התנאים שלהלן:
 - א- החזקה מינימאלית - 50% או יותר.**
 - ב- שיעור המס בחו"ל הינו 15% או פחות; וכן:**
 - (1) אין **אמנת מס** עם ישראל; או
 - (2) שיטת מס טריטוריאלית
- **חובת דיווח** על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקות כאמור אינן חלות עליו
- **חברות שהוקמו במקלטי מס – על הכוונת!**

עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

2. חברה נשלטת זרה (חנ"ז – CFC)



- 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



פסק רוזבאד (מחוזי) – סיווג ההכנסה ממכירת מניות ונדל"ן

- מימוש של ההחזקה במניות של נכסי נדל"ן – אין מס בחו"ל – חלוקת דיבידנד פטורה
- **פקיד שומה**: לכל חברה **בנפרד** אין עסק או מנגנון עסקי.
- **בימ"ש**: **התמונה בכללותה** – כל המבנה הוא מיזם עסקי אחד!
- **היקף הפעילות, האיתור, המומחיות, המימון, השבחה ומכירה מצביעה על פעילות עסקית אקטיבית.**
- (פ"ש לא העלה סוגיה של שליטה וניהול!)
- **תיקון 238 – הגדרת הכנסה פאסיבית – דמי שכירות מעבר לשנה**

עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

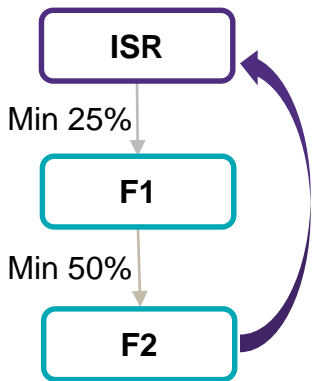
3. השקעה באמצעות LLC

- מה זה? חברה/שותפות, שקוף/אטום (בעל המניות חייב במס ולא ה LLC)
- בישראל בעיה – גם חברה וגם שותפות? %&#!...
- חוזר 3/02 – זו חברה. בעיה: אין זיכוי מס זר (חוסר התאמה בין הנישום/LLC ולמקור ההכנסה)
- חוזר 5/04 – פתרון: השקפה וזיכוי (לצד מגבלות: הפסדים, **עמדה חייבת בדיווח 16/2016**)

פסק דין יעקב הראל (מחוזי)

- LLC עסק בארה"ב. בעל המניות מדווח בארה"ב ומשלם את המס.
- משיכת הרווחים מדווחת כדיבידנד בישראל + זיכוי מס אמריקאי כנגד הדיבידנד בישראל (win win)
- **בימ"ש:** לאור אופייה, ה LLC, היא **חברה** לצורכי מס בישראל
- המערער **לא ביקש "להשקיף"** את ה LLC בדוחותיו ולכן משיכת הכספים הינה דיבידנד (כפי שדווח)
- המס ששולם בארה"ב הינו בגין **עסק** של ה LLC ולא בגין **דיבידנד** שחולק מארה"ב.
- **לא ניתן לקבל זיכוי מס** – מקורות הכנסה שונים; שני נישומים שונים (**זעה לעמדה 60/2017**)
- **תכנון אפשרי – שותפות**

עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט



100	הכנסה F2
(30)	מס זר
70	דיבידנד נטו
100	דיבידנד מגולם
(24)	מס חב' ישראל
לא	השלמת מס

4. זיכוי מס חו"ל – זיכוי עקיף לחברה ישראלית (בחירה)

- הכנסת דיבידנד שמקורו מחו"ל חייב במס בידי חברה
- "זיכוי עקיף" בגין מס חברות בחו"ל (מינ' החזקה או אמנה)
- דיבידנד מגולם

פסק אמות השקעות בע"מ (מחוזי)

- אמות בחרה **שלא לקזז הפסד** כנגד דיבידנד מחו"ל שהיה "עתיר" בזיכוי עקיף – win win
 - על הדיבידנד לא היתה השלמת מס
 - ההפסד הועבר לשנים הבאות
- **ביהמ"ש:** אין לחברה חירות לנהל הפסדים כרצונה - חובה לקזז את ההפסד מדיבידנד חו"ל (בניגוד ליחיד: סע' 28(ג))

גם אם המשמעות "בזבוז" מגן מס של 24% כנגד הכנסה שהמס האפקטיבי שלה הוא נמוך או 0%
- **תכנון אפשרי:**

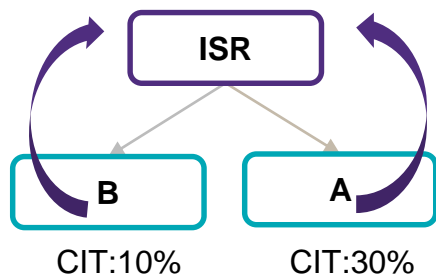
• דחיית חלוקת הדיבידנד. לא ניתן לקזז הפסד מועבר כנגד הכנסת דיבידנד! **עיתוי, עיתוי, עיתוי**

• לחילופין: **זיכוי ישיר בלבד** (ההכנסה החייבת הינה דיבידנד נטו).

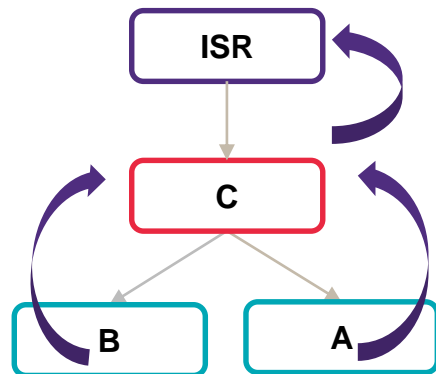
עקרונות במיסוי בינלאומי ופסיקות בית משפט

4. זיכוי מס חו"ל – זיכוי עקיף לחברה ישראלית - טיוטת עמדה חייבת בדוח 52/2017 –

זיכוי עקיף בגין דיב' שהתקבל ממדינה זרה א' כנגד מס ממדינה זרה ב'



סה"כ	B	A	
(1300)	(100)	(1200)	מס בחו"ל
5000	1000	4000	דיבידנד מגולם
(1250)	(250)	(1000)	מס בישראל (25%)
1100	100	1000	זיכוי עקיף
150	150	0	השלמת מס בישראל



• אנחנו מתנגדים לגישה זו – יש לה אחיזה לשונית אולם אינה האפשרות היחידה.

• כמו כן, אין התייחסות ישירה למקרים מורכבים יותר:

- מיקסר
- שולם מס במדינה C
- אם נוכה מס בשכבה השנייה – המס שייך לחברה C

השלכות מס בינלאומי לגבי תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017



תיקונים עיקריים בשנת 2017 ומיסוי בינלאומי

סעיף 3(ט1) לפקודה: משיכת כספים על ידי בעל מניות מהותי –

המשיכה – "הכנסה" של בעל המניות בסוף שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו הכספים, אם לא החזירם

• סיווג ההכנסה:

- מדיבידנד – אם היו רווחים בחברה
- עבודה – אם לא היו רווחים בחברה ואם מתקיימים יחסי עובד מעביד;
- מעסק או ממשלח יד – אם לא היו רווחים בחברה כאמור ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד.

חשיפה במקרים הבאים:

- **תושב ישראל (יחיד או חברה) – שחייב לחברת בת זרה**
 - סוגיה בעת חלוקת הדיבידנד בפועל – זיכוי מס? החזר מס? תיקון דוח?
 - לחברה ישראלית: הכנסת דיבידנד רעיוני מחו"ל אינה פטורה
 - אם החברה הזרה הינה חנ"ז – אין הגיון ליצור כפל מס (אבל הסעיף לא מטפל בזה).
- **תושב חוץ (יחיד או חברה) שחייב לחברה ישראלית – אולם:**
 - דיבידנד – שיעור מס מופחת בהתאם לאמנה? האם האמנה יכולה למנוע זאת?
 - אם אין רווחים – עבודה/עסק – בהתאם לכללי המקור, או האמנה – יתכן שלא ניתן לחייב במס (מקום ביצוע מחוץ לישראל)

תיקונים עיקריים בשנת 2017 ומיסוי בינלאומי

חברת ארנק יכולה להיות חברה זרה (שאינה חמ"ז) –

חברת מישלח יד זרה (חמ"ז) – שליטה של תושב ישראל ב- 75% לפחות באחד מאמצעי השליטה – מיסוי דיבידנד רעיוני (מס חברות בלבד).

שליטה	חמי"ז	ארנק
שליטה	75% ומעלה	פחות מ 75%
חיוב במס	דיבידנד רעיוני: 23%	ייחוס הכנסות: 50% שולי
כימות הכנסה	דין זר (אמנה) או פמ"ה	פקודת מס הכנסה
זיכוי מס חו"ל	יש	אין? (*)

אמנות מס בינלאומיות וחילופי מידע



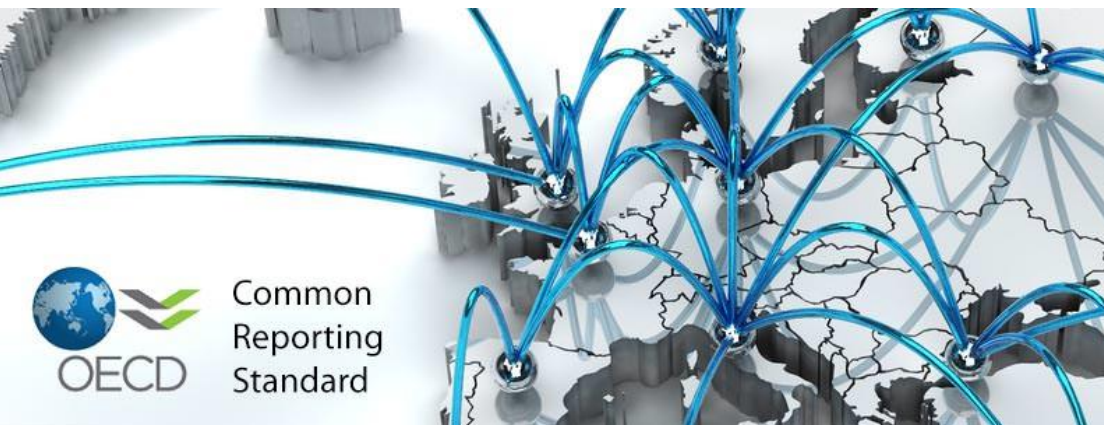
אמנה מולטילטרלית בדבר סיוע מנהלי הדדי בענייני מס

Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

- כלי נוסף של ארגון ה-OECD לשיתוף פעולה בענייני מס ולהתמודדות בהימנעות ממס.
- ישראל חתמה על האמנה ביום 24 בנובמבר 2015 (אושרה ע"י ביום 31 באוגוסט 2016) - על מסים ישירים בלבד
- עד כה חתמו על האמנה מעל ל-100 מדינות.
- בנושאים הבאים:
 - החלפת מידע לפי בקשה, החלפת מיד **אוטומטית** וספונטנית.
 - ביקורות מס סימולטניות
 - ביקורת מס בחו"ל: **ישראל בחרה שלא להחיל הוראה זו.**
 - עזרה בגביית מס: **ישראל בחרה שלא להחיל הוראה זו.**
- חובת הסודיות בפקודה (סע' 231-234) תוקנה (א-214-214ד'). נקבעו סייגים (בטחון המדינה ושלום הציבור)
- לצורך גביית מס בלבד.
- חובת יידוע תוך 14 ימים לפני העברת המידע (אלא אם רשות המס הזרה ביקשה שלא)

Common Reporting Standard - CRS-חשבונות פיננסים

- תקן אחיד של ה-OECD לאיסוף מידע אודות חשבונות פיננסיים של תושבים זרים לצורך אכיפת מס בין מדינות.
- איסוף המידע ייעשה על ידי **המוסדות הפיננסיים** ויועבר **לרשות מס מקומית** – לצורך **העברה אוטומטית** למדינות התושבות של בעל החשבון.
- מהווה חלק מההסכמים הביטורלי והמולטילטרלי ליישום חילופי מידע אוטומטיים אשר פותחו על ידי ה-OECD.
- הגדרה רחבה של המושגים "מוסד פיננסי" ו"חשבון פיננסי" – קרן השקעות.
- בדומה למודל ה-FATCA (בתוקף, חילופי מידע החלו ב ספט' 2016).
- בחודש מאי 2016 חתם ראש רשות המסים המכהן, מר משה אשר על הצטרפותה של ישראל ל-CRS.
- סעיף 135ב לפקודה (מתיר איסוף והעברה של מידע)



- צפי: היישום יחל בספטמבר 2018
- מידע פיננסי על ישראלים יזרום לרשות המס – **גילוי מרצון!**

המכשיר המולטילטרלי - Multilateral Instrument (MLI)

- OECD ו- ה 20G (תוכנית ה-BEPS, שחיקת בסיס המס והסטה של רווחים) – מאבק בתכנוני מס בינלאומיים
- אמנת מס רב לאומית הינה כלי ליישום המלצות ה-BEPS (כל אמנות המס הן בילטרליות).
- תיקון אמנות מס כרוכה בהליך ארוך! המכשיר מולטילטרלי (MLI) יתקן באופן אוטומטי, את אמנות המס של המדינות החתומות עליו
- על ידי קביעה של שלוש רמות של סעיפים:
- **סעיפי חובה** (המינימום הנדרש כדי לעמוד בדרישות ה-BEPS)
- **סעיפים עם אפשרות להסתייגות** (לבחור שסעיפים או תתי סעיפים לא יחולו)
- **סעיפים אופציונליים**.
- ביוני 2017, חתמה ישראל יחד עם 68 מדינות נוספות. ישראל מבקשת להחיל על כל 56 אמנות.
- צפי כניסה לתוקף – 2018 - 2019
- נושאים עיקריים:
- מניעת ניצול לרעה של הוראות אמנה (PPT) ומגבלה על קבלת ההטבות (LOB)
- טיפול בישויות שקופות,
- טיפול במוסד קבע,
- הליכי הסכמה הדדית והליכי בורות.

המכשיר המולטילטרלי - Multilateral Instrument (MLI)

כיצד יכול להשפיע יישום ה MLI?

- **Treaty Shopping** – לא בכל האמנות קיימים תנאים הדומים לכללי עסקה מלאכותית.
- לאחר כניסת ההסכם לתוקף: כל המדינות החתומות מחויבות לתנאי מינימאלי: שלילת ההטבות אם המטרה העיקרית של בניית העסקה היתה קבלת הטבות האמנה (**Principle Purpose Test**)
- **לדוגמא** – אמנת המס ישראל-בריטניה – נמ"ב בגין תמלוגים (שאינם סרטים) 0% - הקמת חברה ריקה מתוכן שתשמש כמסלקת תמלוגים.
- **מוסד קבע** – פעילות עסקית של חברה ישראלית בחו"ל אינה חייבת במס אם אין לה "מוסד קבע" במדינת האמנה (משרד, או אדם בעל סמכות לחתום על הסכמים, אשר נוהג לעשות כן).
- **לדוגמא:**
 - עד היום: הימנעות מחתימה על הסכמים במדינת היעד (ההסכם נחתם בישראל, במייל, בפקס...).
 - לאחר כניסת MLI לתוקף: די בכך שאדם נוטל חלק עיקרי בסגירת ההסכם, גם אם אינו חותם עליו בפועל – ייווצר מוסד קבע.
- **מסקנה:** יש לבחון את מבנה החברות בחו"ל וכן את הפעילות בחברות ה+ cost בחו"ל (לשקול מעבר להסדר של הפצה)

הצעה לרפורמת המס בארה"ב



הצעה לרפורמת המס בארה"ב

- מעבר לשיטת מס טריטוריאלית (פטור על דיבידנד).
- הקלת מס חד פעמית בגין רווחים שנצברו בחב' בנות (כ- 10% על עודפים במזומן, כ 5% על עודפים שמושקעים).
- הפחתת מס החברות הפדארלי ל 20%
- הפחתת המס על LLC בבעלות יחידים ל 25%
- פחת מואץ
- מימון דק (הידוק המגבלות על הוצאות מימון)
- הטלת ניכוי מס במקור על תשלומים מסוימים לצדדים קשורים.





תודה על ההקשבה

שי מויאל, עו"ד, דירקטור
מנהל תחום מיסוי בינלאומי
טלפון ליצירת קשר: 050-8230432
מייל: Shay.Moyal@il.gt.com