

מיסוי בינלאומי ומחירי העברה

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

12 מרץ 2024

נושאי ההרצאה



- מיסוי השקעות נדל"ן בחו"ל
- מחירי העברה
 - עדכוני חקיקה
 - עדכוני פסיקה

השקעות נדל"ן בחו"ל

השקעות נדל"ן בחו"ל – כללי – יחיד תושב ישראל

| שכירות | נכס ישראל | נכס בחו"ל | הערות |
|----------|---------------------|----------------------|--|
| רגיל | +31% | +31% | <ul style="list-style-type: none"> החל מ 10% לבני 60 ומעלה כל הוצאות מוכרות זיכוי מס חו"ל מוכר |
| מיוחד | 10% - למגורים ישראל | 15% - כל נדל"ן בחו"ל | <ul style="list-style-type: none"> לא עולה לכדי עסק הוצאות וזיכוי חו"ל אינם מוכרים. למעט פחת במסלול 15% דיווח מקוצר 30.4 |
| פטור | עד 5,654 ₪ בחודש | אין | תקרה הולכת ופוחתת |
| פטור חדש | עד 7,500 ₪ בחודש | אין | משכיר שהוא גם שוכר |

| רווח הון | נכס ישראל | נכס בחו"ל | הערות |
|----------|-----------|-----------|------------------------------------|
| יחיד | 25% | 25% | לא כולל 3% מס יסוף (מעל 721 אלף ₪) |

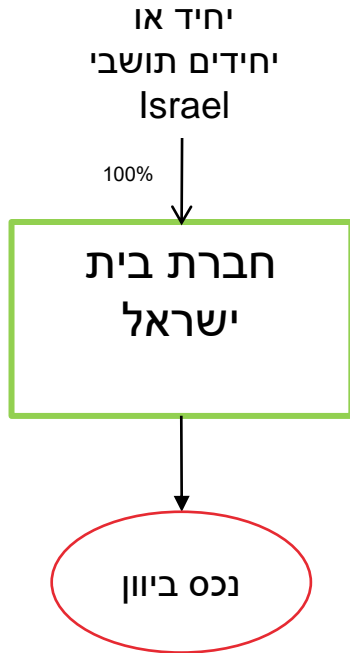
השקעות נדל"ן בחו"ל – יוון



| | ישראל | יוון | יחיד |
|---|--------------|---|----------|
| <p>(*) נוסח האמנה בעברית שונה מהנוסח באנגלית שקובע זכות מיסוי בלעדית ליוון בגין נכס ביוון</p> | פטור (אמנה*) | <p>45% -35% -15%</p> <p>+35k – 35k-12k – 12k-0k אירו</p> | שכירות |
| | פטור (אמנה) | <p>פטור (זמנית, עד ל- 3 נכסים בשנתיים) או</p> <p>לאחר 5 שנים – אחרת 15%</p> | רווח הון |

השקעות נדל"ן בחו"ל – יוון

אפשרות לתכנון מס באמצעות חברה שקופה



| ישראל | יוון | חברה |
|-------|----------|-------------|
| פטור | 22% | שכירות |
| פטור | 22% | רווח הון |
| פטור | פטור (*) | מכירת מניות |

השקעות נדל"ן בחו"ל – ארה"ב

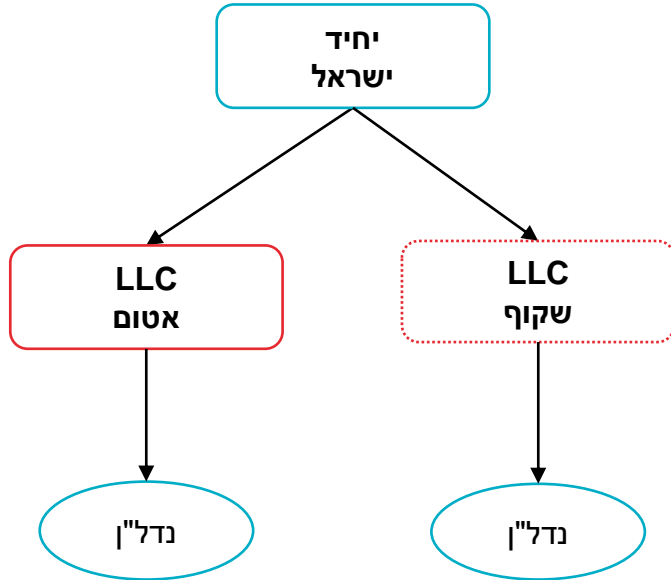


| דיכוי מס | ישראל | ארה"ב | |
|-----------------|-------------|-----------|----------|
| רק במסלול השולי | שולי או 15% | מס שולי | שכירות |
| דיכוי מס | 28% - 25% | 20% - 15% | רווח הון |

השקעות נדל"ן בחו"ל – ארה"ב

השקעה באמצעות LLC

- חוזר 3/02 – בעיה: שקוף בארה"ב אטום בישראל
- חוזר 5/04 – פתרון: "השקפה" בישראל לזיכוי מס



רווח הון ממכירת הנדל"ן

1. שקוף בארה"ב – "אטום" בישראל $(30\% * 85 + 15\% = 40\%)$
2. שקוף בארה"ב – "שקוף" בישראל $(10\% + 15\% = 25\%)$



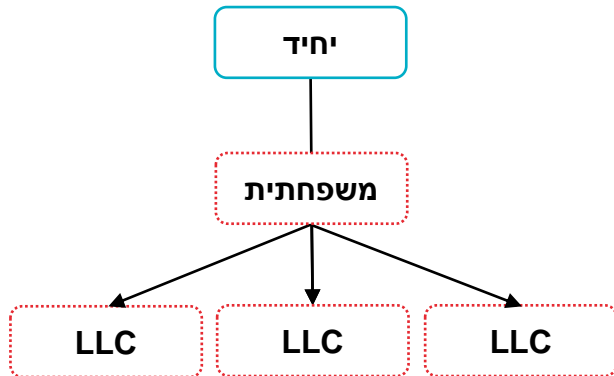
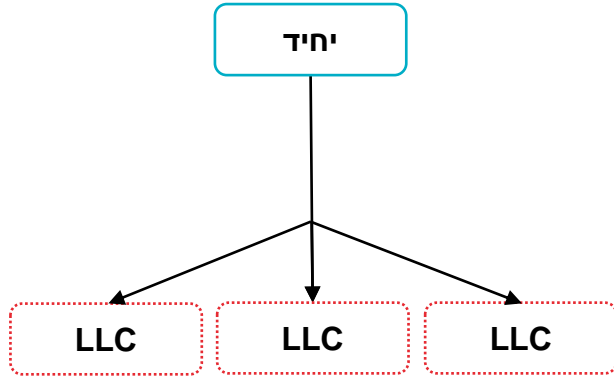
בהתאם לחוזר 4/05 – יש לבחור "בהזדמנות הראשונה" – בדו"ח

השקעות נדל"ן בחו"ל

השקעה באמצעות LLC

קיזוז הפסדים

- הפסדי LLC אינם ניתנים לקיזוז מהכנסות בישראל
- וגם לא כנגד הכנסות LLC אחרות

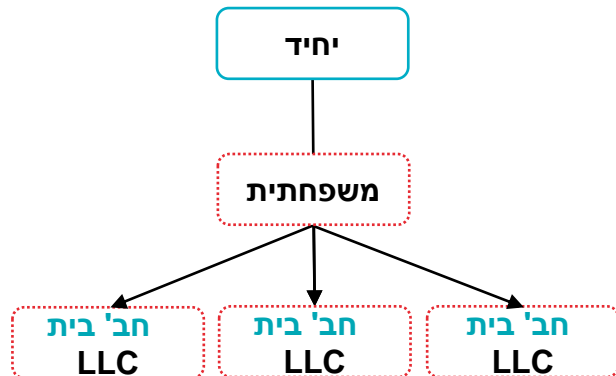
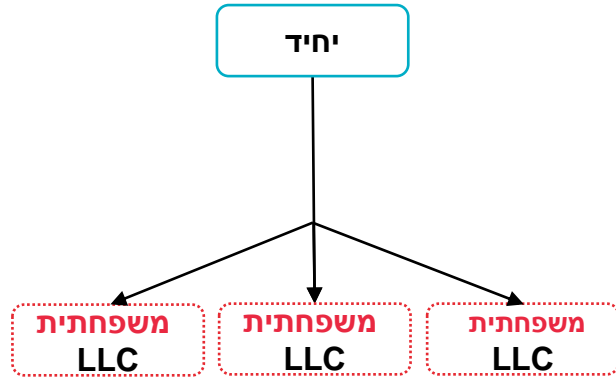


השקעות נדל"ן בחו"ל

השקעה באמצעות LLC

קיזוז הפסדים

- הפסדי LLC אינם ניתנים לקיזוז מהכנסות בישראל
- וגם לא כנגד הכנסות LLC אחרות



סיווג חברות ה LLC בישראל

1. כחברה משפחתית או
2. כחברת בית (בתנאים מסוימים)

90 ימים מהתאגדות וכו'.

השקעות נדל"ן בחו"ל

מס עיזבון

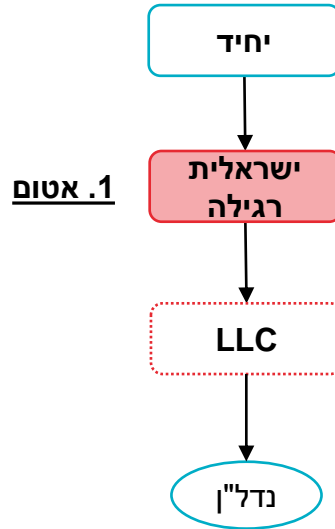
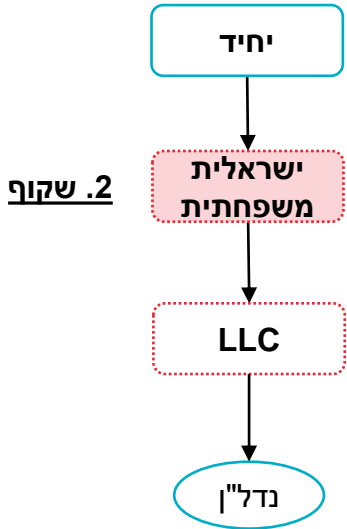
- 60,000 דולר הראשונים – פטור
- מעל – 40% משווי הנכסים

פתרון למס עיזבון:

1. "אטום" – חברה ישראלית רגילה (מס חב' 21%+מדינתי + מס סניף 12.5%)
2. "שקוף" – חברה ישראלית משפחתית – שקוף בישראל ובארה"ב (מיסוי יחיד בישראל ובארה"ב) – עדיין קיימת חשיפה למס עיזבון בארה"ב

פתרונות נוספים:

- נאמנות
- ביטוח חיים



עדכונים נוספים

עדכונים צפויים

- **רפורמה מקיפה במיסוי בינלאומי**
 - תזכיר חוק בנוגע לזיכוי חו"ל, חנ"ז וחמי"ז
 - תזכיר חוק בנוגע למבחני התושבות
 - תזכיר חוק בנוגע לביטול פטור מדיווח לעולה חודש ותושב חוזר וותיק, נאמן
- **דחיית חובת דיווח בארה"ב – 6.10.24** (אין ארכה לתשלום המס)
- **רווחים ממתבעות וירטואליים**



מטבעות וירטואליים

מטבע וירטואלי – נכס לצורכי מס

- רווח הון – 25% (או עסק)
- שחלוף (המרת מטבע במטבע) – רווח הון
- איך משלמים את המס אם הבנקים לא מקבלים את הכסף?
- נוהל הוראת שעה לקבלת כספי מיסים בשל רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר (31.12.2023):
 - הוכחה כי בנק בישראל סרב לקבל כספים
 - העברה לחשבון הבנק של רשות המיסים מבנק בחו"ל (בשקלים) – חידוש
 - מבוסס על שומה עצמית או שומה חלקית (אבל הכספים לא יוחזרו בכל מצב בעתיד)
 - אין הגנה פלילית, (בכל מקרה להצהיר על חוקיות ומסלול הכסף)

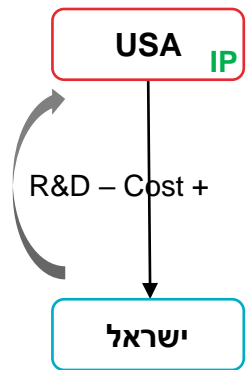


הקמת חברה חדשה

להיות או לא להיות חברה ישראלית?

- היכן חברת האם?
- היכן ה-IP?
- אפשר להתחרט? (נגעת נסעת?)

אפשרות חלופית



- חברה אמריקאית בעלת ה-IP
- חברה בת ישראלית – שירותי מחקר ופיתוח (קוסט פלוס)

אפשרות נפוצה



- חברה ישראלית בעלת ה-IP
- חברה בת בארה"ב – הפצה שיווק ומכירה

הקמת חברה חדשה

להיות או לא להיות חברה ישראלית?

- יש יתרונות רבים לישראלים (ולזרים) להתאגד כישראלית

| ארה"ב | ישראל | |
|---|--|-------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> מס חברות – 21% + מס מדינתי מס דיבידנד – 25%-30% קיימת אפשרות להפחתה (FDII) <small>Foreign-Derived Intangible Income</small> 13.125% | <ul style="list-style-type: none"> מס חברות – 7.5% מס דיבידנד – 20% הקלות לזרים, מסלול אסטרטגי (אינטל) | חוק עידוד |
| <ul style="list-style-type: none"> ישראלים – 25% - 30% אמריקאיים – 15% - 20% אמריקאיים - פטור במקרה של חב' אמריקאית "קטנה" המוחזקת 5 שנים לפחות. | <ul style="list-style-type: none"> ישראלים – 25% - 30% אמריקאיים – פטורים בישראל חייבים בארה"ב בשיעור של 15% - 20% + 3.8% מס בריאות | רווח הון (אקזיט) |
| | <ul style="list-style-type: none"> מענקי מדען חוק האנג'לים (החדש) | אחר |

- טעית? התחרטת? ניתן לבצע "היפוך שרוול" (104ב – מסלול ירוק)** – חב' זרה תחזיק במלוא הון מניות של החברה הישראלית, ובעלי המניות של הישראלית יחזיקו במלוא הון המניות של הזרה

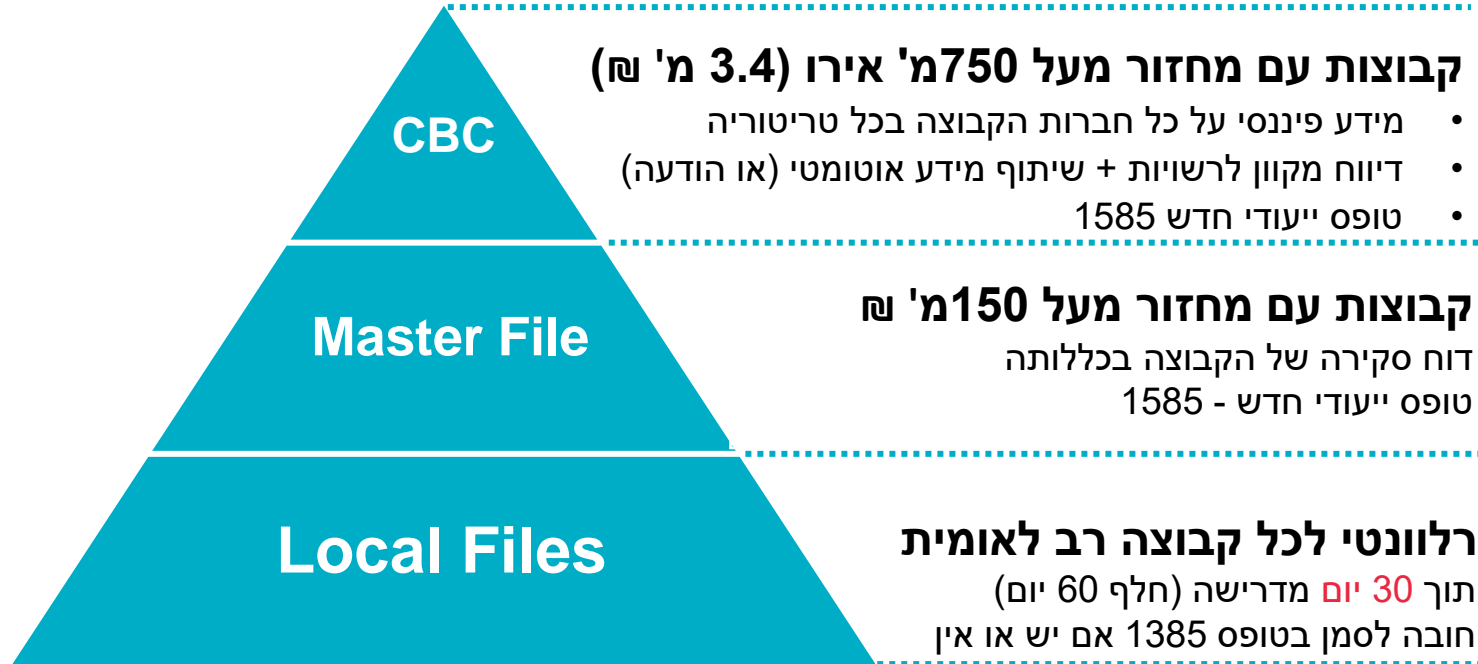
מחירי העברה

תיקוני חקיקה

דגשים

פסיקה

מחירי העברה – הרחבת חובות הדיווח

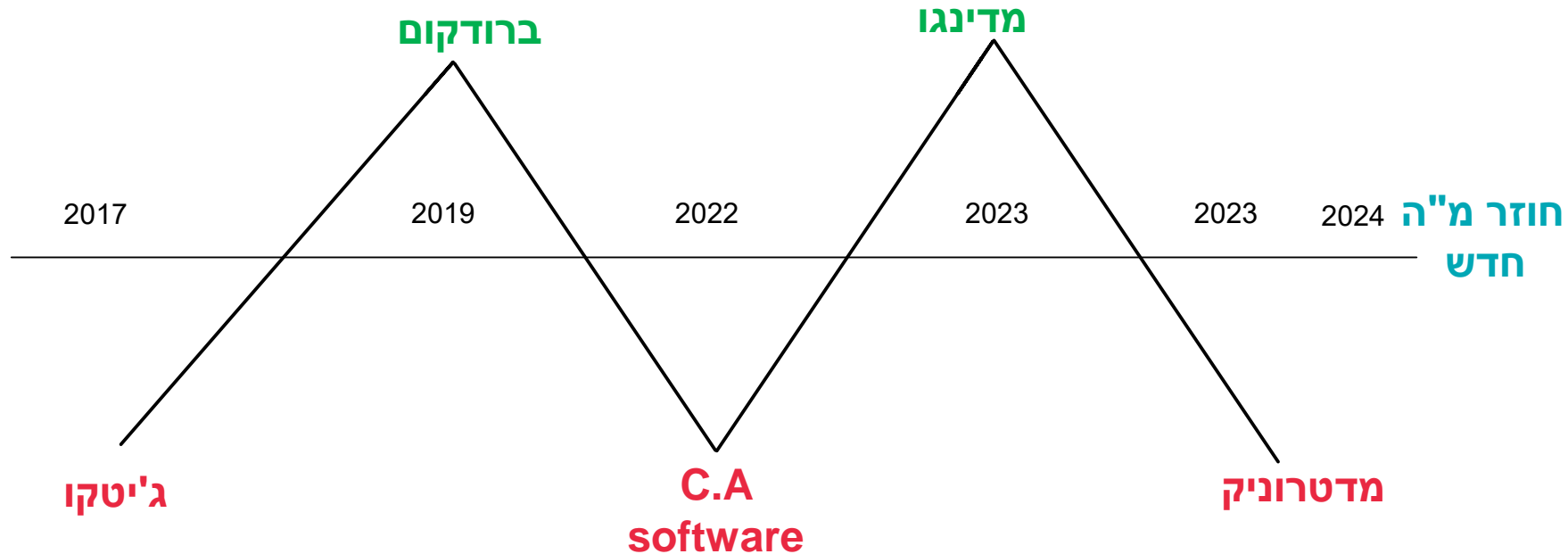


מחירי העברה – דגשים

| | |
|---|--|
| | |
| <p>מוקדם ככל הניתן. עדכון וריענון העבודות מעת לעת, לרבות עמידה בחקיקה החדשה</p> | <p>ביצוע עבודות מחירי העברה</p> |
| <p>עמידה בנטל הראיה, הרחבת דרישת המסמכים נטל השכנוע לעניין סעיף 85א מוטל על הנישום, אשר נדרש לבסס כי מחיר ותנאי העסקה עולים בקנה אחד עם תנאי השוק. רק אם הנישום המציא את כלל המסמכים הדרושים וערך חקר שוק, יועבר נטל הבאת הראיה אל פקיד השומה (פס"ד קונטירה עליון)</p> | <p>חוזר מ"ה 1/2020</p> |
| <p>מפורטים ובזמן אמת (התואמים את המצב בשטח) + הסתייעות במומחים</p> | <p>עריכת הסכמים בין חברתיים</p> |
| <p>תומן בחובו סיכון לסיווג מחדש כהסכם מכר (דוגמא, תשלום קבוע ללא תלות בתוצאות העסקיות).</p> | <p>הסכם רישיון שימוש (תמלוגים)</p> |
| <p>בחינת הפונקציות (אנשי המפתח) האם הגיוני קוסט פלוס או Profit Split?</p> | <p>מרכזי מו"פ והסדרי קוסט פלוס</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • הפסקת פעילות, או מעבר מחברה עצמאית לחברת שמעניקה שירותי מו"פ בקוסט פלוס • העברת עובדים • העברת נכסים בלתי מוחשיים | <p>שינוי מודל עסקי (חוזר מ"ה 15/2018)</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • 1385 מעודכן • CBCr / Master file – 1585 • 1485 – שטרי הון | <p>טפסים</p> |

מחירי העברה - פסיקה

פסיקת בית המשפט בנושאי מחירי העברה – שינוי מודל עסקי



פסיקת בית המשפט בנושאי מחירי העברה

| פסק דין | שנה | זוכה | נפסק |
|------------------|------|------------|---|
| ג'יטקו | 2017 | פקיד השומה | <p>העברת עובדים ויתר הפונקציות (FAR) – חייבת במוס. בסמוך לרכישת המניות, הפסיקה החברה את פעילותה העיקרית, מכרה את כל קניינה הרוחני, והעבירה את עובדיה לחברה קשורה (הפכה "לקליפה תאגידי חסרת תוכן"). עסקה רחבת היקף ממכירת קניין רוחני בלבד. שווי העסקה נגזר מעסקת מכירת המניות שקדמה לה (פעמיים מס על אותו השווי?), מרכיב הסינרגיה יילקח בחשבון בקביעת שווי הנכסים</p> |
| קונטירה (בעליון) | 2018 | פקיד השומה | <p>אופציות לעובדים: מרכיב עלות אופציות לעובדים ייכלל במנגנון חיוב Cost +, גם במסלול הוני 102 (הוצאה אינה מוכרת)</p> <p>התאמה משנית: הכנסה נוספת, כאשר מחיר השירותים בהתאם לקביעת מחירי העברה גבוה מהסכום שחויב - נוצר חוב של הצד הקשור לחברה בישראל, אשר יישא ריבית רעיונית.</p> |
| ברודקום | 2019 | החברה | <p>שינוי מודל עסקי – לא סווג כמכירת "נכס" לחברת האם – לאחר רכישת מניותיה ע"י חב' אמריקאית, נחתמו הסכמים בינחברתיים למתן שירותי מו"פ ושיווק על בסיס Cost+, וכן הסכם רישיון לשימוש בקניין הרוחני הישן בתמורה לתמלוגים. פעילות החברה התרחבה, הכנסותיה ורווחיה גדלו, מצבת כוח האדם גדלה. מאוחר יותר נמכר הקניין הרוחני הישן בסכום ניכר.</p> |

פסיקת בית המשפט בנושאי מחירי העברה

| פסק דין | שנה | זוכה | נפסק |
|---------------------|------|------------|--|
| סי איי (CA) סופטוור | 2022 | פקיד השומה | <p>הערכת שווי – לאחר רכישת המניות (\$400מ' \$) ב-1999: החלה להעניק שירותי מו"פ בקוסט + 12.5% לחברת האם (ה-IP לא הועבר). בשנת 2010 מכרה את ה IP ב 110מ' ש לחברת האם. פ"ש טען ששווי הממכר 670מ' ש. המחלוקת – מה שווי ה IP שהועבר? הוגשו 2 הערכות שווי סותרות....</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. בית המשפט יבחר את אחת מהן (או ימנה מומחה מטעמו) ולא יאזן 2. בקשת החברה מ 2009 למדען לאישור הוצ' מו"פ 20א הציגה פוטנציאל צמיחה אדיר (טעות של "העתק הדבק") 3. הערכת השווי שנערכה בזמן אמת (2010) היתה לקונית וחסרת פירוט <p>התאמה משנית: הכנסה נוספת - הפרש התמורה שלא שולם (כ-560מ' ש) הינו למעשה הלוואה שהעניקה החברה לחברת האם, אשר נושאת ריבית רעיונית בשיעור של 2.25% (הלכת קונטירה – בימ"ש לא מרגיש בנוח)</p> |
| מדינגו | 2022 | החברה | <p>שינוי מודל עסקי –לאחר רכישת המניות (\$160מ' \$) נחתמו הסכמי פיתוח קניין רוחני חדש לפי Cost+ 5%, על בסיס הקניין הרוחני הישן, וכן הסכם רישיון לשימוש בקניין הרוחני הישן בתמורה ל 2% תמלוגים. אולם לאחר שנתיים נסגרה הפעילות והקניין הרוחני הישן נמכר ב 160מ' ש. פ"ש טען לשווי של 480מ' ש (ההסכמים הם כסות לשחיקה הדרגתית של הקניין הישן)</p> <p>ההסכמים הבינחברתיים לא היו חסרי תוחלת מסחרית ("הסכמים מופרכים מיסודם"). היה היגיון כלכלי להעביר את שלב המסחור והשיווק היקרים לחברת רוש. הצדדים התנהלו בפועל באופן שתואם את האמור בהסכמים</p> |

פסיקת בית המשפט בנושאי מחירי העברה

| פסק דין | שנה | זוכה | נפסק |
|----------|------|------------|--|
| מדטרוניק | 2023 | פקיד השומה | <p>שינוי מודל עסקי – לאחר רכישת המניות ב 2009 (325 מ' \$): החברה החלה להעניק שירותי מו"פ לחו"ל והעניקה רישיון שימוש, פיתוח ומסחור הקניין הרוחני הישן (הסכם שנחתם רטרואקטיבית בשנת 2011). בשנת 2012 נסגרה הפעילות בישראל ופוטרו כל העובדים. בימ"ש קבע כי החברה העבירה את כל ה FAR לחו"ל בסמוך למועד רכישת המניות. <u>חיזוק לכך</u> – 1. הסכם רישיון ארוך טווח ורחב כולל ביצוע שינויים; 2. חלק מהפטנטים נרשמו על שמם מדטרוניק (מנהג בעלים), 3. ההסכמים נחתמו רטרואקטיבית בסמוך לסגירה, 3. לא היתה כל מכירה והקניין הרוחני זלג לחו"ל. 4. החברה השילמה מעצמה כל כוח להחליט לגבי פעילותה.</p> <p>המחיר שנקבע במסגרת עסקת רכישת המניות מהווה עוגן רלוונטי להערכת שווי נכסיה</p> <p>התאמה משנית: הכנסה נוספת - הפרש התמורה שלא שולם הינו למעשה חוב של חברת האם, אשר נושא ריבית רעיונית (הלכת קונטירה)</p> |

Some useful facts about Grant Thornton



US\$7.5 bn

Global Turnover (2023)



73,000

Grant Thornton
people



149

Countries



Over 750

Offices Globally

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 עימן מתמודדים הלקוחות מהסקטור הפרטי, הציבורי והממשלתי ומסייע להם למצוא פתרונות.

באמצעות חברותנו ברשת הבינלאומית Grant Thornton מקיים משרדנו קשרים אדוקים 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.

תודה על ההקשבה!

לפרטים נוספים:

עו"ד שי מויאל

מייל: Shay.Moyal@il.gt.com

טלפון: 972-3-7106644

