

חידושי מיסים וחוקים נלווים

מיסוי ישראלי- פסקי דין

החבות בדמי ביטוח לאומי בגין אופציות לעובדים במסלול 3(ט) לפקודת מס הכנסה – תום תקופת החסימה

ב"ל 4961/02 שרון טופז ושרון זלצמן נ' המוסד לביטוח לאומי

לאחרונה פורסם פס"ד שרון טופז, אשר קובע, כי החבות בביטוח לאומי בגין אופציות לעובדים, שהוענקו לפני שנת 2003¹ במסגרת סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, תחול בתום תקופת ההבשלה (Vesting), קרי, במועד בו היה ניתן לממש את האופציות, ללא קשר למועד מימושן בפועל. לפסק הדין עשויה להיות השפעה משמעותית על החבות בדמי ביטוח לאומי בכלל, ובנוגע לאופציות לעובדים בפרט.

עיקרי פסק הדין:

בחודש אוקטובר 1999, הוקצו לשרון טופז ולשרון זלצמן (להלן- "התובעות") אופציות לא סחירות, בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן- "הפקודה") לרכישת מניות החברה (מניות סחירות), בה עבדו כשכירות. האופציות חולקו למספר מנות, כאשר לכל מנה מועד מימוש שונה, החל מתום שנתיים ממועד ההקצאה.

לדעת התובעות, החבות בדמי הביטוח הלאומי קמה במועד מימוש האופציות בפועל; לעומת זאת, טען המוסד לביטוח לאומי, כי יש לראות במועד הבשלת האופציות את מועד

¹ מנגנון מיסוי אופציות לעובדים עבר שינוי מהותי במסגרת תיקון 132, אשר תוקפו החל מיום 1 בינואר 2003.

החיוב בדמי ביטוח לאומי, גם אם במועד זה האופציות לא מומשו בפועל. לטענתו, מועד זה הינו המועד הראשון בו ניתן להעריך את שווי האופציות ולממש/למכור אותן.

החלטת בית המשפט

בית המשפט קבע, כי ככלל, החבות בדמי ביטוח לאומי בגין **הטבה** הגלומה באופציות שהוענקו לעובדים כהכנסת עבודה, תיגזר, בהעדר הוראה מפורשת אחרת, מהוראות הפקודה.

בהקשר לכך, נקבע בפסק דין **יאיר דר** (ע"א 7034/99), כי בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה, הטבה הגלומה באופציות שהוענקו לעובדים תחוייב במס כהכנסת עבודה כבר במועד הקצאתן, אלא אם יש קושי להעריך את שווי ההטבה במועד ההקצאה, או שנקבעה הגבלה על סחירות האופציות. במקרים אלו, יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, הקובע, כאמור, את עיתוי החבות במס במועד מימוש האופציות. משכך, נקבע, כי אופציות לעובדים, שאין סחירות, לא יחוייבו במס בעת הענקתן, אלא רק במועד מימושן. יחד עם זאת, ברגע שהוסרה החסימה הנוגעת לסחירות האופציה, יחזור הכלל הקבוע בסעיף 2(2) לפקודה, וההטבה הגלומה באופציות תחוייב במס, גם אם העובד בחר שלא לממש את האופציות בפועל. במקרה האחרון, יראו בעובד שבחר שלא לממש אופציות כאמור, כאילו בחר למוכרן, ולרכוש אותן בחזרה כהשקעה.

מסקנת בית המשפט בפס"ד שרון טופז הייתה שהעיתוי בחבות דמי הביטוח הלאומי יגזר מעיתוי החבות במס הכנסה, ומשכך התובעות חייבות בדמי הביטוח הלאומי במועד בו הוסרה החסימה על הסחירות של האופציות בשל תום תקופת ההבשלה. יש לציין, כי במקרים רבים, תוצאת פסק דין שרון טופז עשויה דווקא להקל עם ציבור הנישומים, מאחר שבמועד הסרת הגבלות הסחירות של האופציות, פעמים רבות מחיר המימוש שלהן נמצא "מחוץ לכסף" (קרי, הינו נמוך ממחיר המניה באותה עת), ולכן לא תהיה חבות במס הכנסה ובדמי ביטוח לאומי במועד זה, ואילו מכירת המניות בפועל, לאחר מימוש האופציות, הינה פטורה גם כך מדמי ביטוח לאומי, מכיוון שהיא נחשבת אירוע הוני. כך, למעשה, במקרים מסוימים, לא תחוייב ההטבה הגלומה בהענקת אופציות לעובדים כלל בדמי ביטוח לאומי.

ניכוי דמי חכירה והוצאות מימון בגין חלוקת דיבידנד כהוצאה פירותית שוטפת

ע"א 8301/04 וע"א 10391/04, פקיד שומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ

ביום 28 באוקטובר 2007, ניתן בבית המשפט העליון פסק דין, בו נידונו מספר סוגיות מס מהותיות, שעיקרן יפורט להלן:

ניכוי דמי חכירה כהוצאה פירותית שוטפת

בעניין זה, טענה חברת פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ (להלן- "הנישומה"), כי דמי החכירה השנתיים (בניגוד לדמי החכירה הראשוניים), המשולמים על ידה בגין חכירת מקרקעין לתקופה העולה על 49 שנים, מותרים בניכוי כהוצאה שוטפת על פי הוראות סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א- 1961 (להלן- "הפקודה"). מנגד, פקיד השומה טען, כי תשלומים בגין חכירה לתקופה העולה על 25 שנים מהווים רכישת זכות הונית- "זכות במקרקעין", האסורה בניכוי שוטף, בהיותה הוצאה הונית.

בית המשפט קיבל את עמדתה העקרונית של הנישומה (בהסתמך על עמ"ה 1279/02 בעניין קר-פרי, לפיו, גם בחכירות לתקופות ארוכות (מעל 25 שנים) יש להבחין בין "חכירה מימונית", במסגרתה נרכשים מירב ההנאות והסיכונים הכלכליים, הגלומים במקרקעין, בדומה לרכישת בעלות, המהווה רכישת "זכות הונית" (ולכן, תשלומים בגינה לא יותרו בניכוי לצורך מס כהוצאה שוטפת), לבין "חכירה תפעולית", המהווה רכישת זכות שימוש והחזקה מוגבלות ביותר, שהתשלומים בגינה יותרו בניכוי לצורך מס כהוצאה שוטפת.

עוד נקבע, כי על מנת לקבוע את מהות החכירה, אין להסתפק רק במבחן פורמאלי של אורך שנות החכירה (יותר/פחות מ- 25 שנים), אלא במבחן מהותי, הבוחן את המהות הכלכלית של הזכות, בהתחשב בנורמות המשפטיות המיוחדות למקרה, כגון הגבלות

אובייקטיביות, המוטלות במדינת ישראל על חכירת קרקעות על פי חוק יסוד: מינהל מקרקעי ישראל.

יחד עם זאת, **יישום עובדות המקרה הוביל את בית המשפט לקביעה, כי החכירה הנדונה הינה חכירה מימונית- העולה כדי רכישת "זכות הונית". בית המשפט התבסס על האלמנטים הבאים:**

- תקופת חכירה מצטברת ארוכה ביותר- 98 שנים;
- הסיכוי, שלאחר תקופת החכירה מינהל מקרקעי ישראל, כבעלי המקרקעין, ידרוש את פינוי הנישומה הינו קלוש ביותר;
- במידה שהנישומה תפונה בעל כורחה מהמקרקעין היא תפוצה פיצוי השווה לשווי המלא של הזכות;
- למעשה, דמי החכירה השנתיים הינם קבועים ולא משתנים לאורך התקופה;
- הנישומה נושאת בכל התשלומים החלים על בעל מקרקעין.

התרת הוצאות מימון בגין הלוואה שיועדה לחלוקת דיבידנד

בעניין זה הסתמך פקיד השומה על פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין פז-גז (ע"א 6557/01; להלן- "**פסק דין פז-גז**"), לפיו, ככלל, לא ניתן להכיר לצורך מס בהוצאות מימון בגין הלוואה, שיועדה לאפשר חלוקת דיבידנד, מאחר שהקשר בין ההוצאה למנגנון ייצור ההכנסה של החברה המחלקת הינו עקיף בלבד.

בית המשפט חזר וקבע, כי ההלכה שנקבעה בפסק דין פז-גז מקובלת עליו, אולם בד בבד הוא קבע כי בעניין הנדון לפניו, מתקיים החריג לכלל שאינו מכיר בקשר עקיף בין ההלוואה לייצור ההכנסה.

בית המשפט קבע, כי הבעייתיות הגלומה בהתרת הוצאות מימון, הקשורות קשר עקיף למנגנון ייצור ההכנסה של הנישום, נעוצה בנטל המוטל על פקיד השומה לצורך בחינת

המבנה המימוני של הפירמה והוכחת הקשר. לכן, מאחר שבמקרה הנדון, חלוקת הדיבידנדים עולה בקנה אחד עם כללי החלוקה הקבועים בחוק החברות, הרי ש"השקילות הכלכלית" בין הוצאת המימון למנגנון יצור ההכנסה ברורה, ומשכך, הוצאות המימון יותרו בניכוי.

לדעתנו, פסק הדין הסיר במידת מה את העוקץ שנקבע בפסק דין פז-גז, ולפיו ככלל, כל הוצאה הקשורה קשר עקיף בלבד למנגנון ייצור ההכנסה, תיאסר בניכוי לפי הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. יחד עם זאת, חוסר הבהירות בכל הקשור להוצאות מימון הקשורות בחלוקת דיבידנד בהחלט לא פג, וכל מקרה יבחן לפי נסיבותיו הוא.

תקופת הזכאות להטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון

עמ"ה 540/03 סטרלינג סופטוור (ישראל) נ' פקיד שומה עכו

ביום 10 בספטמבר 2007, ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה פסק דין, בו נקבע, כי מניין תקופת ההטבה שבסעיף 45(א)(1) לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 תתחיל להימנות בשנים קלנדאריות, החל מיום מתן האישור.

עיקרי פסק הדין:

בפסק דין זה נחלקו חברת סטרלינג סופטוור (ישראל) (להלן- "הנישומה") ופקיד השומה בשאלה, מתי מסתיימת תקופת הטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן- "חוק עידוד השקעות")- המוגבלת ב- 14 שנים מהשנה בה ניתן כתב האישור לזכאות להטבות כמפעל מאושר.

הנישומה טענה, כי מאחר כתב האישור ניתן לה בשנת 1986, הרי שהיא יכולה לנצל את הטבות המס עד 14 שנים מתום שנת מס זו, קרי, החל משנת המס 1987. לעומתה, פקיד השומה טען כי את מניין התקופה יש למנות בהתאם למונח "שנת מס" (ולא שנה קלנדארית), אולם יש לכלול בו את השנה הראשונה, בה ניתן כתב האישור - 1986. כטענה חלופית נטען על-ידי פקיד השומה, כי מאחר ולפי לשון חוק עידוד השקעות, המונח הינו "שנה" ולא "שנת מס", יש להעניק למונח את משמעותו הקלנדארית, כלומר, יש לבחון באיזה תאריך מדויק ניתן כתב האישור, וממנו למנות את תקופת ההטבות, גם אם מועד זה עשוי לחול במהלך השנה.

בית המשפט קיבל את עמדתו החלופית של פקיד השומה, תוך שהוא קובע שיש להעניק משמעות מיוחדת להבחנה שיש בלשון חוק עידוד השקעות, בין "שנה" לבין "שנת מס".

לדעתנו, לפסק הדין עשויות להיות השלכות רבות. כך, לדוגמה, כעת ישנה חשיבות מרובה ביותר למועד המדויק שבו ניתן כתב האישור לזכאות להטבות לפי חוק עידוד השקעות. כמו כן, יישום פסק הדין מעורר את השאלה, כיצד יש לחשב את המס לתשלום בשנת ההטבה האחרונה; קרי, האם כעת יש לחלק את שנת המס (בהתאם למועד סיום תקופת ההטבות) ולערוך חישובי מס נפרדים.

סיווג מחדש של עסקה הכוללת מכירת מוניטין

ע"א 4374/05, דורון ראובני ואחרים נ' פקיד שומה תל אביב 4

ביום 19 בספטמבר 2007, ניתן בבית המשפט העליון פסק דין, בו נקבע, כי תכנון מס למכירת מניות של חברה, שהומרה במכירת מוניטין, הנו עסקה מלאכותית, לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, בהעדר הוכחת מניע עסקי לעסקה הרב-שלבית.

עיקרי פסק הדין

מר דורון ראובני (להלן - "המערער") פעל שנים רבות כסוכן ביטוח עצמאי. בתחילת שנת 1993 הקים את חברת דורון ראובני אחזקות בע"מ (להלן - "המערערת"), אליה העביר את כל פעילותו העסקית והפך להיות שכיר בה. כן העביר לה את המוניטין העצמי שצבר ומוניטין עסקי שרכש מחברת ביטוח אחרת.

ביום 20 ביולי 1998 נערך הסכם בין המערערת והמערער (להלן ביחד - "המערערים") לבין סלעית חברה להשקעות ואחזקות בע"מ (להלן - "סלעית") לפיו רכשה האחרונה 40% מהמוניטין של המערערת תמורת 2.6 מיליון ש"ח. לאחר מכן הוקמה חברה חדשה אליה העבירו המערערים וסלעית את המוניטין שבידיהם (60%-ו 40% בהתאמה) בתמורה להקצאת מניות בהתאם להוראות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן - "הפקודה"), קרי, במסגרת שינוי מבנה פטור ממס.

יש לציין, כי ההסכם בין הצדדים הכיל מספר תנאים, וביניהם: עסקי הביטוח של המערערת יועברו בשלמותם לחברה החדשה; המערערים התחייבו להשיג בעבור החברה החדשה רישיון ביטוח; והמערער התחייב לשמש כמנכ"ל החברה החדשה. פקיד השומה (להלן - "המשיב") טען, כי ההסכם שנערך בין הצדדים הוא הסכם להכנסת שותף עסקי במערערת, ולפיכך הסיווג הנכון של מכירת המוניטין לצרכי מס הוא מכר מניות או מכר של זכות ראויה אחרת המצויה בידי המערער, אשר חייב במס בשיעורים רגילים (במועד ביצוע העסקה, מכר מוניטין חייב במס בשיעור מס מופחת). בנוסף, טען המשיב כי לא ניתן למכור 40% מן המוניטין בלבד. לחלופין טען המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית, על פי הוראות סעיף 86 לפקודה.

החלטת בית המשפט

בית המשפט העליון קיבל את עמדת המשיב, בחוזרו על הפסיקה שתחמה ועיצבה את גבולותיה של ההוראה לפי סעיף 86 לפקודה. על פי דברי בית המשפט, הפסיקה פיתחה מבחנים שונים להבחנה בין עסקה לגיטימית לבין עסקה מלאכותית, ולימים נקבע מבחן "הטעם המסחרי". על פי מבחן זה, יש להבחין בין עסקה שנועדה לקידום מטרה מסחרית לבין עסקה הנעדרת טעם מסחרי והנעשית למטרת הימנעות ממס גרידא (עסקה מלאכותית).

בהקשר לעסקה הנדונה, קבע בית המשפט כי בבחינת מכלול נסיבות העסקה לא נמצא טעם כלכלי ממשי. מכאן קבע, כי מדובר בעסקה מלאכותית.

יש לציין, כי השאלה, האם ניתן למכור חלק ממוניטין, כפי שנעשה במקרה דנן, לא נידונה על ידי בית המשפט.

מיסוי בינלאומי

1. רפורמות ושינויי חקיקה

איטליה

רפורמה במס הכנסה

הרפורמה במס הכנסה באיטליה נכנסה לתוקף ב – 1 בינואר 2008.
הרפורמה כוללת, בין היתר, את השינויים הבאים:

הורדת שיעורי מס

הורדת שיעור מס החברות מ- 33% ל- 27.5% וכן הורדת שיעור מס ההכנסה המקומי מ- 4.25% ל- 3.9%.

פטור השתתפות - מיסוי רווחי הון

העלאת שיעור פטור ההשתתפות החל על רווחי הון בידי חברות משיעור של 84% לשיעור של 95% מרווח ההון. לפיכך, שיעור המס האפקטיבי החל על רווחי הון, במסגרת פטור ההשתתפות, הופחת מ- 5.28% (33% מס על 16% מהרווח) ל- 1.375% (27.5% מס על 5% מהרווח).

כללים חדשים בדבר התרת ניכוי הוצאות ריבית

החלפת כללי המימון הדק הנוכחיים (במסגרתם חל יחס חוב להון של 4:1) בכללים המגבילים את סכום הוצאות המימון המותרות בניכוי לצרכי מס (לרוב מדובר בהוצאות בגין התחייבויות לזמן ארוך), לסך שאינו עולה על 30% מגובה ההכנסה לפני הפחתת הוצאות ריבית (נטו), הוצאות מס, פחת והפחתות (EBITDA).

הוצאות ריבית שאינן ניתנות לקיזוז בשנת מס כלשהי, תועברנה לשנים הבאות, ללא מגבלת זמן. משנת 2010 ואילך יתאפשר להעביר לשנים הבאות גם את ה- EBITDA.

שינויים נוספים

פחת מואץ – בוטלו הוראות המאפשרות פחת מואץ על נכסים מוחשיים.
ניכויים – ביטול ניכויים מסוימים שהיו מותרים רק לצורכי מס (כגון ניכויים במסגרת הכללים הנוגעים לחובות אבודים), כך שתוצאות המס משקפות במידה רבה יותר את התוצאות החשבונאיות.
איחוד לצרכי מס - הוחלו שינויים לגבי שיטת האיחוד לצרכי מס הכוללים, בין היתר, מיסוי בגובה 5% בגין דיבידנדים שיחולקו בתוך הקבוצה (אשר כיום פטורים ממס) וביטול דחיית המס בגין העברת נכסים בתוך הקבוצה.
ניכוי מס במקור על דיבידנדים – במקרים מסוימים הופחת שיעור ניכוי המס במקור בגין דיבידנד המחולק למשקיעים מסוימים תושבי האיחוד האירופי מ- 27% ל- 1.375%.

בריטניה

משרד האוצר הבריטי פרסם דוח מקדים לתקציב לשנת 2008

במסגרת פרסום הדוח המקדים לתקציב לשנת 2008 הודיע משרד האוצר הבריטי כי יחולו שינויים בדיני המס הבריטיים אשר יכללו בין היתר:

מיסוי רווחי הון בידי יחידים

שיעור המס החל על יחידים בגין עסקאות הוניות שתתבצענה לאחר ה- 6 באפריל 2008 נקבע לשיעור של 18% חלף שיעורי מס המשתנים בהתאם למדרגות המס החלות על יחידים ולהוראות שונות המסדירות עניין זה.

תושבות ומגורים לצורכי מס

על פי דיני המס בבריטניה, יחידים תושבי בריטניה שאין להם "Domicile" בבריטניה חייבים במס בבריטניה בגין הכנסות ו/או רווחים שהופקו מחוץ לבריטניה, רק בעת העברתם לבריטניה - "Remittance Taxation Basis". התקציב לשנת 2008 כולל, בין היתר, את השינויים המפורטים להלן באשר לאופן מיסוי יחידים על פי שיטה זו:

- החלת מס נוסף על יחידים שהיו תושבי בריטניה אולם לא היה להם "Domicile" בבריטניה בתקופה העולה על 7 שנים מתוך עשר השנים האחרונות שלפני שנת המס הרלוונטית, הנהנים מפטור על הכנסותיהם שלא הועברו לבריטניה. במצב זה, ככלל, יתאפשר לאותם יחידים ליהנות מהפטור על בסיס ה- Remittance Taxation Basis בכפוף לתשלום מס בסך של 30,000 לירות שטרלינג כל שנה.
- לצורך בחינת תושבות יחידים לצורכי מס בבריטניה, יובאו בחשבון גם ימי ההגעה לבריטניה וימי העזיבה את בריטניה.

הונגריה

אפשרה הצעת חוק לשינוי מדיניות המס בכל הנוגע למבני החזקה בינלאומיים

הפרלמנט ההונגרי אישר מספר הצעות חוק לשינוי דיני המס בהונגריה, אשר נכנסו לתוקף החל ב- 1 בינואר 2008. אחד השינויים אשר אושרו נוגע לאופן המיסוי של מבני החזקה בינלאומיים. השינוי כולל, בין היתר:

חברה נשלטת זרה (CFC)

על פי הדין בהונגריה לפני תיקון החקיקה, חברה זרה נחשבה כ"חברה נשלטת זרה" לצורכי מס בהונגריה, אם המס האפקטיבי שחל על הכנסותיה במדינה הזרה (היחס שבין חבות המס של החברה הזרה או המס ששולם על ידה בפועל בשנת המס במדינת תושבותה לסך רווחיה לפני מס) לא עלה על 2/3 משיעור מס החברות שחל בהונגריה (16%). אף במצב בו המס האפקטיבי החל על הכנסותיה היה נמוך מיחס זה, החברה הזרה לא נחשבה, לצורכי מס בהונגריה, כ"חברה נשלטת זרה" אם הוכיחה כי יש לה נוכחות כלכלית, דהיינו, היא סוחרת בסחורות או בשירותים כפעילות עסקית עיקרית, למטרת רווח, המבוססת על שימוש בנכסיה ובעובדיה במדינת תושבותה. על פי התיקון שאושר, חברה זרה עשויה להיחשב כ"חברה נשלטת זרה" אם שיעור המס האפקטיבי החל על רווחיה במדינת תושבותה הינו נמוך מ- 2/3 משיעור המס ההונגרי.

על פי התיקון לחוק, כללי ה- CFC ההונגריים לא חלים כיום על חברות זרות שהן תושבות, או שיש להן מוסד קבע באחת המדינות החברות באיחוד האירופי או ה- OECD

וכן על חברות זרות שהינן תושבות או שלהן מוסד קבע במדינות שלהן אמנת מס עם הונגריה. האפשרות להימנע מהגדרת "חברה נשלטת זרה" לצורכי מס בהונגריה, באמצעות הוכחת נוכחות כלכלית ופעילות עסקית, אינה קיימת עוד לאחר התיקון לחוק.

פטור השתתפות

על פי דיני המס בהונגריה עובר לתיקון החקיקה, רווחי הון ממכירת מניות בחברה זרה בהחזקה של 30% לפחות בהון המניות, במשך שנתיים לפחות לפני יום המכירה, היו פטורים ממס חברות וכן מהיטל סולידאריות (Solidarity surtax). על פי התיקון לחוק, קוצרה תקופת ההחזקה לשנה אחת.

דיבידנדים

על פי התיקון, חברה תושבת הונגריה המקבלת דיבידנד מחברה בת תושבת אחת המדינות החברות באיחוד האירופי או ב – OECD (או בעלת מוסד קבע באחת ממדינות אלה) והיא אינה מהווה חברה נשלטת זרה (CFC), תזכה לפטור ממס חברות ומהיטל מס בהונגריה על דיבידנד כאמור.

מחירי העברה

כללי מחירי העברה יחולו על דיבידנדים בעין לבעלי מניות בהחזקה של מעל 50%. על חלוקות דיבידנדים מסוג זה לעמוד בתנאי שוק ולהיות מגובות בתיעוד מתאים של מחירי ההעברה (Transfer Pricing Documentation).

מקסיקו

שינויים בדיני המס במקסיקו

הקונגרס המקסיקני אישר תיקונים לדיני המס במקסיקו אשר חלקם נכנסו לתוקף בינואר 2008 וחלקם (בנוגע לפטור ממס בגין מסחר במניות בבורסה) נכנסו לתוקף כבר באוקטובר 2007.

השינויים כוללים, בין היתר, חקיקת שני חוקים חדשים: חוק שיעור מס עסקאות אחיד וחוק מס פיקדון.

חוק מס אחיד ("Flat Tax")

חוק המס האחיד נועד להחליף את חוק מס הנכסים. המס האחיד מהווה מס חלופי מינימאלי למס ההכנסה במקסיקו. משלם המיסים במקסיקו יחויב לערוך חישוב של מס זה על בסיס שנתי, באופן נפרד ובמקביל לחישוב מס ההכנסה במקסיקו. ניתן יהיה לקבל זיכוי בגין מס ההכנסה כנגד המס האחיד באותה שנה, כך שהיתרה, לאחר הזיכוי בגין חבות מס ההכנסה, תיחשב כמס האחיד לתשלום.

ככלל, שיעור המס האחיד בשנת 2008 יהיה 16.5% ויעלה בהדרגה לשיעור של 17.5% משנת 2010 ואילך.

רשויות המס בארה"ב הסכימו, כי מס אחיד ששולם במקסיקו יובא בחשבון לצורכי זיכוי מס זר בארה"ב החל משנת 2008 ועד לשנת 2010. באשר לזיכוי מס זר בארה"ב בגין מס אחיד ששולם במקסיקו לאחר 2010, צפויה להתקבל החלטה קונקרטית.

חוק מס פיקדונות מזומנים

חוק מס פיקדונות מזומנים יחול בשיעור של 2% על פיקדונות בחשבונות בנקים, המוחזקים על ידי חברות או יחידים, מעל סך של כ- 25,000 פסו מקסיקני (כ- 2,300 דולר ארה"ב), בחודש. ניתן לקבל זיכוי מס בגין מס הפיקדונות כנגד החבות במס הכנסה.

שינויים בחוקי מס ההכנסה

- הקונגרס במקסיקו אישר, בין היתר, את השינויים הבאים בחוק מס ההכנסה:
- הארכה התקופה שבה ניתן לנצל הפסדים ממכירת מניות מ- 5 שנים ל- 10 שנים;

- הפטור ממס בגין מסחר במניות הנסחרות בבורסה לא יחול מעתה במצב בו ההחזקה הינה בשיעור של 10% או יותר במניות החברה הנסחרת כאשר במשך 24 חודשים נמכרו 10% או יותר מהמניות, בעסקה בודדת או במספר עסקאות. שינוי זה נכנס לתוקף כבר מאוקטובר 2007;
- הורחבה הגדרת "הכנסה פאסיבית" והיא כוללת מקורות הכנסה כגון הכנסה ממכירת נכסים בלתי מוחשיים;
- עקרון ה"תוכן-לעומת-צורה" (substance-over-form) הוסף לכללי המס המעניקים הטבות מס שונות כך שלרשויות המס במקסיקו תהא סמכות להתעלם מעסקאות מלאכותיות ולמסות את העסקה האמיתית חלף העסקה המלאכותית.

סין

ככלל, על פי משטר המס שחל על השקעות של זרים בסין, עובר לרפורמה במס בסין, זכו חברות תושבות סין בהחזקת משקיעים זרים שהשקעתם הוגדרה כ- FIE ("Foreign Investment Enterprise") לשיעורי מס חברות מופחתים בשיעורים של כ- 15% בהשוואה לחברות סיניות אחרות שהיו כפופות למס חברות בשיעור של 33%. כמו כן, ככלל, חלוקת רווחים על ידי חברה תושבת סין בהחזקת משקיעים זרים כאמור לבעלי המניות הזרים הייתה פטורה מניכוי מס במקור בסין, זאת בשונה מחלוקת רווחים על-ידי חברות סיניות אחרות, אשר ככלל (בכפוף לתחולת אמנות מס), הייתה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 10%.

במסגרת רפורמת המס בסין חוקק חוק מס חברות חדש אשר נכנס לתוקף ב- 1 בינואר 2008. חוק מס החברות החדש מהווה מסגרת כללית לאופן המיסוי אשר יחול על חברות מקומיות בסין מחד, ועל חברות המוחזקות על ידי משקיעים זרים, מאידך. הגדרת מונחים ככלל ופרשנות לעניין יישום סעיפי החוק בפרט, נכללים במסגרת הוראות מעבר והוראות ליישום החוק.

ככלל, חוק מס החברות החדש בסין כולל העלאה הדרגתית של מס החברות בסין, בידי משקיעים זרים, במשך תקופה של 5 שנים, משיעור של כ- 15% לשיעור של 25% החל משנת 2012. במקביל, ירד מס החברות החל על חברות סיניות, שאינן מוחזקות על ידי משקיעים זרים, לשיעור דומה של 25%.

על מנת לתת מענה לחוסר איזון כלכלי בין אזורים שונים בסין, מאפשר חוק מס החברות החדש ל- FIEs המשקיעות במרכז ובמערב סין להחיל את שיעור מס החברות החדש החל משנת 2010. דהיינו, חברות אלו תמשכנה לשלם מס חברות בשיעור 15% עד שנת 2010.

כמו כן, חברות זרות אשר נהנו עד כה ממשטר מס מיוחד לפיו הן היו זכאיות לפטור ממס במשך השנים הראשונות לפעילותן ולשיעור מס הנמוך ב- 50% משיעור המס הרגיל במשך מספר שנים נוספות, תוכלנה, ככלל, להמשיך ליהנות ממשטר מס זה למשך מלוא התקופה ורק בסיימה תהיינה כפופות לשיעור מס החברות החדש.

בנוסף, בהתאם לחוק מס החברות החדש ובכפוף להוראות המעבר, חלה כיום חובת ניכוי מס במקור בשיעור של 10% על דיבידנדים המשולמים למשקיעים זרים על ידי חברות סיניות שהוגדרו כ- FIEs. כאמור, דיבידנדים אלו היו פטורים עד סוף 2007 מניכוי מס במקור.

הפחתת שיעור מס החברות לתעשיות מקומיות מסוימות

במסגרת השינויים הצפויים בשיעור מס החברות הכללי בסין, הודיעו רשויות המס בסין, כי ייקבע שיעור מס חברות ספציפי עבור שמונה ענפים מסוימים בתעשייה המקומית, כך למשל - בענף הסיטונאות: 4% - 15%; בענף הייצור: 5% - 10%; בענף התקשורת: 7% - 15% ובענף הבניה: 8% - 20%. השינוי אינו חל על מגזר הנדל"ן, אשר לגביו חוקקו לאחרונה הוראות מיוחדות.

צ'כיה

שינויים נרחבים בחקיקה הפנימית

לאחרונה אישר הפרלמנט הצ'כי רפורמה נרחבת בדיני המס, אשר לה השלכות משמעותיות בכל הקשור למיסוי בכלל ולמיסוי השקעות נדל"ן במדינה בפרט. מרבית שינויי החקיקה נכנסו לתוקף בתחילת 2008. השינויים כוללים:

מס חברות

שיעור מס החברות בצ'כיה עובר לרפורמה עמד על 24%. בהתאם לרפורמה, בתוך מספר שנים ירד שיעור מס החברות בהדרגה ל- 19% (21% בשנת 2008, 20% בשנת 2009 ו- 19% בשנת 2010 ואילך).

התרת הוצאות מימון – כללי מימון דק

במסגרת הרפורמה הוחמרו כללי המימון הדק החלים על הלוואות שנלקחו החל מה – 1 בינואר 2008, כך שיחולו לא רק על הוצאות הריבית הכרוכות בהלוואות, אלא גם על הוצאות נלוות לקבלת הלוואות כגון: עמלות, עלות ערבות וכדומה (למעט הפרשים בשערי מטבע). בנוסף, הוחמר היחס בין חוב להון עצמי, הדרוש לשם התרת הוצאות מימון בין צדדים קשורים ונקבע יחס של 2:1 לעומת 4:1 קודם לכן.

החל מה – 1 בינואר 2008, חלים כללי המימון הדק גם על התחייבויות בין צדדים שאינם קשורים, לגבי הוצאות מימון בסך של מיליון קורונה צ'כית (כ – 61,000 דולר ארה"ב) ומעלה. יחס החוב להון נקבע על 6:1 בשנת 2008 והוא צפוי לרדת ל- 4:1 החל משנת 2009.

בנוסף, נקבעה מגבלה ביחס לשיעור הריבית המותר בניכוי: לצרכי מס תותר הפחתה של הוצאות מימון, בשיעור מירבי השווה ל"שיעור המס האחיד" + 4%. "שיעור המס האחיד" נקבע כממוצע הריביות על הלוואות בין-בנקאיות לתקופה של שנה.

על פי החקיקה החדשה, הפחתת הוצאות ריבית הנובעות מהלוואות או אשראי הכפופות/משועבדות לחיובים אחרים של החברה הנישומה, או הנקבעות בהתאם לרווחיות החברה הנישומה לא תותר בניכוי. תוקף השינויים: בשלב הראשון, השינוי חל על הוצאות מימון הנובעות מהלוואות/אשראי שנתקבלו החל מיום 1 בינואר 2008, לרבות על הלוואות ואשראי שחודשו החל ממועד זה ואילך. החל מינואר 2010, השינוי יחול על כל הלוואה או מתן אשראי.

פטור ממס על הכנסות מדיבידנדים

הכנסה מדיבידנדים מחברות בנות בידי חברות תושבות צ'כיה לא תחוב במס בצ'כיה, בכפוף להחזקה בשיעור של 10% לפחות בחברה מחלקת הדיבידנד, גם אם החלוקה נעשית על ידי חברות שהינן תושבות מדינות שאינן חברות באיחוד האירופי.

פטור ממס על רווחי הון בהעברת מניות בחברה בת

ככלל, יינתן פטור ממס רווחי הון על העברת מניות בחברה בת על ידי חברות תושבות צ'כיה, ללא נפקות להבחנה אם החברה הבת היא תושבת האיחוד האירופי, או שאינה כזו.

מע"מ בשיעור מופחת

פעילות בניית ושיפוצ "Social housing" (דירות ששטחן אינו עולה על 120 מ"ר או בתים ששטח רצפתם אינו עולה על 350 מ"ר) כפופה למע"מ מופחת בשיעור של 5%. בהתאם לרפורמה, עלה שיעור המע"מ המופחת בקשר עם נכסים כאמור ל- 9%.

רוסיה

דמי שימוש תקופתיים עבור קניין רוחני (IP Licensing) מותרים בניכוי

רשויות המס ברוסיה הבהירו לאחרונה כי דיני המס ברוסיה, המתירים לחברות לנכות מהכנסתן החייבת לצורכי מס חברות ברוסיה כל הוצאה אשר עומדת בקריטריונים הקבועים בחוקי המס ברוסיה, אינם מגבילים או מרחיבים הוראה זו לעניין תשלומים בגין

דמי שימוש (תמלוגים). לעניין זה, הקריטריונים להתרתן בניכוי של הוצאות לצורכי מס חברות ברוסיה קובעים, בין היתר, כי על ההוצאות להיות מוצדקות מבחינה כלכלית, מגובות במסמכים וקשורות בפעילות עסקית אשר נועדה ליצירת הכנסה. לפיכך, הבהירו רשויות המס ברוסיה, כי חברה רשאית לנכות מהכנסתה החייבת לצורכי מס חברות ברוסיה, כל דמי שימוש תקופתיים המשולמים עבור זכות שימוש בקניין רוחני (IP Licensing), בכפוף לעמידה בקריטריונים הקבועים בחוקי המס ברוסיה.

2. אמנות מס בינלאומיות

אמנות המס בין ארה"ב לגרמניה ובין ארה"ב לבלגיה – נוסח מתוקן

שני הפרוטוקולים המתקנים את נוסח אמנות המס של ארה"ב עם גרמניה ועם בלגיה אושרו על ידי כל המדינות הרלוונטיות ונכנסו לתוקף ב- 28 בדצמבר 2007. אחד השינויים החשובים והבולטים בנוסח החדש של אמנות מס אלה הוא הכללת סעיף בוררות חובה ליישוב מחלוקות בענייני כפל מס אשר לא ניתן לפתור אותן על ידי הרשויות המוסמכות (Competent Authorities) תוך שנתיים.

סעיף בוררות החובה בפרוטוקול החדש של האמנה עם בלגיה חל על כל הסוגיות אשר עד כה היו במסגרת סמכות השיפוט של הרשויות המוסמכות. לעומת זאת, סעיף בוררות בפרוטוקול בנוסח החדש של האמנה עם גרמניה חל רק על סוגיות הנוגעות לתחולת סעיפי האמנה על נושאים מסוימים, כגון: תושבות, מוסד קבע, רווחי עסקים, צדדים קשורים או תמלוגים וכן במצב בו הרשויות המוסמכות מסכימות שהנושא המסוים בו קיימת מחלוקת מתאים ליישוב באמצעות בוררות.

אמנת המס בין ארה"ב לקנדה - נוסח מתוקן

ביום 21 בספטמבר 2007 נחתם פרוטוקול הכולל עדכונים לאמנת המס הנוכחית בין ארה"ב לקנדה.

אחד השינויים החשובים הכלולים בפרוטוקול הוא החלת סעיף בוררות חובה ליישוב מחלוקות בענייני כפל מס אשר לא ניתן לפתור אותן על ידי הרשויות המוסמכות תוך שנתיים.

יצוין, כי פרוטוקול זה וכן הפרוטוקולים החדשים של אמנות המס של ארה"ב עם גרמניה ועם בלגיה הם הנוסחים הראשונים של אמנות מס להן ארה"ב היא צד אשר נכלל בהם סעיף בוררות חובה.

בנוסף, כולל הפרוטוקול, בין היתר, ביטול ניכוי מס במקור על תשלומי ריבית המבוצעים בתנאי שוק (arm's length). שיעור ניכוי המס במקור על תשלומי ריבית אחרים יופחת בהדרגה לאפס אחוז תוך שלוש שנים (7% בשנה הראשונה שלאחר כניסת העדכונים לתוקף, 4% בשנה שלאחר מכן ו-0% בשנה השלישית ואילך). הפרוטוקול אף כולל סעיף המאפשר, לראשונה, ל-LLCs תושבות ארה"ב, ליהנות מהטבות האמנה, בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים.

הנוסח החדש של האמנה אושרר על ידי הפרלמנט בקנדה ב-14 בדצמבר 2007 ויכנס לתוקף לאחר השלמת הליכי האשרור בארה"ב.

נחתמה אמנת מס חדשה בין ארה"ב לאיסלנד

ביום 23 באוקטובר 2007 נחתמה אמנת מס חדשה בין ארה"ב לאיסלנד, הכוללת סעיף הגבלת הטבות (LOB), אשר לא נכלל באמנה הקודמת בין שתי מדינות אלה. לאחר אשרור האמנה החדשה על ידי שתי המדינות תיכנס האמנה החדשה לתוקף. לעניין זה יצוין, כי מדינות בודדות נותרו חברות לאמנת מס עם ארה"ב בנוסח שאינו כולל סעיף הגבלת הטבות, ביניהן פולין והונגריה.

תיקונים לאמנת המס בין צרפת ללוקסמבורג בעניין הכנסות הנובעות מנכס נדל"ן

על פי פרשנות לאמנת המס בין צרפת ללוקסמבורג עובר לכניסתו לתוקף של פרוטוקול חדש לאמנה, חברה תושבת לוקסמבורג שהחזיקה נכס נדל"ן בצרפת הייתה, ככלל, פטורה ממס על כלל הכנסותיה מנכס הנדל"ן, הן בצרפת והן בלוקסמבורג, שכן רשות המס בלוקסמבורג החילה את סעיף 3 לאמנה וקבעה, כי הכנסות הנובעות מנכס הנדל"ן כפופות למס בצרפת בלבד ואילו רשות המס בצרפת קבעה, כי הכנסות מנכס נדל"ן מהוות הכנסות מעסק ועל כן כפופות למס בצרפת רק במצב בו לישות תושבת לוקסמבורג מושב קבע בצרפת. ביולי 2006 נחתם פרוטוקול המתקן את אמנת המס הנוכחית, לפיו הכנסות הנובעות מנכס נדל"ן הממוקם בצרפת והמוחזק על ידי ישות תושבת לוקסמבורג תהיינה כפופות למס בצרפת. התיקון לאמנה נכנס לתוקף ב- 27 בדצמבר 2007.

3. אמנות מס עם ישראל

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לסלובניה

החל מה – 1 בינואר נכנסו לתוקף הוראותיה של האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין סלובניה.

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:

ריבית: 5%; **דיבידנד:** 5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד, 10% כאשר בעל הזכות שביושר היא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות של החברה המחלקת והדיבידנד מחולק מתוך רווחים אשר, על פי החוק במדינת התושבות של החברה המחלקת, פטורים ממס או כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל באותה מדינה ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** יהיו כפופים לניכוי במקור בשיעור של 5%.

יצוין, כי הפרוטוקול לאמנה זו כולל סעיף הגבלת הטבות (LOB) מצומצם הקובע, כי ההטבות על פי האמנה לא תוענקנה למי שאינו הבעלים שביושר של ההכנסה.

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין מולדובה

החל מה – 1 בינואר 2008 נכנסו לתוקף הוראותיה של האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין מולדובה.

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:

ריבית: 5%; **דיבידנד:** 5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 25% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד ו- 10% במקרים אחרים; **תמלוגים** 5%.

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין אתיופיה

החל מה – 1 בינואר 2008 נכנסו לתוקף הוראותיה של האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין אתיופיה.

ראה דיון בעניין שיעורי ניכוי המס במקור באגרת מעבר לדוח אשר פורסמה בספטמבר 2007.

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין קרואטיה

החל מה – 1 בינואר 2008 נכנסו לתוקף הוראותיה של האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין קרואטיה.

ראה דיון בעניין שיעורי ניכוי המס במקור באגרת מעבר לדוח אשר פורסמה בספטמבר 2007.

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין פורטוגל

החל מה- 1 בינואר 2008 נכנסו לתוקף הוראותיה של האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין פורטוגל, כאשר לגבי מסים המנוכים במקור ייכנסו הוראותיה לתוקף החל מה- 24 במרץ 2008.

ראה דיון בעניין שיעורי ניכוי המס במקור באגרת מעבר לדוח אשר פורסמה בספטמבר 2007.