

חידושי מיסים וחוקים נלווים

מיסוי ישראלי

חוזר מס ערך מוסף 1/07 - תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מע"מ

בחודש מאי 2007 פורסם חוזר מע"מ 1/07 - תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מע"מ. עיקרי החוזר מפורטים להלן.

במסגרת תקנות מע"מ (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה) התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות"), אשר פורסמו ביום 25 בדצמבר 2006, נקבעו שתי פעולות החייבות בדיווח תכנוני מס לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). בהתקיים התנאים שנקבעו בתקנות, מוטלת החובה על הגורמים הקשורים לביצוע הפעולות, להגיש דו"ח תקופתי על פי הוראות סעיף 67(ה) לחוק, בו יפורטו הפרטים הרלוונטיים לביצוע הפעולה. הפעולות החייבות בדיווח לעניין חוק מע"מ:

פעולה 1 - פיצול עסקאות במקרקעין בין מכירת הזכות במקרקעין למתן שירותי בנייה לקבוצת רוכשים באמצעות גורם מארגן

בשנים האחרונות התרבו מקרים בהם נעשו עסקאות במקרקעין דרך "גורם מארגן" באמצעות קבוצת רכישה, אשר מטרתן הייתה, בין היתר, להביא לפיצול העסקה בין מכירת הזכות במקרקעין למתן שירותי בנייה, ובכך למנוע תשלום מע"מ על מרכיב הקרקע, כמפורט להלן: כאשר אדם רוכש דירת מגורים כמוצר מוגמר מקבלן, חלה על

הקבלן חבות במע"מ על מלוא מחיר העסקה, הכולל את מחיר הקרקע, שווי שירותי הבנייה, הרווח היזמי, וכל תמורה אחרת שעל פי ההסכם בין הקבלן לקונה כלולה במחיר הדירה.

לעומת זאת, כאשר המקרקעין נמכרים במישרין על ידי אדם פרטי לאדם פרטי אחר, בנסיבות בהן לא ניתן לייחס למוכר פעילות המגיעה כדי עסק במקרקעין, אזי מכירת המקרקעין כאמור אינה חבה במע"מ, מאחר שאין היא בגדר "עסקה" ואף לא בגדר "עסקת אקראי" במקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 לחוק.

כתוצאה מכך, פיצול העסקה של מכירת דירת מגורים בין מרכיב הקרקע לבין מרכיב שירותי הבניה יביא למניעת תשלום המס על מרכיב הקרקע, ככל שהזכות במקרקעין נמכרת ע"י אדם פרטי לאדם פרטי אחר, במנותק מעסקת רכישת שירותי הבניה.

כפועל יוצא נקבע בתקנה 2(1) לתקנות כי כל התקשרות שעניינה מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים, המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבנייה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן, חייבת בדיווח.

בהתאם לתקנה 3(א) לתקנות, כל התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין כאמור בתקנה 2(1) שנעשתה בתקופה שראשיתה ביום 1.1.2007 והמסתיימת ביום 31.12.2009 תדווח על ידי בעל הזכות במקרקעין וכן על ידי הגורם המארגן, אלא אם ניתנה החלטת מיסוי כמשמעותה בס' 158ב לפקודת מס הכנסה. כמו כן, פטור מדיווח כאמור יהיה אף במקרה בו הפעולה דווחה למנהל מיסוי מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין לגורם המארגן וכמכירת זכות במקרקעין על ידי הגורם המארגן לקבוצת הרוכשים, והכל בנסיבות שיקבעו בתקנות.

הפרטים הטעונים דיווח הם: זיהוי המקרקעין, תאריך חתימת ההסכם הראשון שנערך בנוגע לפעולה המדווחת, סך התמורות הצפויות למדווח בגין הפעולה, שם ומספר זיהוי של הגורם הקשור, מהות הקשר לעסקה ושווי התמורה שקיבל.

פעולה 2 - עוסק בשליטת מלכ"ר או מוסד כספי

מלכ"ר ומוסד כספי חייבים במס שכר ובמס שכר ורווח, בהתאמה. אולם בניגוד לעוסק אין הם רשאים לנכות מס תשומות. על כן בשנים האחרונות רבו מקרים בהם גופים הרשומים כמלכ"ר או מוסד כספי, הקימו חברה בשליטתם אשר נרשמה כעוסק, וזאת לצורך ניכוי מס תשומות.

על מנת למנוע תכנון מס זה נקבע כי החזקה במישרין או בעקיפין, של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מאמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות, תהיה טעונת דיווח.

בהתאם לתקנה 3(ב) לתקנות, הגורמים החייבים בדיווח על הפעולה הינם:

- (1) המחזיק (מלכ"ר/ מוסד כספי), במישרין או בעקיפין באמצעי שליטה בעוסק.
- (2) העוסק בשליטת המלכ"ר/ המוסד הכספי.

כאשר מלכ"ר/ מוסד כספי מחזיק באמצעי שליטה בעוסק יחד עם מלכ"ר או מוסד כספי אחר(ים) בשיעור של 75% או יותר, אך בידי כל אחד מהמחזיקים שיעור החזקה הנמוך מ-75%, חובת הדיווח מוטלת אך ורק על העוסק (החברה המוחזקת).

הפרטים הטעונים בדיווח הינם: פרטי הגוף המחזיק, פרטי הגוף המוחזק ושיעור ההחזקה בגוף המוחזק על ידי כל אחד מהמחזיקים ומועד תחילת ההחזקה/ שינוי בשיעור ההחזקה.

חובת הדיווח חלה לגבי החזקה במישרין או בעקיפין, בעוסק על ידי מלכ"ר או מוסד כספי בשיעור האמור לעיל ביום 1.1.07 ואילך.

לאחר הגשת דיווח ראשוני כאמור, לא יחוייב הגוף המחזיק או הגוף המוחזק בדיווח נוסף, אלא אם כן יחול שינוי בשיעור ההחזקה, באופן שיפחת מ-75%.

בהתאם לתקנה 4(א) לתקנות קיים פטור מדיווח על פעולה לפי תקנה 2(2) במידה וניתנה לגביה החלטת מיסוי כמשמעה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה.

יודגש, כי סעיף 96א לחוק מטיל קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון שנוצר בשל פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, במידה והפעולה נכללה בשומה אשר הפכה לסופית, ונקבע בה שיש להתעלם מהפעולה, בהתאם להוראות סעיף 138 לחוק, בהיותה פעולה מלאכותית או פעולה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

פסקי דין:

קיצוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה ופרשנות המונח "רווח הון בעסק"

ע"א 1053/05 חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לאחרונה, פורסם פסק דין מודול בטון (להלן: "מודול") הקובע כדלהלן: (א) אין חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות מכוח חוק עידוד השקעות הון, ו- (ב) רווח הון ממכירת מניות בחברה בת ניתן לקיצוז כנגד הפסד עסקי מועבר, במידה והחברות מהוות יחידה כלכלית אחת. לפסק דין זה עשויות להיות השלכות מיסוי משמעותיות.

עיקרי פסק הדין:

מודול הינה חברה העוסקת בייצור ושיווק מוצרים נלווים לענף הבניה. למודול מפעל תעשייתי לייצור טיח שהוענק לו מעמד של מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות

הון, התשנ"ט-1959 (להלן: "**חוק עידוד השקעות**"). הכנסות המפעל המאושר, זכאיות להטבות מס על פי "המסלול החלופי". כמו כן, למודול חברה בת החייבת במס מלא, בהתאם להוראות סעיף 126 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**").

מודול וחברת הבת הגישו דוח מאוחד, בהתאם להוראת סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, לפיו, חברת הבת של מודול דיווחה על הפסדים לצורכי מס. במסגרת דוח המס המאוחד, לא קיזזה המערכת את הפסדי חברת הבת כנגד הכנסתה הפטורה ממס, אלא רק כנגד הכנסתה הרגילה. יתרת ההפסדים הועברה לשנים הבאות. מודול מכרה את אחזקותיה במניות של חברת הבת, ממכירה זו נבע למודול רווח הון ריאלי, אותו קיזזה כנגד הפסד עסקי מועבר (שמקורו בהפסדי החברה הבת).

השאלות שהיו שנויות במחלוקת הינן:

1. האם מודול מחויבת, במסגרת הדוח המאוחד, לקזז את הפסדי החברה הבת כנגד הכנסתה הפטורה (הכנסות במסלול החלופי), או שהיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסתה הרגילה ואת היתרה להעביר לשנים הבאות?

2. האם מודול רשאית לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח הון ממכירת מניות החברה הבת. קרי- האם רווח ההון הנ"ל הינו בגדר "רווח הון בעסק", בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה?

בית המשפט קבע, כדלהלן:

1. קיזוז הפסד (רגיל) כנגד הכנסה פטורה או כנגד הכנסה החייבת במס בשיעור מופחת מהווה כרסום בהטבת המס וגורם לכך שתכלית חוק עידוד השקעות לא מיושמת. על כן, מודול (וחברות באותה סיטואציה) אינה חייבת לקזז הפסדים רגילים כנגד הכנסתה הפטורה.

2. יש לפרש את המונח "רווח הון בעסק" מתוך הקשר רחב של המושג "עסק". אין להבחין בין מכירה ישירה של פס ייצור לבין מכירתו במסגרת מכירה של חברה בת. על כן, רווח ההון שנוצר למודול ממכירת מניות החברה הבת הינו בגדר רווח הון בעסק, ועל כן הוא ניתן לקיזוז כנגד ההפסדים העסקיים המועברים.

החלת פטור ממס על שנות פריסת הפיצויים לנכה

עמ"ה 1017/06 שרל שבטון נ' פקיד שומה תל אביב יפו 5

ביום 31 במאי 2007 ניתן בבית המשפט המחוזי בתל אביב פסק דין (על ידי כבוד השופט מגן אלטוביה) בו נקבע, כי יש להחיל את הפטור ממס לנכה 100% הקבוע בסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה לגבי ההכנסה החייבת בכל שנה שנקבעה מכוח פריסה שבוצעה על פי הוראות סעיף 8(ג) לפקודה.

עיקרי פסק הדין:

המערער, אף שטרם הגיע לגיל הפרישה מעבודה ("גיל 67"), גמר בדעתו לפרוש ממעגל העבודה פרישה מוקדמת, בשל מצבו הרפואי. בגין אותה פרישה מוקדמת קיבל המערער מענק פרישה מוגדל בסך של 3,670,000 ש"ח (כך על פי המערער, המשיב טען למענק בסך של 3,641,093 ש"ח) (להלן: "**מענק הפרישה**").

המערער פנה למשיב בבקשה לחישוב המס שיחול על מענק הפרישה, במתווה של פריסת ההכנסה לשש השנים הסמוכות לשנת הפרישה (ובכללן- שנת הפרישה). המשיב נענה לבקשת המערער ואפשר פריסה קדימה לשש שנות מס, אולם לא החיל את הפטור על כל שנות הפריסה לפי תקרת הפטור הקבועה בסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א- 1961 (להלן: "**הפקודה**"), כי אם חילק את תקרת הפטור האמורה לשנות המס שבפריסה.

המערער טען, כי לשם חישוב סכום המס בו יחוב, יש לייחס את החלק הנפרס לשנות הפריסה, ובהתאם, לקבוע את המס, על כל ההנחות לפי תקרת הפטור המלאה הקבועה בסעיף 9(15) לפקודה, והפטורים להם הוא זכאי בכל שנה, בנפרד.

מנגד, טען המשיב, כי הפריסה היא פיקציה משפטית שכל מטרתה למתן את שיעור המס שיחול על הכנסה חד פעמית הכפופה לשיעורי מס גבוהים. לפיו, זכאי המערער ליהנות מהפטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה רק פעם אחת בלבד, בשנה בה נתקבל מענק הפרישה.

כבוד השופט אלטוביה מגן קבע, כי יש להחיל את הפטור גם על שנות הפריסה. לפיו, לשון החוק סובלת הן את פירוש המערער והן את פירוש המשיב, על כן, בהמשך להלכת **חצור**, הפירוש המקל עם הנישום הוא הפירוש שיאמץ בית המשפט. כלומר, המערער יוכל לנצל את תקרת הפטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה בכל שנה משנות הפריסה, וככל שלא נוצלה תקרת הפטור לנכה, יושב סכום המס ששולם על ידו, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

לפסק דין זה חשיבות רבה, שכן הוא "הגדיל" את תקרת הפטור לנכה, מהכנסה מיגיעה אישית, מסך של חצי מליון ש"ח בשנת מס, בקירוב, לכדי סכום העולה על שלושה מליון ש"ח לתקופת הפריסה. ברם, טרם ידוע אם רשות המיסים מתכוונת לערער לבית המשפט העליון על פסק דין זה, וכן לא ידוע מה תהיה עמדתה בנוגע לכל בקשות הפטור עד למתן החלטה בערעור.

אי מתן הנחה במס שבח למוכר דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות שלא נוצלו

ע"א 7669/05 מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה נ' יהודה רוזי

ביום 17.6.07 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין, בו נקבע, כי מוכר דירת מגורים עם זכויות בנייה שלא נוצלו, לא יקבל את ההנחה בשיעור של 20%, הקבועה בסעיף 1א48 לחוק מיסוי מקרקעין, על סכום המס שבו חויב בגין יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס.

עיקרי פסק הדין:

המדובר במכירת דירת מגורים אשר התמורה בגינה הושפעה מקיומן של זכויות לבנייה נוספת במקרקעין שנמכרו.

בתיקון מס' 50 מתשס"ב - 2002 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**"), נוספה לחוק בין היתר, הוראת השעה הקבועה בסעיף 1א48 לחוק, לפיה זכאי המוכר זכות במקרקעין להנחה ממס בהתקיים התנאים הקבועים באותו סעיף. מוקד הערעור הנו, האם זכאי מי שמכר דירת מגורים מזכה יחד עם זכויות לבנייה נוספות שטרם נוצלו, להנחה הקבועה בהוראת השעה מקום שבו ניתן לאותו המוכר פטור ממס על פי הוראות סעיף 49ז(א) לחוק (סעיף שמעניק פטור ממס על חלק התמורה המיוחס לדירת המגורים ללא הזכויות לבנייה נוספת).

ועדת הערר קבעה, כי אין לראות את מכירת דירת המגורים ומכירת הזכויות לבנייה נוספת כ"מקשה אחת". כפועל יוצא קבעה כי, יש לייחס את כל הפטור שניתן על פי סעיף 49ז(א) למכירת הזכויות בדירת המגורים המזכה, ולא למכירת הזכויות לבנייה נוספת בהיותן, כאמור, זכות אחרת במקרקעין.

כתוצאה מכך נקבע כי לא הוענק למשיבים פטור כלשהו בגין זכויות הבנייה שטרם נוצלו ולכן אין כל מניעה להעניק להם את ההנחה על פי הוראת שעה בגין מכירת זכויות אלו.

המערער טען, כי ההתייחסות למכירת דירת מגורים ולמכירת זכויות הבנייה כשתי מכירות נפרדות, אינה מוליכה בהכרח אל המסקנה כי לא ניתן במקרה דנן פטור ממס בגין מכירת הזכויות לבנייה נוספת. עוד טען המערער כי סעיף 49ז(א)(2) לחוק, מעניק שני פטורים: אחד בגין מכירת דירת המגורים המזכה ופטור חלקי נוסף בגין מכירת הזכויות לבנייה. לפיכך חל הסייג הקבוע בסעיף 1א48(ג) לזכאות הנישום לקבלת הנחה, מקום בו הוענק לו פטור מלא או חלקי ממס בגין אותה מכירה.

טענת המשיב מנגד הייתה כי פוצלה העסקה לשתי מכירות: האחת - מכירת זכויות הבנייה שבגינה חויבו בתשלום מלוא מס השבח, והשנייה - מכירת דירת המגורים שבגינה זכו ל"כפל פטור ממס".

נפסק כי:

בעסקאות אשר בהן שלובות זו בזו מכירה של דירת מגורים ומכירה של זכויות לבנייה נוספת במקרקעין הנמכרים, ראה המחוקק למתן את הקו המפצל בין המכירות כאמור וקבע בסעיף 49א(2) פטור נוסף, הכפוף להגבלה מבחינת סכום השווי הניתן למוכר "בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור".

הלשון המפורשת בה נוקט הסעיף בהקשר זה תומכת לחלוטין בעמדת המערער לפיה הפטור הנוסף הניתן בעסקאות מסוג זה, מתייחס למכירת הזכויות לבנייה נוספת ואינו "כפל פטור" הניתן בגין מכירתה של דירת מגורים מזכה. על כן, לא יקבל מוכר הדירה את ההנחה, הקבועה בסעיף 48א1 לחוק, בשיעור של 20% על סכום המס שבו חויב בגין יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס.

מיסוי בינלאומי

1. רפורמות ושינויי חקיקה

גרמניה

רפורמה במס הכנסה

ב- 1 בינואר 2008 תיכנס לתוקף רפורמה במס הכנסה בגרמניה. הרפורמה כוללת, בין היתר, את השינויים הבאים:

א. הורדת שיעורי המס

- הורדת שיעור מס החברות (Corporate Tax) מ- 25% ל- 15%. על מס כאמור תחול גם חבות ב- Solidarity Surcharge בשיעור של 5.5%;
- שינוי באופן חישוב מס המסחר (Trade Tax) כך שבאופן אפקטיבי שיעור המס כאמור יפחת לשיעור שינוע בין 14% ל- 15.2%. יחד עם זאת, ה- Trade Tax לא יוכר עוד כהוצאה לצורכי מס החברות.

- כתוצאה מהשינויים כאמור, שיעור המס הכולל שיחול על חברות גרמניות צפוי לרדת לשיעור שינוע בין 29.83% ל- 31%;

ב. כללים בדבר הגבלת ניכויי ריבית

- החלפת כללי המימון הדק בכללים המגבילים את סכום הוצאות המימון אשר יותרו בניכוי לצרכי מס לסכום שאינו עולה על 30% מההכנסה לפני הוצאות ריבית (נטו), הוצאות מס, פחת והפחתות.
- הוצאות ריבית שלא ניתן יהיה לנכות בשנה מסוימת תהינה ניתנות להעברה לשנים הבאות ללא מגבלת זמן (בכפוף למגבלת ה- 30%, כאמור);
- מגבלה, כאמור, לא תחול במקרים הבאים:
 1. סך הוצאות הריבית (נטו) אינו עולה על מיליון אירו;
 2. העסק הגרמני אינו חלק מקבוצת חברות מאוחדות; או
 3. העסק הגרמני הוא חלק מקבוצת חברות מאוחדות, אולם אחוז ההון מסך המאזן של החברה אינו נמוך מזה של הקבוצה.
- לצורכי מס מסחר ובמידה ולא הוגבלו מכוח המגבלה לעיל, 25% מהוצאות מימון מסוימות לא יותרו בניכוי.

ג. ניכוי מס במקור מדיבידנד

- החל מה- 1 בינואר 2009 יעלה שיעור ניכוי המס במקור על חלוקת דיבידנדים מ- 20% ל- 25% ועליהם יתווסף Solidarity surcharge בשיעור של 5%.
- חברות החייבות במס בגרמניה כחברות זרות (שאינן תושבות גרמניה) תוכלנה לבקש החזר בגובה 40% מסך המס, דבר אשר יתבטא בחבות אפקטיבית של מס במקור בשיעור של 15% בלבד. כמו כן, שיעור ניכוי המס במקור עשוי להיות אף נמוך יותר על פי הוראות שבמסגרת אמנות למניעת כפל מס או על-פי אמנת חברות האם-בת של האיחוד האירופי (EU Parent Subsidiary Directive).

ד. הגבלת יכולת קיזוז הפסדים בעת שינוי שליטה

- העברה ישירה או עקיפה של יותר מ-50% מהזכויות בחברה, תביא, בתנאים מסוימים, למחיקת כל ההפסדים הקיימים בחברה הנעברת. כך גם בכל הנוגע

ליתרות של הוצאות ריבית אשר לא הותרו בניכוי בשנים קודמות לאור כללי מימון דק.

- העברה ישירה או עקיפה של יותר מ-25% אך לא יותר מ-50% מהזכויות בחברה, תביא, בתנאים מסוימים, למחיקת חלק מההפסדים הקיימים בחברה הנעברת בהתאם לשיעור ההחזקה המועבר.

ה. שינויים בכללי מחירי העברה

- החקיקה החדשה תכלול הוראות בקשר לשיטה הראויה לצורך קביעת מחירי העברה (ככלל השיטות המועדפות תהיינה שיטת ה- Comparable Uncontrolled Method (CUP), שיטת ה- Resale Price Method ושיטת ה- Cost Plus.
- כמו כן, התווספו תקנות הנוגעות לטיפול בעת העברת תפקודים (transfer of functions) לרבות העברה של סיכויים וסיכונים. ככלל, בעת העברה כאמור יש לערוך הערכת שווי של מכלול התפקודים המועברים בהתבסס על פוטנציאל הרווחיות.
- הוחלט על קיצור התקופה שבסיומה יש להגיש את מסמכי מחירי העברה על פי דרישה של רשויות המס בגרמניה מ-60 יום ל-30, ככל שהדבר נוגע לעסקאות מהותיות.

בריטניה

הצעת חוק לרפורמה במס הכנסה בבריטניה

- ממשלת בריטניה הגישה הצעת חוק לרפורמה במס הכנסה, ככל שהדבר נוגע למיסוי רווחים זרים. ההצעה כוללת, בין היתר, את השינויים הבאים:
- א. **שינוי בכללים הנוגעים לחברה נשלטת זרה (Controlled Foreign Corporation- CFC)**
- מעבר משיטה המבוססת על "הכל או לא כלום", בהתאם לסיווג הישות כ-CFC או לא, לשיטה המבוססת על "סוגי הכנסה".

- לפי השיטה החדשה יחויבו במס בעיקר סוגי הכנסה פאסיביים מוגדרים אשר את מקורם ניתן לנייד בין הטריטוריות ("Mobile Passive Income") אשר, אפקטיבית, הם בשליטת החברה הבריטית. המשמעות היא שעל פי הכללים החדשים לא תחויב במס עוד הכנסה אקטיבית כפי שמוסתה עד עתה רק בשל היותה חלק מההכנסה של ה-CFC;
- הגדרת "שליטה" תתקן כך ששיעור ההחזקה אשר יחשב כשליטה צפוי לרדת.
- בקטגוריית "ההכנסות הפאסיביות" יכללו כל אותם סוגי הכנסות פאסיביות "מסורתיות" וכן, בכפוף לתנאי פטור מסוימים, יכללו גם: דיבידנדים, ריבית, קצבאות שנתיות, תמלוגים, דמי שכירות וכד'. כמו כן, על מנת למנוע מצב שבו החקיקה החדשה "תנגוס" רק בשוליים, מוצע כי קטגוריית ההכנסות הפאסיביות תכלול גם הכנסות אקטיביות אשר במהותן הן הכנסות פאסיביות (כך למשל יכללו גם הכנסות הנובעות מבעלות או מזכויות בנכסים בלתי מוחשיים).
- בעוד שרווחי הון אינם מחויבים במס תחת חקיקת ה-CFC הנוכחית בבריטניה, על מנת למנוע מצב שבו הכנסה מסוימת תתורגם לסוג אחר של הכנסה במטרה להימנע מהכללים החדשים, מוצע כי הכללים החדשים יכללו רווחי הון ובמיוחד רווחים מהעברת נכסים;
- הכנסות פאסיביות מסוימות, כגון הכנסות מפעילות מימון אקטיבית והכנסות ריבית מפעילות בתוך קבוצת חברות, יוחרגו בכפוף לתנאים מסוימים וינתן בגין פטור במסגרת הכללים החדשים.

ב. שינוי באופן מיסוי דיבידנדים המתקבלים בידי חברה בריטית

- מעבר משיטת "הזיכוי" לשיטת "הפטור".
- דיבידנדים המתקבלים בידי חברות בריטיות (בימוניות וגדולות) מחברות בת שאינן תושבות בריטניה, יהיו פטורים ממס בבריטניה, בכפוף לשיעור החזקה מינימלי של 10% (זאת חלף שיטת הזיכוי הנהוגה כיום);

ג. מגבלות על ניכוי הוצאות מימון

- הגבלות לעניין התרת ניכוי של הוצאות מימון (הוצאות ריבית) של חברות בריטיות בקבוצת חברות באופן יחסי לסך כל הוצאות המימון בקבוצה וכללים חדשים המיועדים למנוע ניצול לרעה של החוק;

ד. ביטול נוהל ה"אישור המקדמי" (Treasury Consent)

- נוהל קבלת אישור מקדמי בגין עסקאות מסוימות ("Treasury Consent") יבוטל ויוחלף בכללי דיווח חדשים.

ה. כניסה לתוקף

- המטרה היא שכללים אלה, במידה והצעת חוק זו תתקבל, יכנסו לתוקף החל משנת המס 2009.

צרפת

פטור מניכוי מס במקור על דיבידנדים המחולקים מצרפת לחברות אם באיחוד האירופי בהחזקה של מעל 5%

על פי דיני המס בצרפת, חלוקת דיבידנד מחברת בת צרפתית לחברת האם הצרפתית פטורה מניכוי מס במקור. יתרה מזאת, ברמת חברת האם הצרפתית, במידה והיא מחזיקה ב- 5% לפחות מהון המניות וזכויות ההצבעה בחברת הבת הצרפתית, דיבידנד כאמור הינו פטור במלואו או ברובו ממס.

לעומת זאת, חלוקת דיבידנד מחברת בת צרפתית לחברת אם תושבת מדינה אחרת באיחוד האירופי תהא פטורה מניכוי מס במקור מכוח דירקטיבת חברות האם-בת של האיחוד האירופי (Parent Subsidiary Directive), רק במידה וחברת האם מחזיקה ב- 15% לפחות מהון המניות של חברת הבת הצרפתית.

כתוצאה מכך, חברות אם אשר אינן תושבות צרפת אלא תושבות מדינה אחרת באיחוד האירופי, המחזיקות מעל 5% אך פחות מ- 15% בחברות בת צרפתיות, מופלות לרעה ביחס לחברות אם צרפתיות באותם שיעורי החזקה, כאשר הכנסת הדיבידנד פטורה

ברמת חברת האם או כאשר חברת האם היא במצב של הפסדים לצורכי מס, שכן במקרים כאמור לא ניתן יהיה בידי חברת האם להזדכות על המס שנוכה במקור בצרפת. לעניין זה ובעקבות פסיקה של בית המשפט של האיחוד האירופאי (פרשת Denkavit) במסגרתה נקבע כי החקיקה הצרפתית בדבר ניכוי מס במקור מדיבידנדים מפלה לרעה חברות אם תושבות האיחוד האירופי ביחס לחברות אם צרפתיות ועומדת בסתירה לכללי האיחוד האירופי בכל הנוגע לחופש ההתאגדות, החליטה צרפת להחיל כללים חדשים הנוגעים לניכוי מס במקור בחלוקת דיבידנדים החל מה- 1 בינואר 2007, מחברה תושבת צרפת לחברת אם תושבת האיחוד האירופי או תושבת האזור הכלכלי האירופאי (EEA). בהתאם לכללים החדשים, חלוקת דיבידנד מחברת צרפתית לחברה תושבת האיחוד האירופי או לחברה תושבת האזור הכלכלי האירופאי (EEA), תהא פטורה מניכוי מס במקור בצרפת בהתקיים כל התנאים הבאים:

- (א) לא קיימת טענת מלאכותיות;
- (ב) החברה המקבלת את הדיבידנד מחזיקה לפחות ב- 5% מהזכויות בחברה המחלקת; וכן
- (ג) החברה המקבלת את הדיבידנד אינה יכולה להזדכות על המס שנוכה במקור, בין אם כתוצאה מכך שדיבידנד כאמור הינו פטור ברמת החברה המקבלת או אם החברה המקבלת מקזזת את הדיבידנד מהפסדיה.

מולדובה

הורדת שיעור מס החברות לאפס אחוז

על פי חקיקה חדשה במולדובה, אשר נכנסה לתוקף ב- 11 במאי 2007, שיעור מס החברות הופחת מ- 15% ל- 0%. יחד עם זאת, בעת חלוקת דיבידנדים תחול חובת ניכוי מס במקור בשיעור של 15%.

שוויץ

הפחתה שיעורי המס בקנטונים מסוימים

על מנת לשפר את האטרקטיביות של שוויץ בהיבט שיעורי מס החברות, החליטו קנטונים מסוימים בשוויץ להפחית את שיעורי מס החברות הקנטונלי. כך למשל, קנטון Appenzell Ausser rhoden יהפוך לקנטון השוויצרי עם שיעור מס החברות הנמוך ביותר מבין הקנטונים השוויצרים עם שיעור מס כולל בגובה של 12.5%.

סין

פרשנות סעיף "הגבלת הטבות" לצורך מניעת "ברירת אמנות" באמנות המס עליהן חתמה סין

רשויות המס בסין פרסמו לאחרונה שני חוזרים הכוללים פרשנות לסעיף "הגבלת הטבות" (Limitation of Benefits) שהוצג לראשונה באמנות למניעת כפל מס עליהן חתמה סין עם מקסיקו וקוריאה. למרות שרשויות המס בסין רואות בסעיף זה כסעיף ניסיון בלבד המיועד להעריך את יעילותן במתן מענה הולם לטקטיקות של ברירת אמנות (Treaty Shopping), החוזרים הללו מצביעים על כך שרשויות המס בסין מודעות היטב לטקטיקות הנהוגות על ידי קבוצות חברות רב לאומיות לברירת אמנות.

2. מגמות באיחוד האירופי

**פסיקת בית המשפט של האיחוד האירופי – בית המשפט של האיחוד האירופי
אישר חקיקה המפלה לרעה לכאורה חברה תושבת האיחוד האירופי ביחס
לחברה פינית**

פסיקה של בית המשפט של האיחוד האירופי אישרה חוק אשר לכאורה מפלה לטובה חברה פינית ביחס לחברה תושבת האיחוד האירופי ואשר לכאורה מטיל מגבלה על חופש ההתאגדות המעוגן בסעיף 43 לדירקטיבת האיחוד האירופי. החלטה זו הינה החלטה תקדימית אשר נוגדת את המגמה שהיתה נהוגה עד כה לפיה נפסק כי חוקים כאמור עומדים בסתירה לסעיף 43 האמור. באישורו של חוק זה, נסמך בית המשפט על שתי טענות, אשר לדעתו מצדיקות אפליה כאמור:

- (1) החוק המפלה נועד להגן על מאזן הכוחות של מדינות החברות באיחוד האירופי ככל שהדבר נוגע בזכות למסות;
 - (2) החוק נועד למנוע התחמקות ממס.
- במידה ושני העקרונות הללו מתקיימים, קיימת, לדברי בית המשפט, הצדקה לחוק על אף היותו מגביל לכאורה את חופש ההתאגדות.

3. אמנות מס עם ישראל

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לליטא

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:

ריבית: 10%; **דיבידנד:** 5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד, 10% בחלוקה מחברה ישראלית כאשר בעל הזכות שביושר היא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות של החברה הישראלית והדיבידנד מחולק מתוך רווחים אשר, על פי החוק לעידוד השקעות הון בישראל, הם פטורים ממס בישראל או כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל בישראל, ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** 5% על תמלוגים המשולמים בגין שימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי ו- 10% במקרים אחרים.

נכנסה לתוקף האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאוקראינה

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:

ריבית: 5% במקרה של ריבית בנקאית ו- 10% במקרים אחרים; **דיבידנד:** 5% במקרה שבעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 25% מהון המניות של החברה המחלקת את הדיבידנד, 10% בחלוקת רווחים מחברה ישראלית כאשר בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות בחברה הישראלית והדיבידנד מחולק מתוך רווחים אשר כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל בישראל ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** 10%.

נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאתיופיה

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:

ריבית: 5% במקרה של ריבית בנקאית ו- 10% במקרים אחרים; **דיבידנד:** 5% במקרה שבעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד, 10% בחלוקת רווחים מחברה ישראלית כאשר בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות בחברה הישראלית והדיבידנד מחולק

מתוך רווחים אשר כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל בישראל ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** 5%.
האמנה צפויה להיכנס לתוקף ב-1 בינואר 2008.

נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לקרואטיה

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:
ריבית: 5% בהלוואה הניתנת על ידי בנקים ו- 10% במקרים אחרים; **דיבידנד:** 5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 25% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד, 10% בחלוקה מחברה ישראלית כאשר בעל הזכות שביושר היא חברה המחזיקה ב- 10% לפחות מהון המניות של החברה הישראלית והדיבידנד מחולק מתוך רווחים אשר כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל בישראל ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** 5%.
האמנה צפויה להיכנס לתוקף ב-1 בינואר 2008.

נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לפורטוגל

על פי האמנה, שיעורי ניכוי המס במקור הם כדלקמן:
ריבית: 10%; **דיבידנד:** 5% במקרה שבעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 25% לפחות מהון המניות בחברה המחלקת את הדיבידנד, 10% בחלוקת רווחים מחברה ישראלית כאשר בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ב- 25% לפחות בחברה הישראלית והדיבידנד מחולק מתוך רווחים אשר כפופים לשיעור מס הנמוך משיעור המס הרגיל בישראל ו- 15% במקרים אחרים; **תמלוגים:** 10%.
האמנה טרם אושרה בפורטוגל.