

**עולם המס עם הפנים
לעשור הבא**
כנס סוף שנת המס 2010
מיסוי בינלאומי – עדכוני
דין/חקיקה בארה"ב ובמדינות
נבחרות,
על רקע הצטרפות ישראל
ל-OECD

עמרי יניב, שותף מיסוי בינ"ל, PwC Israel

יוסי טנא, CFO אורמת, יו"ר הועדה למיסוי
בינלאומי בפורום CFO



תוכן עניינים

1. הצטרפות ישראל ל-OECD
2. עדכוני דין/חקיקה – מיסוי בינלאומי
 - ישראל
 - ארה"ב
 - הולנד
 - בלגיה
 - הודו
 - ברזיל

הצטרפות ישראל ל-OECD

1

הצטרפות ישראל ל-OECD

הצטרפות ישראל ל-OECD – השלכות

- פרשנות אמנות מס לאור הצטרפות ישראל לארגון
- נוהל הסכמה הדדית באמנות המס
- חילופי מידע בין המדינות בענייני מס – מאבק כנגד תכנוני מס שאינם ראויים ומשטרי מס מזיקים
- תיקון לפקודת מס הכנסה לפיו לא יותרו כהוצאה בייצור הכנסה תשלומים המהווים עבירה על החוק (כדוגמת שוחד)
- קידום חוקים בנושא מיסוי זיהום אויר, מוצרים המזיקים לסביבה, טיפול בשפכים ופסולת וכד'

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/ חקיקה בארה"ב ובמדינות נבחרות

2

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ישראל

עמדת רשות המיסים – השלכות מס בשינוי מודל עסקי

- ביולי 2010 פורסמה עמדת רשות המיסים כהנחיה פנימית.
- מתן דגש על בחינת עסקאות בינ"ל במסגרתן מועברים סיכונים ונכסים בלתי מוחשיים מחברה ישראלית לצד קשור שאינו ישראלי
- נייר העמדה עוסק, למשל, בהפיכת חברה בעלת IP למרכז פיתוח בלבד (למשל במסגרת רכישה)
- אין בנייר משום חידוש לעומת הדין הקיים (כללי מחירי העברה), אולם יש בו כדי להדגיש חשיבות הנושא בעיני רשות המיסים
- חשיבות העקביות בדיווח לגביי שינויי מודל עסקי עתידיים (דוח מס/דוחות כספים/הסכמים בינחברתיים וכו')

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

הצהרה על פוזיציות מס שיש לגביהן ספק (UTPs)

- חובת הדיווח חלה על חברות ציבוריות ופרטיות אשר עורכות דו"חות כספיים מבוקרים או אשר נכללות בדו"חות שכאלה ואשר חייבות בהגשת דו"ח מס אמריקאי
- תחולה גם לגבי חברות זרות החייבות בהגשת דוח מס בארה"ב, בין אם כפופות ל-US GAAP ובין אם לאו
- תחולה הדרגתית התלויה בשווי נכסי החברה (רלוונטיות בשנת המס 2010 לגבי חברות שבבעלותן סך נכסים שערכם שווה או גבוה מ-100 מיליון דולר ארה"ב)
- אין חובת דיווח לגבי פוזיציות מס שנלקחו לפני שנת המס 2010
- תחולה אפשרית על נישומים נוספים החל משנת המס 2011, כדוגמת תאגידי פטורים ושותפויות

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

הצהרה על פוזיציות מס שיש לגביהן ספק (UTPs) – המשך

- הגשה במועד הגשת דו"ח המס השנתי, כנספח לדו"ח
- Reconciliation עם הדו"חות הכספיים
- נדרש תיאור תמציתי של העמדה המיסויית
- נדרש דירוג ה- UTPs לפי גודל ההפרשה למס פדרלי

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

דוגמא

שינוי הטיפול בדמי ערבות (Guarantee Fees)

• נפקות לגבי ערבות חברת אם ישראלית לחובות
חברה בת בארה"ב:

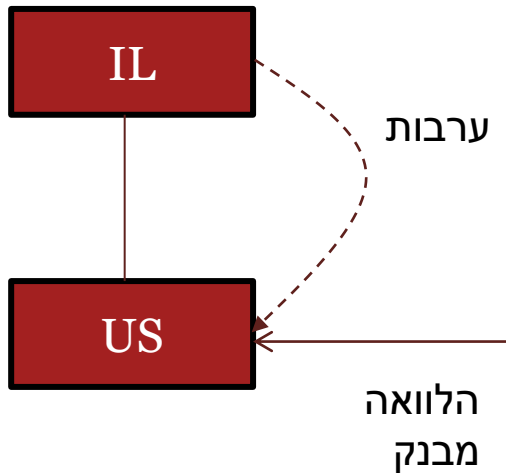
• Sourcing – דין חדש

• ככלל, חובת ניכוי מס במקור בארה"ב
בשיעור של 30%

• טענה אפשרית לסיווג דמי הערבות בדומה לריבית –
הפחתת הניכוי במקור ל – 17.5% לפי האמנה

• ניכוי ההוצאה בארה"ב על בסיס מזומן

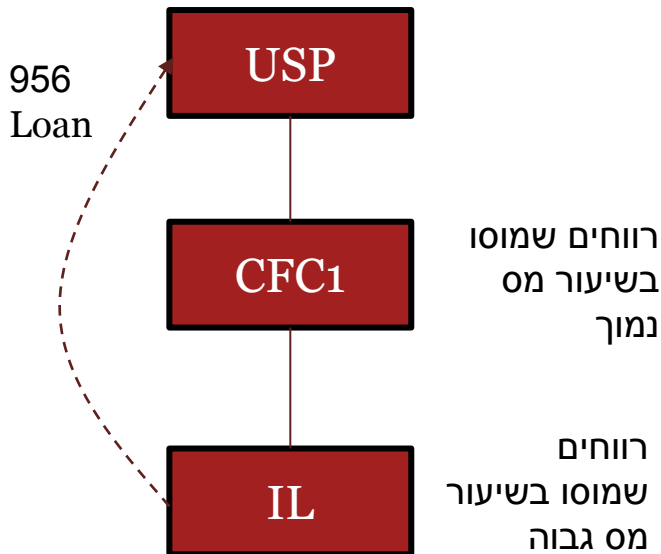
• מחירי העברה



מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

שינוי תחשיב זיכוי מס "רעיוני" בגין דיבידנד "רעיוני"
הנובע מהשקעת רווחים שנוצרו בחו"ל בנכסים
בארה"ב (סעיף 956 לקוד האמריקאי)

דוגמא: טרם התיקון



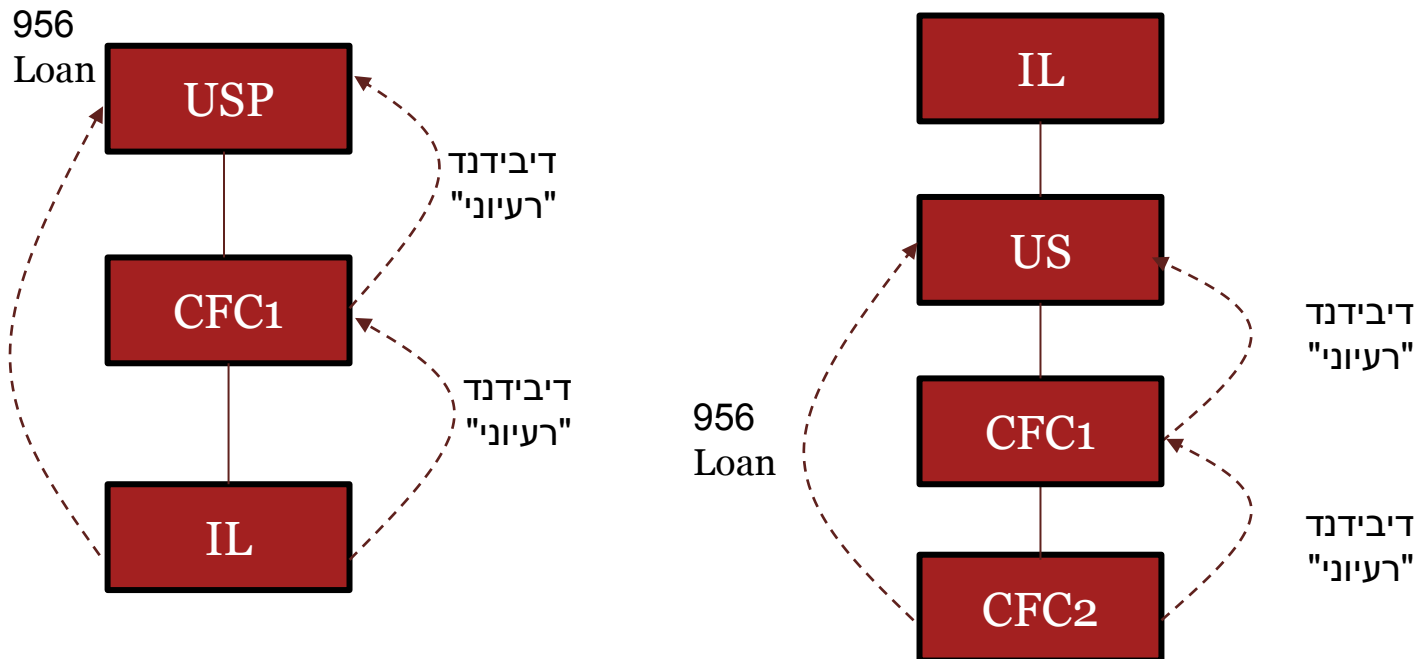
- מטרת החקיקה: מניעת ניצול הסעיף לשם העברת רווחים "סלקטיבית" לארה"ב
- תחולה לגבי השקעות בארה"ב (כולל הלוואות) שבוצעו לאחר 31 בדצמבר 2010 --> חלון הזדמנויות לתכנון לפני סוף השנה!

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה

ארה"ב

שינוי תחשיב זיכוי מס "רעיוני" בגין דיבידנד "רעיוני" הנובע מהשקעת רווחים שנוצרו בחו"ל בנכסים בארה"ב (סעיף 956 לקוד האמריקאי) – המשך

דוגמאות לאחר התיקון



מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

מיסוי יחידים

(החל משנת המס 2011, אלא אם יתוקן החוק הקיים לפני תום שנת 2010)

- העלאת שיעור המס השולי החל על יחידים. שיעור המס שיחול על מדרגת ההכנסה הגבוהה ביותר יעלה ל-39.6%
- העלאת שיעור המס על רווח הון מ-15% ל-20% (בתוספת מס מדינתי, אם חל)
- הכנסה מדיבידנד, בידי יחיד תיחשב להכנסה רגילה ותהיה חייבת בשיעור מס שולי (היינו, בשיעור מס של עד ל-39.6%), חלף שיעור מוטב של 15% אשר חל כיום במקרים רבים
- רלוונטיות לקרנות הון סיכון
- רלוונטיות לישראלים בעלי אזרחות ארה"ב

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

- מטרת החקיקה: הגברת גביית המס על הכנסות תושבים זרים שנבעו ממקור אמריקאי וכן, אכיפת דיווח על חשבונות זרים של תושבי/אזרחי ארה"ב
- החל מה-1 בינואר 2013, ככלל, כל תשלום המשולם למוסד פיננסי זר (FFI) יהיה חייב בניכוי מס במקור בשיעור של 30%
- למוסדות הפיננסיים הזרים קיימת אפשרות לחתום על הסכם העברת מידע ודיווח עם ה-IRS כדי להימנע מניכוי המס במקור
- במקרים מסויימים, סיווג מחדש של תשלומים אשר דומים במהותם לדיבידנד, ממקור אמריקאי, וכתוצאה מכך הטלת ניכוי מס במקור בארה"ב
- השלכות מרחיקות לכת על מוסדות פיננסיים וכן על קרנות השקעה

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ארה"ב

הוראות נוספות שנוספו/תוקנו

- כללים להקבלת מועד זיכוי מס זר ומועד ההכרה בהכנסה לגביה שולם המס
- שלילת זיכוי מס זר לגבי רכישות נכסים מסויימות
- כללים לגבי מיסוי רכישה עצמית של מניות
- ביטול משטר חברות 80/20
- הגבלת זיכוי מס זר לגבי פריטי הכנסה מסוימים שסווגו לעניין מקור גיאוגרפי על ידי אמנת מס

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה הולנד

מיסוי הכנסה מ-IP (מעבר למשטר Innovation Box)

- החל מה-1 בינואר 2010, הופחת שיעור המס האפקטיבי על הכנסה נטו מ-IP ל-5%
- הותרו בניכוי הפסדים הקשורים ל-IP בשיעור המס הרגיל (כיום, 25.5%)
- המשטר חל על נכסים בלתי מוחשיים שיצר נישום ונרשם בגינם פטנט (מקומי או זר), או שמקורם בפעילות מו"פ שאושרה ע"י משרד האוצר המקומי (במקרה כזה, אין דרישה לרישום פטנט)
- בתנאים מסויימים, תוכל להנות מן המשטר גם חברה המבצעת את פעילות המו"פ מחוץ להולנד.
- מומלץ לפנות בבקשת רולינג לגבי קביעת ההכנסה לגביה יחול המשטר
- חשיבות לעניין כללי CFC ישראליים

דוגמא



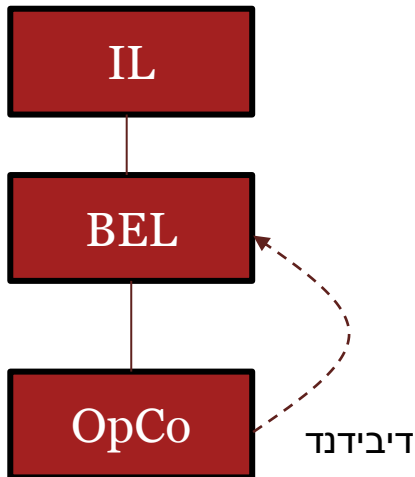
License

הכנסה מתמלוגים 100
הוצאה (80)
הכנסה חייבת 20
שיעור מס 25.5%
מס לתשלום 5.1

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה בלגיה

Dividend Received Deduction (DRD)

דוגמא



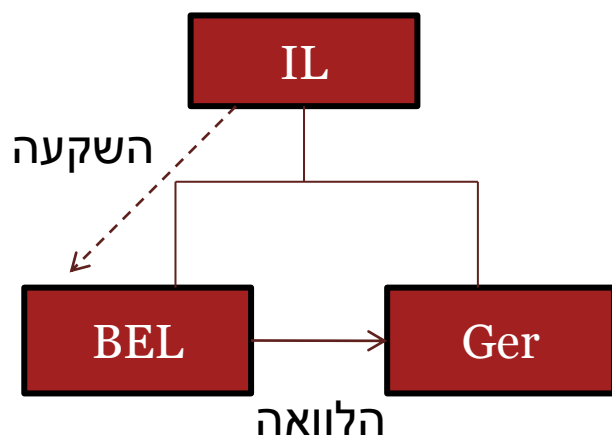
הכנסת דיב' 100
DRD (95)
הכנסה חייבת 5
שיעור מס 33%
מס לתשלום 1.65

- חברות תושבות בלגיה וסניפים בלגיים זכאים לנכות מהכנסתם החייבת נטו, 95% מהכנסות דיבידנד שהתקבלו מאחזקות מסויימות
- בעבר: דרישת החזקה של 10% לפחות או שווי רכישה מינימלי של €1,200,000 בחברה, לתקופה של שנה לפחות
- החל מה-1 בינואר 2010:

- שווי הרכישה הועלה למינימום של €2,500,000
- בוטל הפטור לגבי העמידה בתנאים הנ"ל, לגבי חברות מסויימות (כגון חברות ביטוח)
- העברת "יתרות" DRD שלא קוזזו מול ההכנסה החייבת בשנת המס הנוכחית לשנים הבאות

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה בלגיה

דוגמא



ניכוי הוצאות ריבית רעיונית (NID)

- חברות תושבות בלגיה (וסניפים בלגיים) רשאיות לתבוע בניכוי הוצאות ריבית רעיונית (NID), המחושבת על הון נטו
- שיעור ה-NID נקבע מידי שנה לפי שיעור הריבית על הלוואות זמן ארוך של ממשלת בלגיה. לשנות המס 2011 ו-2012 השיעור הוגבל ל-3.8%
- החל מה-12 בינואר 2009 ה-NID ניתן להעברה לחברה רוכשת במקרה של רה-ארגון הפטור ממס
- חשיבות לעניין כללי CFC ישראליים

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה

הודו

חובת רישום לצרכי מס – PAN

- החל מה-1 באפריל 2010, כל אדם המקבל מתושב הודו תשלום, נדרש להירשם לצרכי מס בהודו לצורך השגת מספר רישום מס (PAN)
- חובת רישום גם לגבי פעילות של תושב החוץ בהודו שאינה עולה כדי "מוסד קבע"
- מספר רישום המס יועבר למשלם לצרכי הפחתת שיעור ניכוי המס במקור
- **בהיעדרו של מספר רישום מס, המשלם נדרש לנכות מס במקור בשיעור מינימלי של 20% מן התשלום (ברוטו)**
- נפקות לעניין הפחתת שיעור ניכוי מס במקור לפי האמנה למניעת כפל מס בין הודו לישראל

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה

הודו

2012 – Proposed Direct Tax Code (DTC 2010) – תחולה החל מאפריל 2012

- שיעור מס החברות יופחת ל-30%
- שיעור ניכוי מס במקור על חלוקת דיבידנד יופחת ל-15%. בנוסף, החלת "מס רווחי סניף" לגבי הכנסות המיוחסות ל-PE (בשיעור של 15%)
- חברה זרה תחשב לתושבת מס בהודו במידה וניהולה האפקטיבי התבצע מהודו בכל עת במהלך שנת המס
- Special Economic Zone: המשך תחולת דין "ישן" לגבי נישומים המתחילים בפעילות עסקית עד ל-31 במרץ 2014. חבות במס מינימלי אלטרנטיבי (MAT) בשיעור 20%, לגבי נהנים מן המשטר המוטב
- מיסוי העברת מניות של חברה זרה אם שווי נכסיה בהודו הינו 50% ומעלה משווי השוק הכולל של נכסי החברה במהלך 12 החודשים הקודמים להעברה
- חקיקת כללי CFC לראשונה
- מחירי העברה: עיגון נושא ה- APAs בקשר לעסקאות בינלאומיות בחוק

מיסוי בינלאומי – עדכוני דין/חקיקה ברזיל

חקיקת כללי מימון דק

- החל מה-1 בינואר 2011, ריבית שתשולם על ידי חברה ברזילאית לצד קשור שאינו תושב "tax haven" תותר בניכוי בהתקיים התנאים הבאים:
 - הוצאת הריבית הכרחית לפעילות החברה המקומית
 - היחס בין סכום הלוואה שניתנה ע"י צד קשור המחזיק במישרין/בעקיפין בחברה המקומית לחלקו של אותו צד הקשור בהון החברה לא עולה על 1:2
- שלילת ניכוי הוצאות ריבית המתייחסת לחלק ההלוואה שעולה על היחס האמור
- במקרים בהם הריבית המשולמת לצד קשור תושב "tax haven" – על סך כל ההלוואות מצדדים קשורים שכאלה לא לעלות על 30% מהון החברה המקומית
- רשימת ה-"tax havens" רחבה ביותר, ומתייחסת, בין היתר, לחברות אחזקה בלוקסמבורג, ספרד ודנמרק

תודה רבה!

עמרי יניב, שותף מיסוי בינ"ל, PwC Israel
טלפון: 03-7954474
דוא"ל: Omri.Yaniv@il.pwc.com

יוסי טנא, CFO אורמת, יו"ר הועדה למיסוי בינלאומי בפורום CFO
טלפון: 08-9433938
דוא"ל: jtenne@ormat.com

PwC firms provide industry-focused assurance, tax and advisory services to enhance value for their clients. More than 162,000 people in 154 countries in firms across the PwC network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice. See www.pwc.com for more information.

"PwC" is the brand under which member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) operate and provide services. Together, these firms form the PwC network. Each firm in the network is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

©2010 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

