

כנס סוף שנת המס 2013

שקיפות והגינות בחלוקת עוגת
המס הגלובלית- רוחות חדשות
מנשבות...

עמרי יניב, עו"ד, שותף מיסוי בינלאומי PwC Israel

דורון הרמן, סמנכ"ל מיסוי גלובלי, טבע ויו"ר משותף
של תא מנהלי מסים בפורום CFO

1. מגמות במיסוי בינ"ל – הגברת השקיפות וההגינות אל מול התחרות הנמשכת בין המדינות על עוגת המס
2. כללי החנ"ז החדשים – עיקרי הצעת החוק
3. מגמות במיסוי בינ"ל בישראל על רקע ההתפתחויות בעולם
4. עדכונים נבחרים ממדינות עיקריות

1. מגמות במיסוי בינ"ל - מסגרת הדין

- עולם המיסוי הבינלאומי עובר טלטלה בסדר גודל שלא נראה מעולם. הגלובליזציה והמשברים שפקדו את הכלכלה העולמית העלו לראש סדר היום הציבורי מגוון סוגיות הנוגעות לחלוקת ה"עוגה" הפיסקאלית העולמית ולאינטראקציה בין מגוון רחב של אינטרסים
- יוזמת ה-BEPS של ה-OECD היא ניסיון ראשון לשיתוף פעולה ופתיחת דיאלוג רב לאומי בנושא
- הסוגיות הן סבוכות ביותר ומחייבות שיתוף פעולה משמעותי בין המדינות המובילות בכלכלה העולמית
- כדרכן של רפורמות מרחיקות לכת, התהליך מלווה במסרים שונים ולעיתים סותרים, הנובעים מן המתח בין האינטרסים ה"אנוכיים" של כל מדינה לבין ההכרה בצורך לשיתוף פעולה
- נדגים מתח זה באמצעות היוזמות לשקיפות בדיווח אל מול ניסיונותיהן הנמשכים של ממשלות למשוך חברות רב לאומיות לתחומן

עידוד שקיפות מס והוגנות חובת דיווח לציבור על ידי חברות (ציבוריות ופרטיות) על תשלומים לממשלות במדינות נבחרות* - הדין הקיים

אנגליה	ארה"ב	אוסטרליה	איטליה	יפן	קנדה	צרפת	רוסיה	דנמרק, פינלנד, שבדיה, נורבגיה
• לא חלה	• Dodd • Frank Act (דיון בהמשך) • הצעת חוק של סנטור Levin (ספטמבר 2013)	• רשות המסים נדרשת לפרסם נתונים ביחס לנישומים גדולים	• לא חלה	• לא חלה	• הכרזה של ראש הממשלה ביחס לחברות Extractive (יוני 2013)	• לא חלה	• לא חלה	• <u>הרשויות</u> מפרסמות נתונים לגבי שומות וכו', או שניתן להשיג מהן את האינפורמציה

* יובהר כי הנ"ל מתייחס לדיווח נוסף מעבר לנדרש על פי כללי חשבונאות.

עידוד שקיפות מס והוגנות *Dodd Frank Act 2010* (ארה"ב)

Dodd Frank Act

על מי חל: חברות ציבוריות (SEC)
בתחום הגז, הנפט והמינרלים
מה לדווח: תשלומי מס אשר שולמו
בפועל לממשלת ארה"ב ולממשלות
זרות על רווח, הכנסות וייצור. הדיווח
השנתי יעשה ברמת הפרויקט, המדינה
בה הופקה ההכנסה, והממשלה אשר
קיבלה את תשלום המס (לשנים
פיסקאליות שהסתיימו לאחר ה-30
בספטמבר 2013)
היכן לדווח: דוחות כספיים
היזמה שייכת ל: ממשלת ארה"ב
סטטוס: אומץ לראשונה על ידי ה -
SEC באוגוסט 2012, אולם מאז הוסר
וכעת כפוף לשינויים

עידוד שקיפות מס והוגנות ***Stop Tax Haven Abuse Act 2013* (ארה"ב)**

הצעת חוק Stop Tax Haven Abuse Act (ספטמבר 2013)

סנטור Levin מציע לחייב חברות SEC לפרסם לציבור נתונים לגבי מס ששולם וכן נתונים פיסקאליים לפי ישות משפטית ולהבחין בין עסקאות בין חברתיות לעסקאות צד ג'

הצעות לעידוד שקיפות מס והוגנות בעולם *BEPS Action Plan - OECD*

- תכנית הפעולה של BEPS כוללת התייחסות ספציפית לשקיפות בדיווח
- לשון תכנית הפעולה מדגישה חשיבות פיתוחן של חובות דיווח על בסיס של "פר מדינה" Country-By-Country כחלק מדרישות התיעוד בתחום מחירי העברה
- לקראת דיון בנושא בנובמבר הקרוב, פרסם ה- OECD מזכר הסוקר את האפשרויות השונות בתחום דרישות הדיווח
- המסמך מדגיש את הצורך להימנע מהטלת נטל נוסף על תאגידים רב לאומיים
- הנקודה החשובה ביותר על פי המסמך הינה חלוקת ההכנסה/ רווח בין המדינות
- המסמך סוקר מספר חלופות אפשריות לדיווח, כגון - הכנסה חייבת לפני מס פר מדינה לפי דוחות כספיים; הכנסה חייבת פר מדינה על בסיס דוחות מס; דיווח על בסיס נתונים בדוח החשבונאי (למשל – פיצול מגזרי וכו')
- המסמך מציג חלופות שונות ביחס לסוג המסים לגביהם יידרש הדיווח (ישירים, עקיפים וכו'); וכן האם להתבסס על מס במזומן/ מס צבור וכו'
- המסמך מדגיש ומכיר במורכבות הרבה סביב הנושא, במגוון הרחב של אפשרויות על יתרונותיהן וחסרונותיהן ובצורך למנוע הטלת נטל בלתי סביר על תאגידים רב לאומיים

הצעות לעידוד שקיפות מס והוגנות ישראל - הצעת חוק שקיפות וגילוי שומות מס

- "הצעת חוק שקיפות לגילוי שומות מס, התשע"ג-2013" ביוזמת ח"כ שלי יחימוביץ' מיום 13 במרץ 2013
- החוק, באם יועבר, יחייב חברות ציבוריות לפרסם את שומות המס הסופיות שנקבעו להן על ידי רשות המיסים
- מטרת החוק ליצור דיווח אחיד, הן לרשויות המס והן לרשות לניירות ערך, אשר יפורסם לציבור הרחב
- על פי דברי ההסבר, מטרתה של הצעה זו הינה הגברת השקיפות תוך כדי חשיפת חוסן הכלכלי של חברות ציבוריות בפני ציבור המשקיעים וכלל הציבור
- מדברי ההסבר עולה כי, במדינות רבות בעולם קבע המחוקק כי חברה ציבורית תפיק ותגיש דו"ח אחד בלבד הן לרשויות המס והן לכלל המשקיעים והציבור הרחב

מספר תובנות/ תהיות בנוגע להצעת החוק

1. מדוע לדרוש פרסום שומות מס? אין מקבילה לכך בהצעות/חקיקה דומה בעולם
2. מהי הרלוונטיות של דיווח על "שומות מס סופיות"? בפרקטיקה, שומה סופית עשויה לצאת רק שנים רבות לאחר שנת המס האמורה לגביה משולם המס. מהו הערך לציבור של דיווח כה מאוחר? לכאורה יש כאן פתח להצגת הנתונים באופן מטעה
3. נראה שמדובר בשומות מס סופיות בישראל. מה לגבי שומות מס מחוץ לישראל? חברה רב לאומית עשויה לשלם מיסים שונים ובסכומים משמעותיים במספר רב של מדינות. הצגה של מס ששולם בישראל הינה נטולת הקשר ויוצרת תמונה מעוותת
4. כידוע, בחברה רב לאומית תשלום מס בפועל (במזומן) הינו נתון חלקי ובעייתי, שכן יש משמעות רבה גם לדיווח החשבונאי (מיסים נדחים) שעשוי להיות שונה משמעותית

הצעת חוק דיווח תאגידי על פי מדינה

1. גובשה על ידי 10 ח"כים בשיתוף עם המכון לאחריות תאגידית ביחד עם TJN ישראל (Tax Justice Network).
2. המטרה – מלחמה ב-"תכנוני מס אגרסיביים" על ידי חברות רב לאומיות.
3. חיוב תאגידים ציבוריים בכל המגזרים לספק לרשות לני"ע כחלק מהדוחות הכספיים דוח המפרט:
 - מדינות בהן מוחזקים תאגידים קשורים
 - נתוני דו"ח רו"ה הכוללים מחזור הפעילות ועלות הפעילות, תוך הפרדה בין עסקאות בין חברתיות ועסקאות "חיצוניות"
 - שיעור מס אפקטיבי ושיעור מס סטטוטורי
 - רווח נקי לפני ואחרי מס
 - מספר מועסקים ועלות שכרם
 - תשלומים ששולמו לגופים שלטוניים והטבות שנתקבלו מהם

הצעת חוק דיווח תאגידי על פי מדינה - תובנות

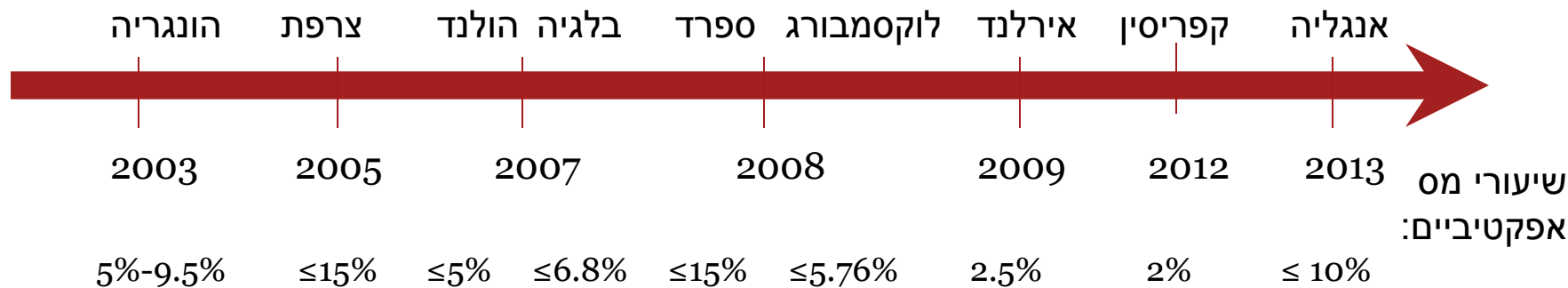
- הרבה יותר מרחיק לכת מהצעת החוק לעידוד שקיפות המס
- מטיל נטל כבד על תאגידים רב לאומיים
- ריבוי המידע – פתח להצגה מניפולטיבית
- לא ברורה התועלת למשקיעים/ציבור בקשר לחלק ניכר מהצעת החוק

1. הנושא סבוך למדי, כפי שעולה מן הדיון המעמיק ב OECD
2. העיקרון של שקיפות מסובך כשלעצמו, אך היישום מעלה בעיות רבות. מן הדיון ב OECD עולה כי כל שיטת דיווח שתיבחר טומנת בחובה בעיות לא פשוטות ופוטנציאל ליצירת תמונה מעוותת
3. יש לוודא כי המנגנון שייקבע לא יטיל נטל נוסף ומשמעותי על החברות, לאור נטל הרגולציה העצום ממילא
4. ככל שמטרת הדיווח הינה לקדם הוגנות במישור הבינלאומי אזי יש לקדמה בברכה
5. יש לשמור על חיסיון המידע של הנישומים – אין צורך לדרוש פרסום שומות המס

המגמה ההפוכה – משיכת חברות רב לאומיות

- בד בבד עם יוזמות שמטרתן לקדם שקיפות, הגינות וחלוקה "צודקת" של עוגת המס הגלובלית (בראש ובראשונה יוזמת ה BEPS), קיימת מגמה של תחרות עזה בין מדינות (לרבות חברות בכירות ב OECD האחראיות ליוזמת ה BEPS) למשוך אליהן חברות רב-לאומיות באמצעות תמריצים פיסקאליים.
- כלומר, המדינות משדרות מסר לפיו:
"צריכה להיות חלוקה הוגנת של העוגה, ובלבד שחלקי יהיה כמה שיותר גדול"...
- התמריצים מתמקדים בתחומים הבאים:
 - החזקת קניין רוחני
 - מימון
 - חברות החזקה

- במדינות רבות קיים תמריץ בדמות "Patent Box Regime" (PBR), שמטרתו לעודד אחזקת קניין רוחני (IP) בתחומי המדינה על ידי מתן הטבות מס משמעותיות לחברות על הכנסותיהן הנובעות מ-IP (למשל, פטור ממס, שיעור מס מופחת) בין המדינות המציעות הטבות אלה (והמועדים בהם התחילו להציע תמריצים אלה לראשונה):



- בישראל לא קיים משטר דומה. לצורך השוואה, שיעורי המס החלים על 'מפעל מועדף' תחת החוק לעידוד השקעות הון הינם כ – 16% / 9%

תמריצים בתחום המו"פ - R&D Incentives



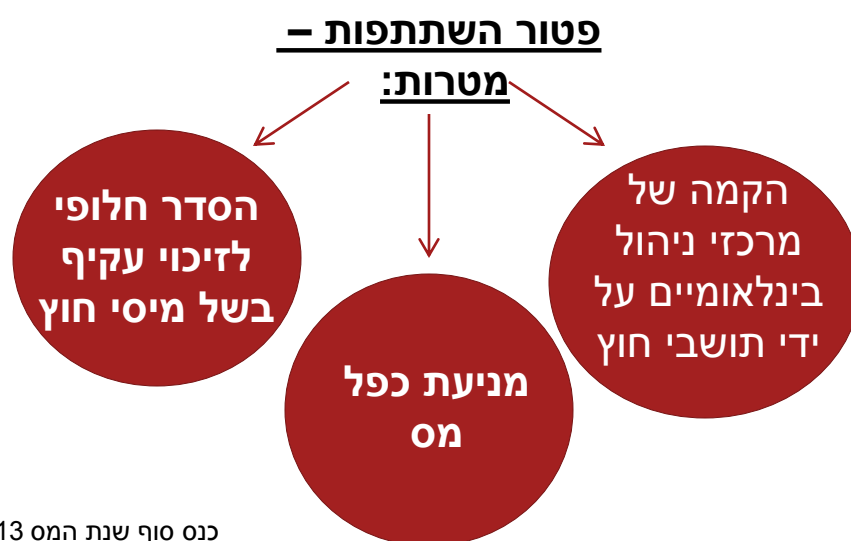
- מדינות רבות בעולם מעניקות הטבות מס מפליגות לחברות הפועלות בתחום המו"פ (בלגיה, צרפת, הולנד וכו')
- תחום תמריצי המו"פ הינו דינאמי ומתעדכן כל הזמן. מדינות רבות משנות את כללי המשחק באופן תדיר על מנת למשוך חברות R&D לתחומן

- במדינות רבות החברות ב – OECD קיימים משטרי מימון נדיבים למדי, למשל:
 - כללי CFC ב-UK - מס אפקטיבי של 5% על הכנסות מימון
- Notional Interest Deduction (NID) – ניכוי ריבית רעיוני (בלגיה ושווייץ)
 - משטרי המימון נתונים ללחץ מתמיד, אך מרבית המדינות עושות כל שביכולתן על מנת לשמר את ההטבה באופן כזה או אחר

מתן תמריצים לחברות החזקה

פטור השתתפות – Participation Exemption

- ההסדר קיים במדינות שונות בעולם, בעיקר באירופה (הולנד, לוקסמבורג, אנגליה, אירלנד)
- חברת החזקות אשר מתקיימים בה תנאים מזכים (משתנים ממדינה למדינה), תהיה פטורה ממס בגין הכנסות שונות (בעיקר רווחי הון ודיבידנדים)
- קיימת תחרות עזה שמטרתה למשוך חברות רב לאומיות להקים חברות החזקה בתחומי המדינות השונות
- נוסף על פטור ההשתתפות, מדינות רבות מעודדות חברות החזקה באמצעים נוספים, כגון – פטור מניכוי מס במקור על דיבידנד המשולם לתושבי חוץ, שילוב עם משטרי מימון IP-אטרקטיביים וכו'



דוגמא – הולנד:



- פטור ממס בהולנד על דיבידנד ורווח הון שמקורם בחברה מוחזקת זרה

2. כללי חנ"ז חדשים בישראל

- במסגרת חוק ההסדרים אמור היה לעבור תיקון משמעותי לכללי החנ"ז (CFC)
- התיקון בסופו של דבר לא נכלל בחוק ההסדרים, אך ישנה הצעת חוק נפרדת לתיקון פקודת מס הכנסה בהקשר זה (ובהקשרים נוספים) אשר צפויה לעבור לפני תום השנה
- תיקונים עיקריים ראויים לציון (על בסיס הצעת החוק):
 - הפחתת שיעור המס החל ל-15% במקום 20%
 - ביטול הזיכוי ה"רעיוני"
 - תיקון הגדרת "דיני המס החלים" לעניין חישוב ההכנסות והרווחים של החנ"ז:
מדינות אמנה – דיני המס המקומיים בכפוף להתאמות, בין היתר:
 - אי ניכוי הוצאות רעיוניות (ריבית, תמלוגים)
 - הקלה בנוגע לשינויי מבנה
 - מדינות ללא אמנה – דיני המס בישראל
 - החרגת דיבידנד שמקורו בהכנסה שמוסתה ב-15% לפחות מהגדרת "הכנסה פסיבית"
 - **מומלץ לחברות רב-לאומיות לבחון לפני תום השנה האם נדרשים שינויים למבנה הקבוצה לאור התיקונים**

3. מגמות במיסוי בינ"ל בישראל לאור התפתחויות בעולם

- לאור האווירה הציבורית, המצב הכלכלי והרוחות הנושבות בעולם, ניכרת השפעה ישירה על התנהלותן של הרשויות גם בישראל
- השפעת תכנית ה-BEPS מתחילה לתת אותותיה גם בישראל
- דוגמאות עיקריות למגמה זו כוללות, בין היתר:
 - פרשנות מצמצמת לאמנות מס (שיעור המס על דיבידנד באמנה עם שבדיה; סעיפי בעלות "שביושר")
 - מחירי העברה - בחינה מחמירה של עסקאות בין חברתיות, כגון – הסדרי $Cost +$ במרכזי מו"פ, העלאת טענות לעניין מכירת נכסים בלתי מוחשיים לאור שינויים באופי הפעילות
 - אימוץ פרשנות מצמצמת בתחום זיכוי מס זר וחנ"ז (לרבות התיקונים שהוצעו לחנ"ז)
 - תיקון כללי מיסוי נאמנויות
 - פרשנות מצמצמת לחוק עידוד השקעות הון (סעיף 51(ח))

4. שינויים מרכזיים בעולם בשנה החולפת

- ככלל, השנה החולפת התאפיינה בהיקף מצומצם יחסית של שינויים דרמטיים במשטרי המס המרכזיים
- מרבית המדינות "יושבות על הגדר" לאור תכנית ה-BEPS. בשנתיים הקרובות צפויה פעילות ניכרת בחקיקה הפנימית עם תחילת יישום ה-Action Plan של תוכנית ה-BEPS
- ראויים לציון בכל זאת השינויים הבאים:

ארה"ב

- הטלת Sales Tax בעסקאות מסחר אלקטרוני (Amazon Law)

אנגליה

- כניסה לתוקף של דוקטרינת "המהות הכלכלית" וזיכוי בגין פעילות מו"פ לחברות
- מס חברות יופחת בהדרגה משיעורו הנוכחי (23%) ל-21% החל מה-1 באפריל 2014 ול-20% החל מה-1 באפריל 2015 ואילך

אירלנד

- תקציב לשנת 2014 – אישור שיעור מס חברות בגובה 12.5%
- הצהרת משרד האוצר בדבר מחויבותו לשמור את אירלנד במשטר מס תחרותי

4. שינויים מרכזיים בעולם בשנה החולפת

גרמניה

- שלילת פטור השתתפות על דיבידנד אשר מנוכה כהוצאה אצל המשלם (חקיקה כנגד מכשירים היברידיים)

הודו

- פורסם חוזר המבהיר את אופן יישום כללי דוקטרינת ה-"המהות הכלכלית" אשר ייכנסו לתוקף החל מיום 1 באפריל 2015

צרפת

- ברמודה, ג'רזי וה-BVI צורפו ל"רשימה השחורה" של רשויות המס (NCST)
- עסקאות עם ישות המסווגת כ-NCST כפופות לכללי מס צרפתי נוקשה בתחומים שונים כגון כללי חנ"ז, ביטול פטור השתתפות, אי התרת הוצאות מימון ועוד

בלגיה

- הצעה ל"מס הוגנות" חדש שיוטל על הרווח המחולק בשיעור של 5.15% אשר יחול על חברות המחלקות דיבידנדים ואינן משלמות מס חברות על רווחיהן בשנת החלוקה

תודה רבה!

בקר באתר
הבלוגים שלנו
www.pwcblogs.co.il

בקר באתר
האינטרנט שלנו
www.pwc.com/il



©2013 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

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

PwC Israel helps organisations and individuals create the value they're looking for. We're a member of the PwC network of firms in 157 countries with more than 184,000 people who are committed to delivering quality in assurance, tax and advisory services. Tell us what matters to you and find out more by visiting us at www.pwc.com/il.

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.

