

מיסוי בינלאומי עדכונים ממדינות נבחרות

כנס סוף שנת המס 2015

27 באוקטובר, 2015

עופר פרץ, עו"ד ורו"ח, סמנכ"ל מיסוי, מלאנוקס טכנולוגיות
יאיר זורע, עו"ד, שותף מיסוי בינלאומי, PwC Israel

על הפרק

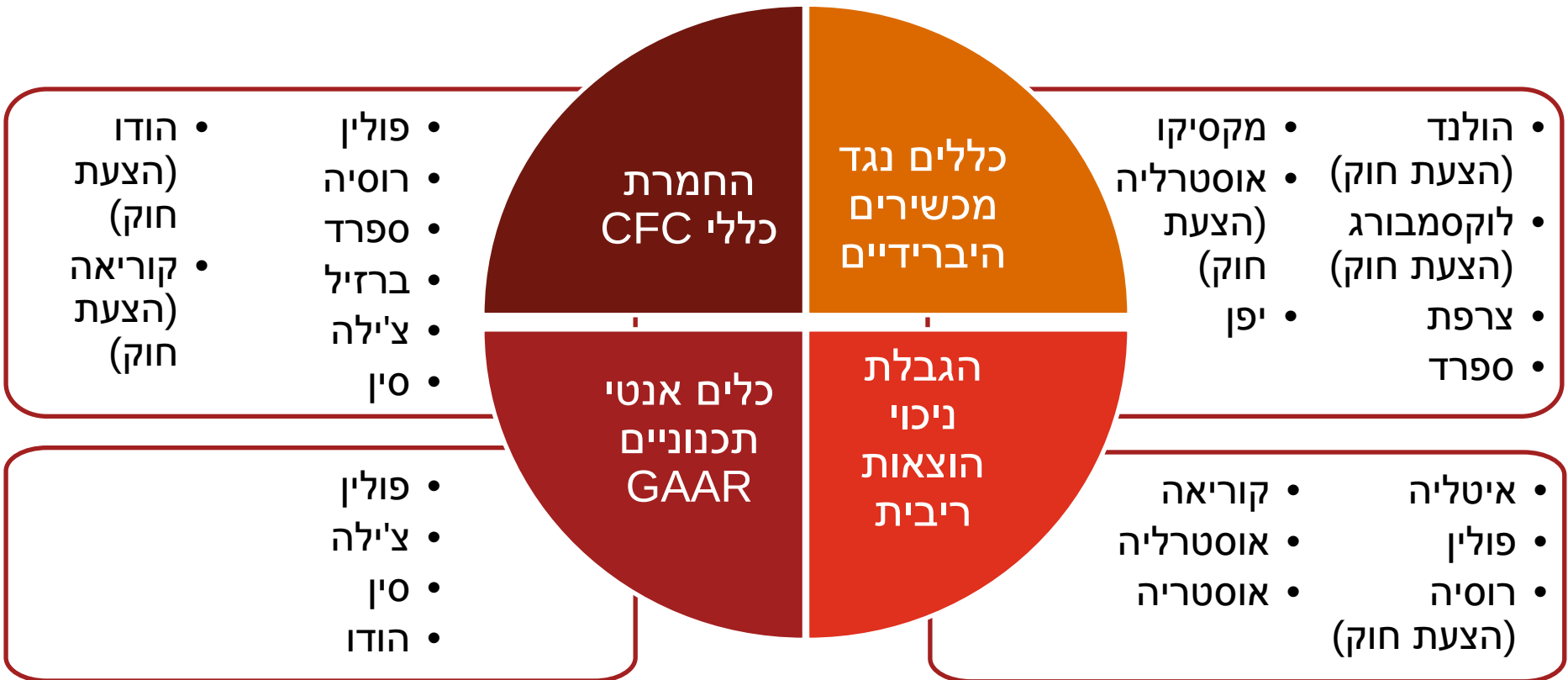
סקירת מגמות עולמיות עדכונים במדינות נבחרות

1. ארצות-הברית
2. בריטניה
3. OECD
4. ישראל
5. צרפת
6. גרמניה
7. ברזיל
8. שווייץ
9. קפריסין
10. איטליה
11. ספרד
12. האיחוד האירופי
13. הולנד
14. לוקסמבורג
15. יפן
16. סין



2014-2015: מגמות בד"ן הפנימי

מדינות נבחרות



כללים נגד הימנעות מ- PE / סיווג עסקאות מחדש

- בריטניה
- אוסטרליה

Lionel Messi

תביעה בגין העלמת מס בספרד



- תביעה בגין העלמת מס בסך €4.2 m בשנים 2007-2009.
- הטענה: העברת זכויות הדימוי לחברות בבריטניה, שווייץ, אורוגוואי ובלז הייתה ללא מהות כלכלית.
- מטרת המבנה: הימנעות ממס בספרד.

▪ <http://www.youtube.com/watch?v=PUp3mDtHrly&sns=em>

ארה"ב

הצעת התקציב לשנת 2016 מטעם ממשל אובמה

הורדת שיעור מס החברות

- מוצע להוריד את שיעור מס החברות המירבי בארה"ב ל- 28% (25% לחברות יצרניות), במקום 35% כיום.

הצעות נבחרות בתחום המיסוי הבינלאומי:

1. Minimum Tax on Foreign Income

- המס יחליף את כללי ה- anti-deferral החלים כיום.
- מוצע להטיל מס מידי בארה"ב על רווחים ממקור זר שהופקו ע"י חברות אמריקאיות ו- CFC.
- המס יוטל ללא תלות בחלוקה בפועל של הרווחים לארה"ב.
- שיעור המס: 19% בניכוי 85% מהמס האפקטיבי שמוטל על ההכנסה במדינה הזרה.

דוגמאות:

שיעור מס אפקטיבי במדינה הזרה	מס מידי בארה"ב	חישוב
0%	19%	
15%	6.25%	$19\% - (85\% * 15\%) = 6.25\%$
25%	0	$85\% * 25\% = 21.25\%$

ארה"ב

הצעת התקציב לשנת 2016 מטעם ממשל

אובמה (המשך)

2. הטלת מס חד-פעמי בשיעור של 14% על הכנסה זרה שטרם מוסתה

- אמצעי מעבר למיסוי מיידי של הכנסות ממקור זר.
- מוצע להטיל מס חד-פעמי בשיעור של 14% על רווחים צבורים של ה - CFC, שטרם מוסו בארה"ב.
- המס ישולם על-פני 5 שנים.
- בעת העברת הרווחים הצבורים לארה"ב, לא יוטל מס נוסף בארה"ב.

ארה"ב

הצעה לתיקון אמנת המודל של ארה"ב

- פורסמה במאי 2015 ע"י ה-Treasury Department.
- שינויים לאמנת המודל 2006.
- שינויים עיקריים:

1. שלילת הטבות אמנה כאשר ההכנסה מיוחסת ל- PE מחוץ למדינת התושבות של המקבל.

דוגמא (הלוואה מ- PE)

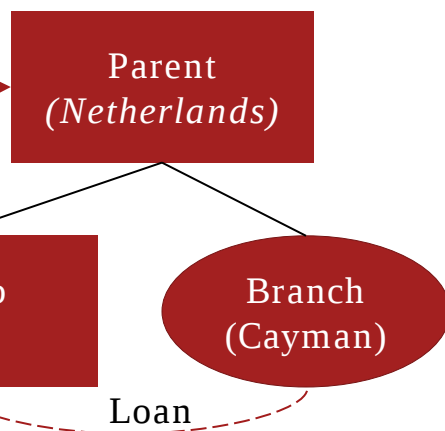
- הקטנת הכנסה חייבת בארה"ב;
- אין ניכוי מס בארה"ב על הריבית (אמנת מס);
- הכנסת הריבית לא ממוסה במדינת ה- PE (קיימן);
- הכנסת הריבית לא ממוסה בהולנד.

השלכות התיקון

- הריבית תמוסה במסגרת הדין הפנימי של ארה"ב (ניכוי במקור).

הולנד

- הכנסת סניף זר פטורה



ארה"ב

WHT: ~~X~~

ארה"ב

- מס חברות: 35%
- הוצאה מוכרת: \$100
- חסכון במס: \$35

קיימן

- הכנסה: \$100
- מס חברות: 0

ארה"ב

הצעה לתיקון אמנת המודל של ארה"ב (המשך)

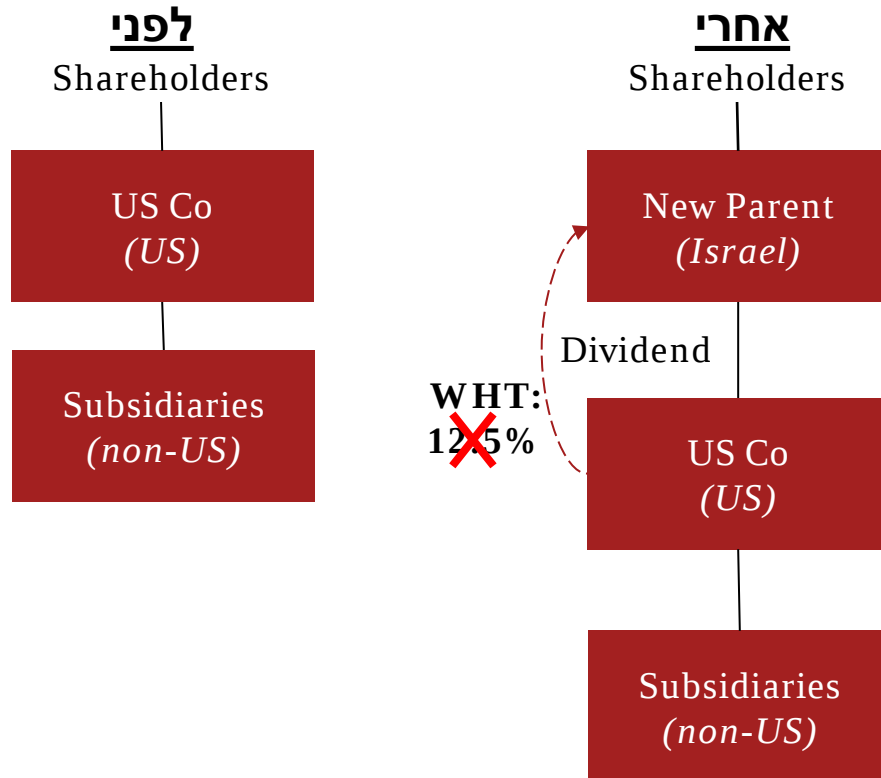
שינויים עיקריים (המשך):

2. שלילת הטבות אמנה לגבי דיבידנדים, ריבית, תמלוגים והכנסה אחרת, המשולמים ע"י חברה אמריקאית שעברה "היפוך שרוול", במשך 10 שנים מהשלמת "היפוך השרוול".

3. שלילת הטבות אמנה לגבי הכנסות מסוימות (כגון: ריבית ותמלוגים), הנהנות ממשטר מס מיוחד במדינת המקבל (צד קשור למשלם).

4. החמרת הדרישות בסעיף הגבלת הטבות.

דוגמא ("היפוך שרוול")



OECD (מה שמעבר ל- BEPS...)

מסמכי מודל ליישום דיווח Country-by-Country

▪ ב- 7 ביוני 2015 פרסם ארגון ה-OECD מסמכי מודל ליישום דיווח על בסיס מדינתי (Country-by-Country) (להלן: "דיווח CbC").

▪ מודל חקיקה

- אימוץ לצרכי דיווח CbC.
- הגדרות מונחים (group, excluded multinational enterprise group).
- קובע מי היישות בקבוצה שתידרש להגיש דיווח CbC (לרוב, ultimate parent entity).
- מוצע שדיווח CbC ידרש עבור שנות המס החל מ- 1.1.2016 ושיוגש על בסיס שנתי בתוך 12 חודשים מתום שנת המס המדווחת.

▪ מודלים של הסכמים בין רשויות מוסמכות (Competent authority agreements)

- 3 מודלים של הסכמים לחילופי מידע לצרכי דיווח CbC: הסכם מולטיילטרלי, הסכם בילטרלי (אמנת מס) והסכם לחילופי מידע.
- מוצע שרשויות המס תידרשנה לחלוק מידע עם רשויות מס רלוונטיות אחרות תוך 18 חודשים מתום שנת המס המדווחת (בשנת הדיווח הראשונה) ותוך 15 חודשים בשנים הבאות.

ישראל

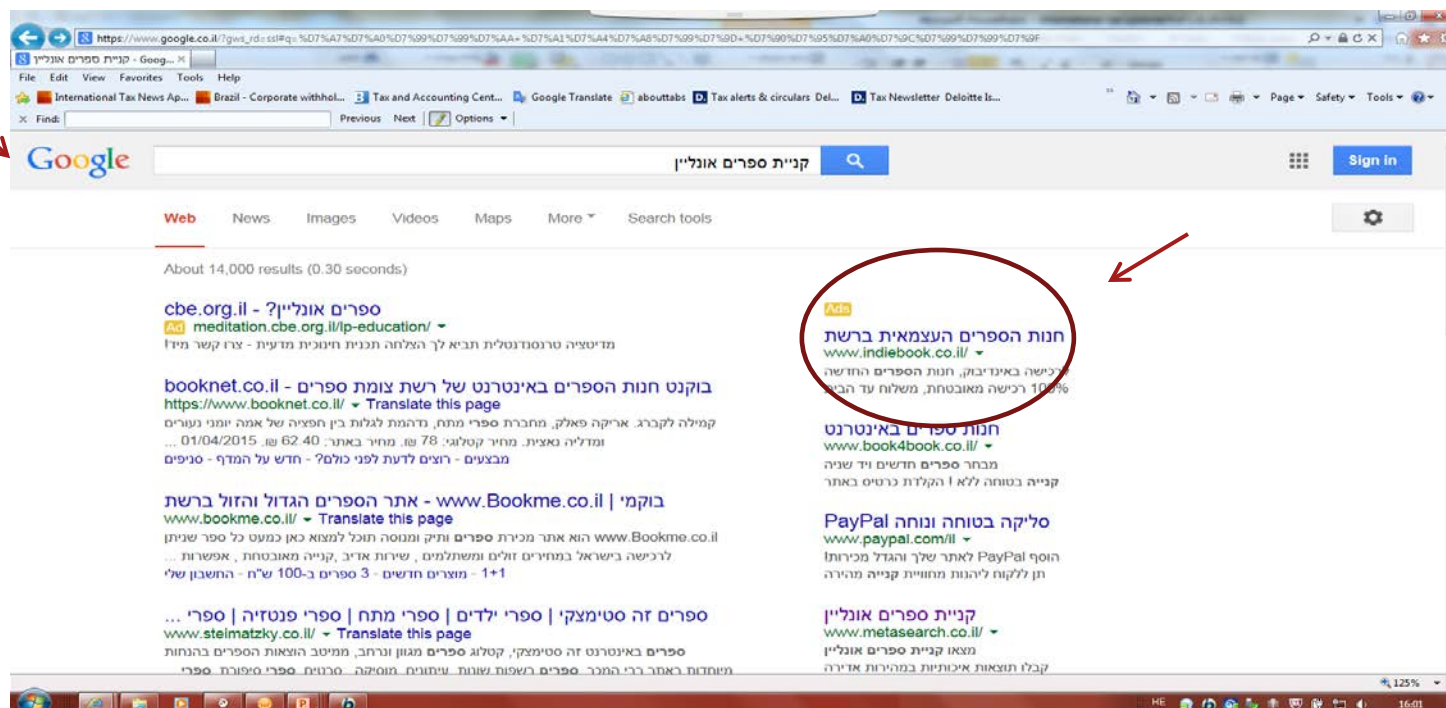
טיוטת חוזר בנושא מיסוי פעילות חברות זרות באמצעות האינטרנט

- **נושא החוזר:** מיסוי מתן שירותים בלבד באמצעות אינטרנט.
- החוזר מתמקד בשני היבטים עיקריים:
 1. הגדרת הכנסות של תאגיד זר ממתן שירותים, כהכנסות שמופקות באמצעות "מוסד קבע" בישראל;
 2. כללים בנוגע לרישום כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.
- **השלכות:** גישת מס הכנסה מרחיבה באופן משמעותי את רשת המס הישראלית על ידי שימוש ברשימת קריטריונים, המותירה חוסר ודאות רבה בנוגע לאופן מיסוי השירותים הניתנים על ידי החברות הזרות.

ישראל

טיוטת חוזר בנושא מיסוי פעילות חברות זרות באמצעות האינטרנט

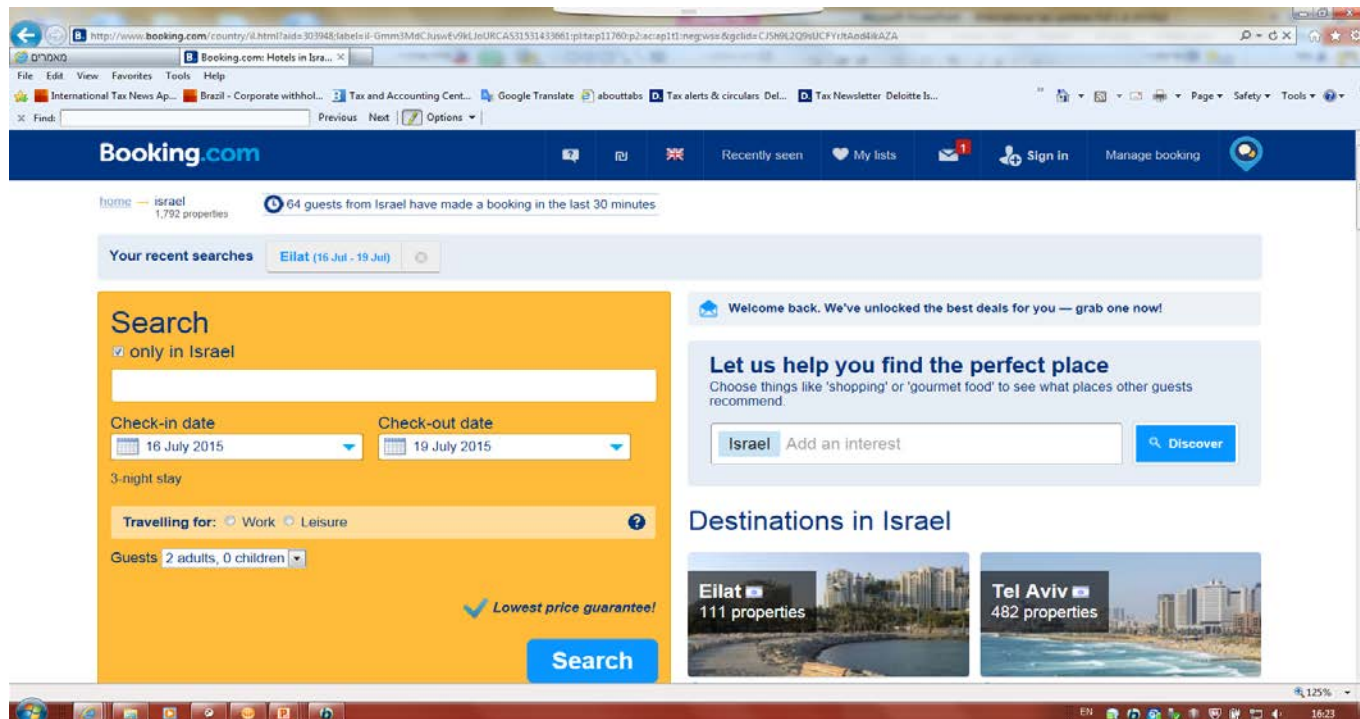
- תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש יהיה חייב ברישום כעוסק מורשה בישראל לגבי הכנסותיו משירותי פרסום ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים או משתמשים ישראלים. "האתר מקשר בין לקוח ישראלי לספקים ישראלים."



ישראל

טיוטת חוזר בנושא מיסוי פעילות חברות זרות באמצעות האינטרנט

- תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל יהיה חייב ברישום כעוסק מורשה בישראל לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותי לינה בבתי מלון והארכה בישראל על ידי צרכנים ישראלים.



בריטניה

חקיקה חדשה: Diverted Profits Tax (DPT)

- מס בשיעור של 25% על רווחים ש"הוסטו באופן מלאכותי" מבריטניה.
- תחולה במקרים כגון:

(1) הימנעות לא נאותה מ- PE בבריטניה;

(2) שימוש בישויות/הסדרים חסרי מהות כלכלית אמיתית.

- נישום הסבור שקיים סיכון מהותי (significant risk) שכללי ה-DPT רלוונטיים לגבי פעילותו, חייב ליידע את רשות המסים הבריטית לא יאוחר מ- 3 חודשים מתום שנת המס הרלוונטית (בשנת המס 2015 – 6 חודשים).
- תחולה: רווחים שיופקו לאחר ה-1 באפריל 2015.

PwC טיפ

- חוק זה עשוי לחול, בין היתר, על הקבוצות הבאות:
- ✓ קבוצות שמוכרות ישירות ללקוחות בבריטניה ואין להן PE בבריטניה;
- ✓ קבוצות שמבצעות תשלומים מבריטניה לישויות במדינות עם שיעור מס נמוך עבור שימוש בנכסים, כגון IP.

בריטניה

חקיקה חדשה: Diverted Profits Tax

דוגמא

אופן פעילות

- UK Sales Support מבצעת את כל פעולות קידום המכירות והמו"מ על תנאי החוזה.
- Swiss Co חותמת על חוזי המכר (ללא בחינה מהותית) ומייחסת לעצמה 50% מהרווח.

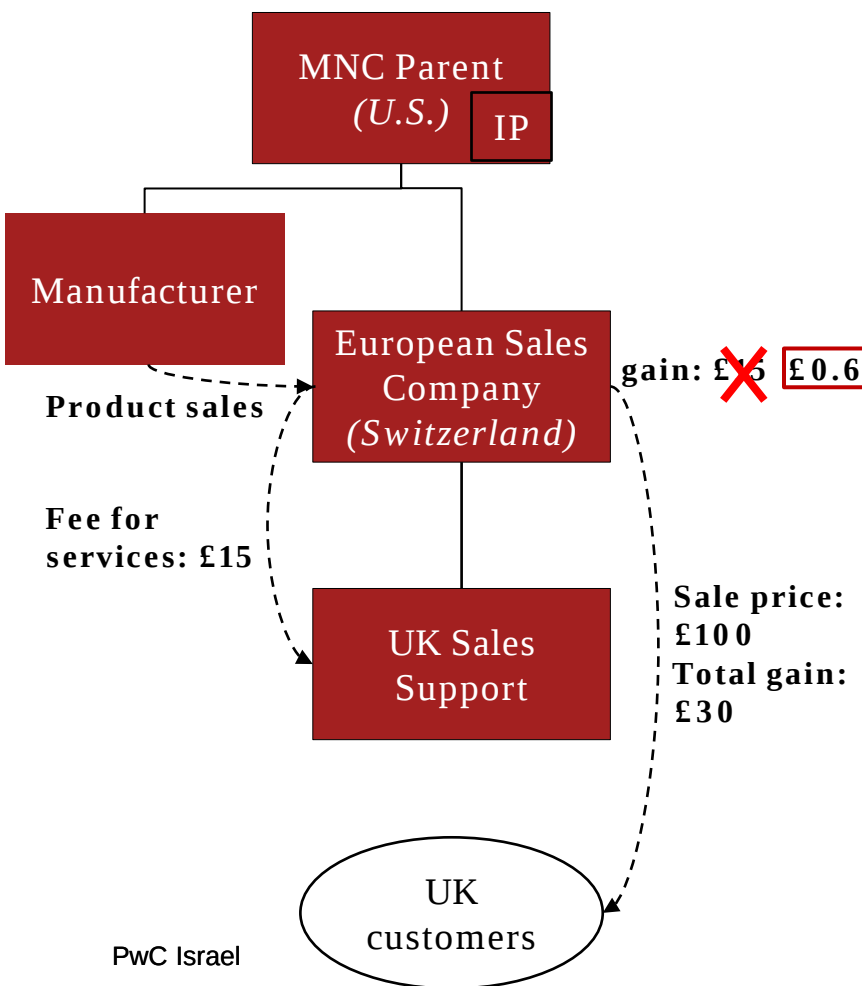
ניתוח

- קיימת הפרדה מלאכותית בין חתימה על חוזה המכר לבין פעילות קידום המכירות והמו"מ,
- קיים סיכוי סביר שאופן הפעילות הנ"ל בא למנוע היווצרות PE ל-Swiss Co בבריטניה, ו-
- המטרה המרכזית של התכנון – הפחתת מס חברות בבריטניה.

:DPT

- Swiss Co נושאת ב-2% (לא 50%) מן הסיכונים והפונקציות – זכאית רק ל-2% מן הרווח (£0.6).
- היתרה £14.4 מיוחסת ל-PE רעיוני של Swiss Co בבריטניה
- מס בבריטניה יחול על £29.4 במקום על £15.

???Move to Buy-Sell



בריטניה

תקציב הממשלה לשנת המס 2015

הורדת שיעור מס חברות

- הפחתת שיעור מס החברות מ- 20% ל- 19% (החל מ- 1.4.2017) ול- 18% (החל מ- 1.4.2020).

הצעות נבחרות בתחום המיסוי הבינלאומי:

▪ CFC – מגבלה על ניכוי הפסדים

- חברות לא תוכלנה לקזז הפסדים ולנכות הוצאות שנוצרו בבריטניה כנגד רווחים הממוסים במסגרת כללי ה-CFC. תחולה: רווחים שנצמחו החל מ- 8.7.2015.

▪ מגבלה על הפחתת מוניטין עסקי

- לא תותר הפחתת מוניטין שנרכש וכן נכסים בלתי מוחשיים הקשורים בלקוחות (customer-related intangibles). תחולה: רכישות שנעשו החל מ- 8.7.2015.

▪ שינויים במיסוי corporate debt ונגזרים (derivative contracts)

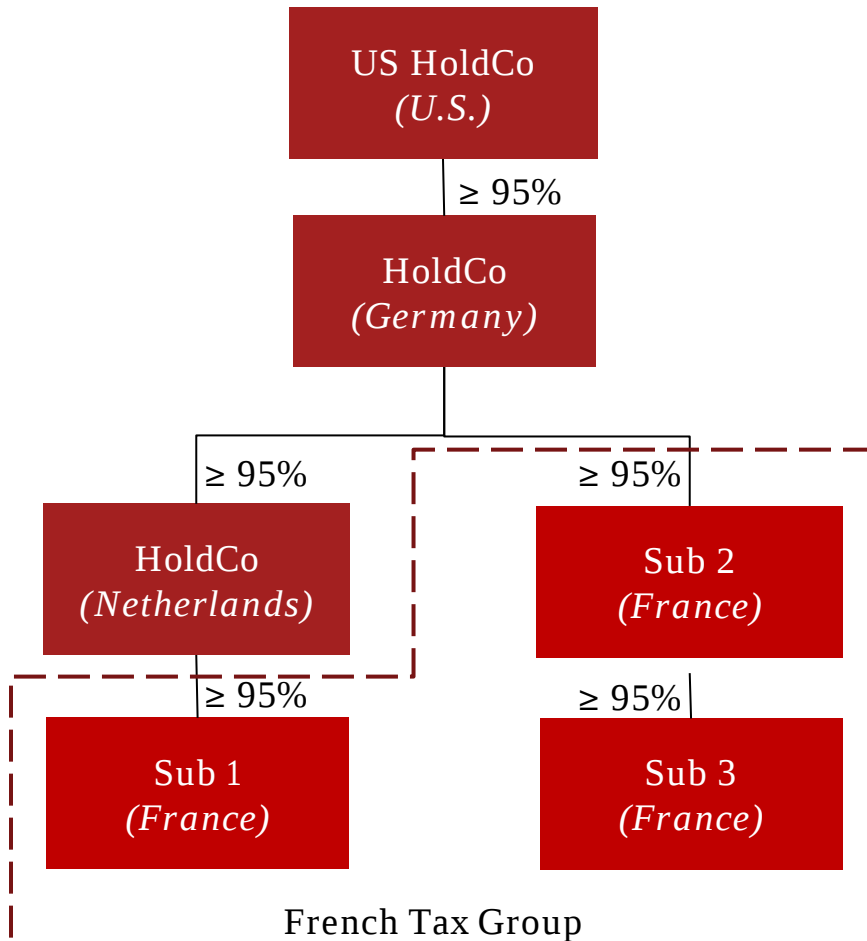
- ייקבעו כללים אנטי-תכנוניים למניעת הסדרים שמטרתם המרכזית ליהנות מהטבות מס. תחולה: ככלל, החל מ- 1.1.2016.

צרפת

חקיקה חדשה

1. איחוד פיסקאלי אופקי

דוגמא



- **רקע:** חברה-אם צרפתית שמחזיקה (במישרין או בעקיפין) לפחות 95% מהון המניות של חברות-בנות צרפתיות, רשאית להקים איחוד פיסקאלי.
- הותר להקים איחוד פיסקאלי בין חברות-אחיות צרפתיות, המוחזקות (במישרין או בעקיפין) ע"י חברה-אם תושבת EU או EEA (פרט לליכטנשטיין).
- **תחולה:** שנת המס 2014 ואילך.
- ניתן לתבוע החזרי מס בגין שנים 2012-2013 בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים.

PwC טיפ

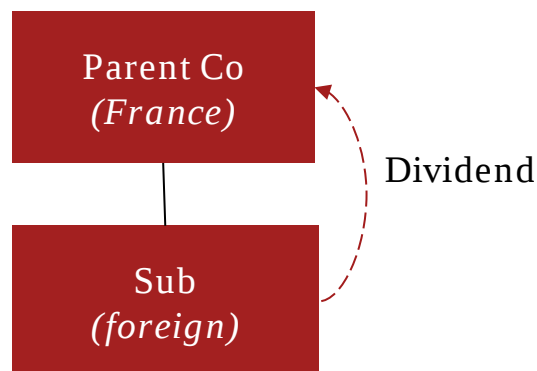
- ✓ ככל שמבנה הקבוצה כולל מספר ישויות צרפתיות, מומלץ לבחון אפשרות של הקמת איחוד פיסקאלי אופקי בצרפת ו/או תביעת החזר מס בגין שנים פתוחות.

צרפת

חקיקה חדשה (המשך)

2. פטור השתתפות – כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים

- חברה-אם צרפתית לא תהא זכאית לפטור השתתפות אם תשלום הדיבידנד מהווה הוצאה מותרת בניכוי בידי החברה המחלקת.
- תחולה:** שנת המס 2015 ואילך.



PwC טיפ

✓ מומלץ לחברה צרפתית שמקבלת דיבידנד מחברה-בת, לבחון האם הדיבידנד הותר בניכוי כהוצאה במדינת המשלם, על מנת לוודא תחולת פטור השתתפות על הדיבידנד.

הצהרת כוונות להפחית מס חברות

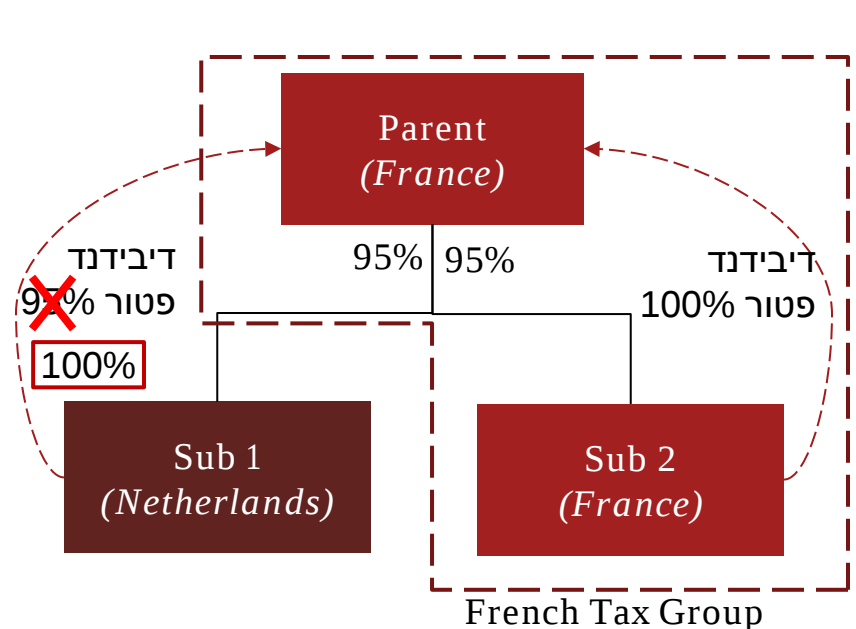
- ראש ממשלת צרפת הודיע, כי בכוונת ממשלת צרפת להפחית את שיעור מס החברות מ- 33.33% ל- 32% ב- 2017 ול- 28% ב- 2020.

צרפת

פסק דין של בית הדין לצדק של האיחוד האירופי (Steria)

רקע:

דוגמא



- **פטור השתתפות:** 95% מדיבידנד פטור ממס בצרפת (בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים); 5% מהדיבידנד כפוף למס חברות בשיעור סטנדרטי.
- **חריג:** פטור השתתפות של 100% בחלוקת דיבידנד בין חברות שהן חלק מאיחוד פיסקאלי בצרפת.
- ניתן להחיל איחוד פיסקאלי בצרפת רק על גופים הכפופים למס חברות בצרפת + החזקה מעל 95%.
- **נפסק:** אי החלת פטור השתתפות של 100% על דיבידנדים המשולמים על-ידי גופים תושבי EU שאינם זכאים להיכלל באיחוד פיסקאלי בצרפת (בהחזקה של מעל 95%) = הגבלת חופש ההתאגדות.

PCP טיפ

✓ ככל שמבנה הקבוצה כולל ישויות תושבות EU, מומלץ לבחון אפשרות של תביעת החזר מס ששולם בצרפת על 5% מסכום הדיבידנד שחולק לחברה-אם צרפתית על-ידי חברות-הבנות, שבהן חברה-אם מחזיקה לפחות 95% מהון המניות.

גרמניה

הצעת חוק משנת 2014 (Postponed)

▪ הוצאות בעסק לא יותרו בניכוי אם:

- התקבול המקביל לא נכלל בהכנסה החייבת לצרכי מס בידי המקביל (deduction/no-inclusion); או
- ההוצאות מפחיתות הכנסה חייבת במדינה אחרת (double dip).
- כרגע הליך החקיקה נדחה לצורך בחינה מחודשת.

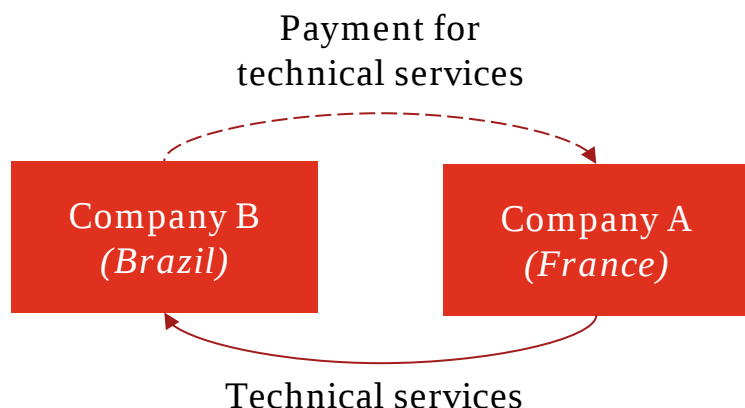


PwC טיפ

- יש להיות מודעים להצעת החוק ולעקוב אחר התפתחויות.
- מומלץ לבחון מחדש מבני מימון קיימים.

ברזיל

החלטת מיסוי בעניין פטור מניכוי מס במקור (שירותים טכניים)



- **ההחלטה:** תשלומים לאדם או ישות תושבי צרפת, עבור מתן שירותים טכניים, לא יהיו כפופים לניכוי מס במקור בברזיל.
- **ההנמקה:** "שירותים טכניים" לא מסווגים כ"תמלוגים" או כ"שירותים אישיים של עצמאי" מכוח אמנת המס בין ברזיל לצרפת.

PwC טיפ

- באמנת המס בין ברזיל לישראל "הכנסה הנצמחת ממתן סיוע טכני ושירותים טכניים" מסווגת כ"תמלוגים"; לכן, מומלץ לבחון באופן מעמיק האם ניתן יהיה ליהנות מן הפטור מניכוי מס במקור על שירותים טכניים.

ברזיל

דרישת דיווח חדשה בגין תכנוני מס אגרסיביים

- צו של ממשלת ברזיל (Provisional Measure 685)
- הצו קובע חובת דיווח בכל אחד מן המצבים הבאים:
 - פעולות שאין להן הצדקה עסקית או כלכלית מלבד חסכון במס;
 - מבנה הפעילות העסקית שאומץ על-ידי הנישום איננו "טיפוסי" מבחינה מסחרית; ו-
 - העסקאות שמתבצעות על-ידי הנישום בברזיל מופיעות בתקנות אשר יפורסמו על-ידי רשויות המס בברזיל.
- חובת הדיווח חלה עד ה-30 בספטמבר בשנת המס העוקבת.

ברזיל

הצעת חוק – ניכוי מס במקור על דיבידנדים



- **החוק כיום:** שיעור ניכוי מס במקור על דיבידנדים: 0%.
- **הצעת החוק:** להשית ניכוי מס במקור על דיבידנדים שיחולקו לתושבים זרים, מרווחים שנצמחו לאחר 1 בינואר 2016, כדלקמן:
 - ✓ תשלום למדינות זרות - 15%;
 - ✓ תשלום ל"מקלט מס" – 25%.

PwC טיפ

- השינוי רלוונטי לתשלום דיבידנד למדינות להן אין אמנה עם ברזיל.
- ✓ **לדוגמא:** ארצות הברית, בריטניה, גרמניה ושווייץ.
- שיעור ניכוי המס במקור בחלוקה לישראל לפי האמנה 15%.

הצעת חוק פדראלית – הרפורמה ה-III במיסוי חברות

מס חברות כיום

- שיעור מס החברות האפקטיבי הכולל נע בין 12% ל- 24% ומורכב ממסי חברות ברמה הפדראלית, הקנטונית והמקומית (municipal).

השינויים המוצעים כוללים

- ביטול חוקי מס מיטיבים בקנטונים;
- חקיקת כללי "Patent box" חדשים בקנטונים;
- הגדלת הוצאות מותרות בניכוי בגין מחקר ופיתוח בקנטונים.

סטטוס

- ההצעה תוגש לדיון בפרלמנט השוויצרי.
- החקיקה צפויה להיכנס לתוקף, לכל המוקדם, ב-1.1.2018 (לאחר תקופת מעבר של שנתיים).

שווייץ

פרשנות חדשה לחוזר בעניין

Swiss Principal Company

אומצה ע"י רשות המסים הפדראלית של שווייץ.

SPC – פונקציות:

- ✓ תכנון
- ✓ שיווק
- ✓ תמחור/ מכירות
- ✓ ניהול
- ✓ אדמיניסטרציה

- Swiss Principal Company - SPC – סטטוס מטיב – רשאית לייחס שיעור קבוע מרווחיה לחו"ל (במקרים מסוימים ETR של כ-5%).

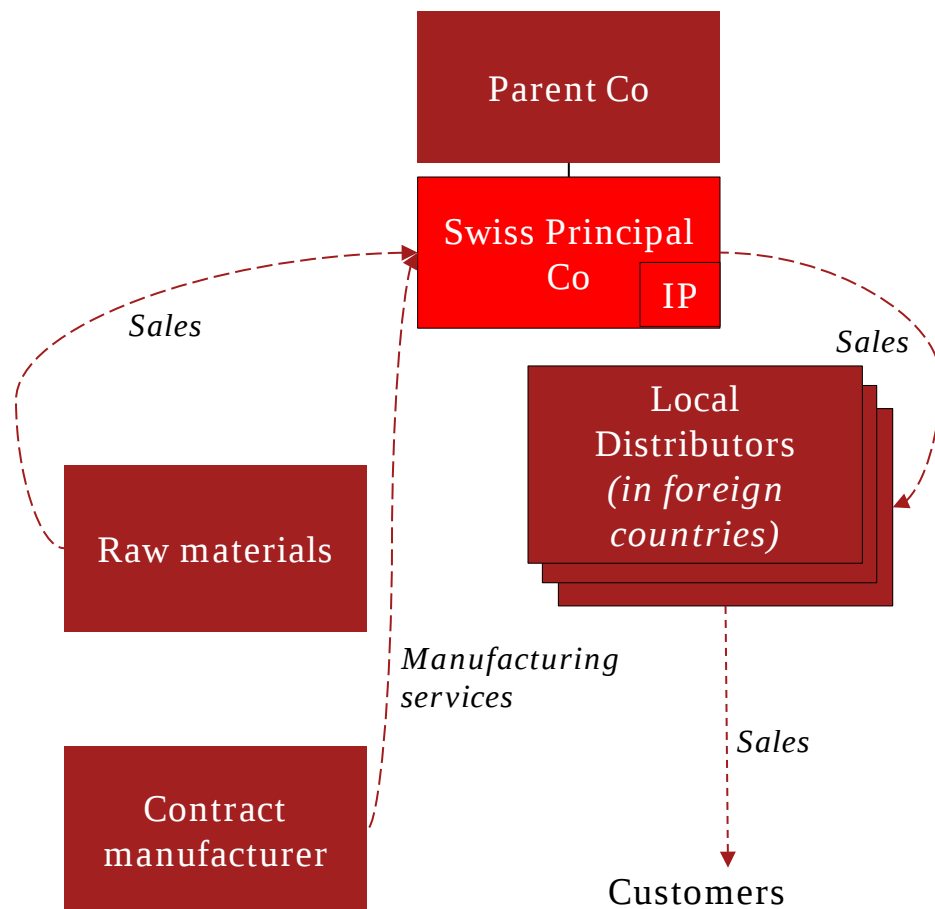
הדרישות

- ✓ ריכוז פעילות, נכסים (כולל IP) וסיכונים בשווייץ;
- ✓ הפצה מחוץ לשווייץ באמצעות חברות הפצה.

החמרה בדרישות

- יש לבסס מהות כלכלית ועסקית בשווייץ;
- יש לעבוד באופן בלעדי עם חברות הפצה מחוץ לשווייץ;
- רווח מקסימלי בידי חברות ההפצה: 3%.

תחולה: SPC חדשות – מיידית; קיימות – החל משנת מס 2016.



שוויץ

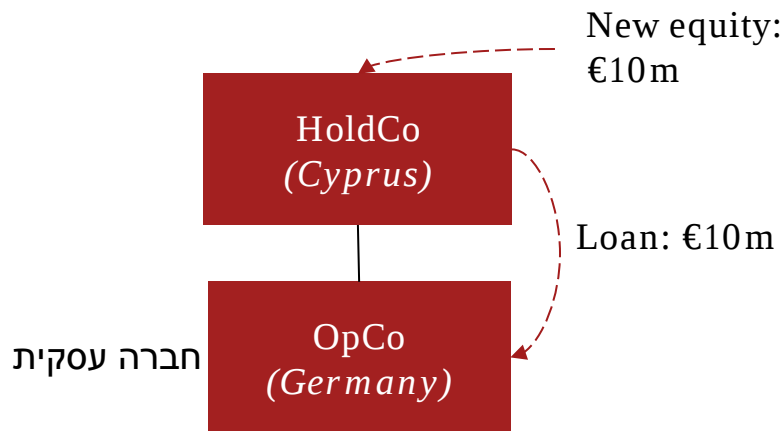
הסכם חילופי מידע עם האיחוד האירופי

- נחתם ב-27 במאי, 2015.
- החל מ- 1.1.2017 יתקיימו חילופי מידע אוטומטיים בין שוויץ וכל אחת מ- 28 מדינות האיחוד.
- המידע יכלול:
 - שמות
 - כתובות
 - מספרי נישום
 - תאריכי לידה
- מידע פיננסי אודות חשבונות הבנק (כגון: הכנסות מריבית ודיבידנד, יתרה בחשבון, הכנסות ממכירה של נכסים פיננסיים).
- הסכמים דומים צפויים להיחתם עד סוף שנת 2015 עם מדינות נוספות (מקלטי מס).

קפריסין

חקיקה חדשה – תמרץ להפחתת מינוף

דוגמא הכרה בהוצאות ריבית רעיונית על השקעה בהון (Notional Interest Deduction - NID)



שיעור תשואה על אג"ח	+ 3%
Cyprus: 4%	+3% = 7%
Germany: 1.5%	+ 3% = 4.5%

הוצאת הריבית הרעיונית שתותר בקפריסין
(כפוף למגבלות):

$$€10\text{ m} \times 7\% = €700\text{ k}$$

- מי זכאי: חברות קפריסאיות ומוסדות קבע של חברות זרות בקפריסין.
- תחולה: החל מ-1.1.2015.
- גובה ההטבה: הון מניות נפרע שגוייס החל מ-1.1.2015 x שיעור הריבית הרעיונית.
- שיעור הריבית הרעיונית = שיעור התשואה על אג"ח ממשלתי ל-10 שנים במדינה שבה נעשה שימוש בכספים בעסקי החברה + 3%; אך לא יפחת משיעור התשואה על אג"ח ממשלתי ל-10 שנים בקפריסין + 3%.
- מגבלות: ההטבה כפופה למגבלות שחלות על הכרה בהוצאות ריבית ולא תעלה על 80% מן ההכנסה החייבת של החברה הקפריסאית.
- מטרת השינוי: לתמרץ השקעה בהון ולהפחית את רמת המינוף של חברות קפריסאיות.

איטליה

חקיקה חדשה

חוק התקציב האיטלקי לשנת 2015 (בתוקף מ-1.1.2015) כולל, בין היתר, את שינויי החקיקה הבאים:

1. IP Box

מי זכאי להטבה

- חברות תושבות איטליה וסניפים של חברות זרות באיטליה (תושבות מדינות אמנה). ✓
- IP**: פטנטים, ידע תעשייתי, מסחרי או מדעי, נוסחאות ותהליכים, סימנים מסחריים.
- ההטבה**: שיעור מסוים מהכנסה שנובעת משימוש ב-IP, יהנה מהפחתת מס החברות בשיעור של 30%, 40% ו-50% (ב-2015, 2016, ו-2017 ואילך, בהתאמה).
- אפשרות בחירה**: על הנישום לבחור להחיל את החוק. הבחירה תקפה למשך 5 שנים ולא ניתן לחזור ממנה.
- רשות המסים באיטליה צפויה לפרסם תקנות מפורטות בנושא.

דוגמא (2017)

עלויות
מו"פ

$$\frac{€50}{€150} = 33.3\%$$

שיעור
ההכנסה
שזכאי
להטבה

סה"כ עלויות ייצור ה-IP

סה"כ הכנסה מ-IP

€300

66.6%

33.3%

€200

שיעור מס רגיל
(31.4%)

€100

שיעור מס
אפקטיבי (15.7%)

איטליה

צו של ממשלת איטליה

המטרה: למשוך השקעות זרות ולעודד פעילות בינלאומית של חברות איטלקיות.

שינויים מרכזיים בתחום המיסוי הבינלאומי:

1. הרחבת השימוש בהחלטות מיסוי (tax rulings)

- רשויות המס באיטליה יחתמו על הסכמים עם נישומים בנושאים הבאים (הרשימה הורחבה):
 - ✓ מחירי העברה;
 - ✓ קביעת שווי במקרה של העתקת מקום מושב אל/מחוץ לאיטליה;
 - ✓ קיום / אי-קיום של מוסד קבע ואופן ייחוס רווחים למוסד קבע;
 - ✓ מיסוי תשלומי ריבית, דיבידנדים ותמלוגים.

2. העתקת מקום מושב של חברה

- העברה של מקום מושב לאיטליה – הבסיס בנכסים לצרכי מס יקבע לפי מחיר שוק (כפוף לחריגים).

3. מיסוי מוסד קבע

- חברות איטלקיות תוכלנה לבחור שלא להתמסות באיטליה על הכנסות הסניפים הזרים שלהן בכללותם.

4. איחוד פיסקאלי אופקי

- הותר להקים איחוד פיסקאלי בין חברות-אחיות איטלקיות, המוחזקות (במישרין או בעקיפין) ע"י חברה-אם תושבת EEA/EU.

ספרד

חקיקה חדשה

החקיקה בתוקף מ- 1.1.2015, כוללת, בין היתר, את שינויי החקיקה הבאים:

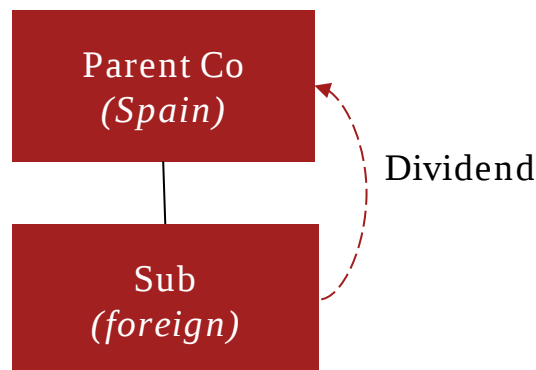
1. הפחתת שיעור מס החברות מ- 30% ל- 28% (ב- 2015); ל- 25% (ב- 2016 ואילך).

2. כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים

▪ לא תותרנה בניכוי הוצאות מימון הנובעות מעסקה עם צד קשור, אם בידי המקבל:

(1) התקבול פטור ממס או לא נכלל בהכנסה החייבת לצרכי מס; או

(2) שיעור המס הנומינלי שחל על התקבול נמוך מ- 10%.



3. פטור השתתפות – כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים

▪ חברה-אם ספרדית לא תהא זכאית לפטור השתתפות אם תשלום הדיבידנד מהווה הוצאה מותרת בניכוי בידי החברה המחלקת.

ספרד

חקיקה חדשה (המשך)

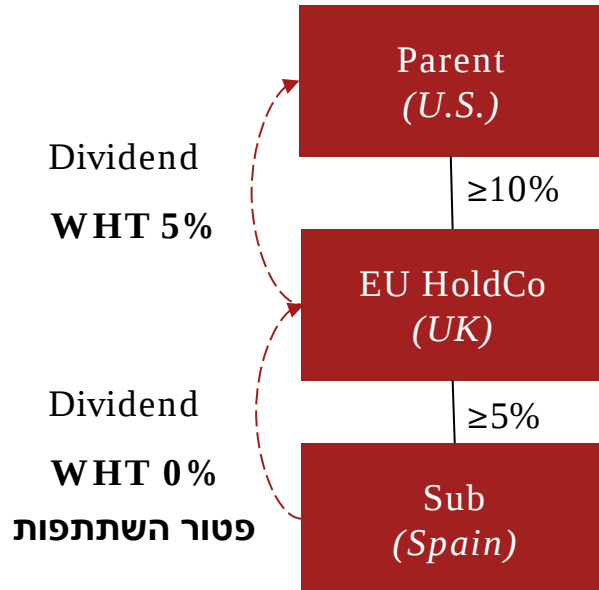
4. דירקטיבת אם-בת – החמרת דרישות

▪ נוסף תנאי חדש (GAAR):

- פטור ההשתתפות לא יחול אם רוב הזכויות ב-EU HoldCo מוחזקות ע"י יחידים/ ישויות שאינם תושבי EU;
- אלא אם EU HoldCo הוקמה ופועלת ממניעים כלכליים ועסקיים מהותיים.

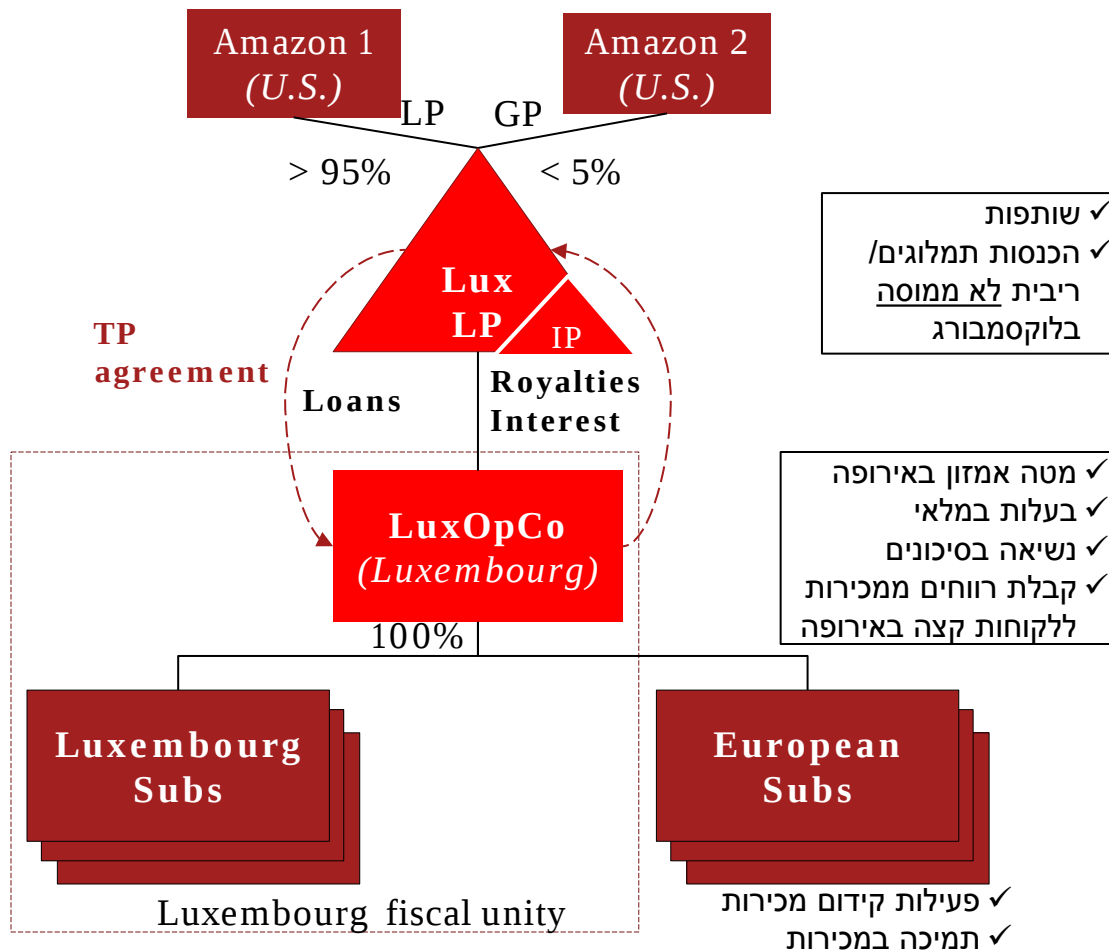
▪ מהות – דוגמאות:

- מהות כלכלית – בעלות שביושר בהכנסה (לא "צינור");
- מהות עסקית – רציונל כלכלי ומסחרי, מומחיות.



האיחוד האירופי

החלטת הנציבות האירופית בעניין אמזון



חקירת חשד לסבסוד מדינתי פסול (state aid) ע"י לוקסמבורג לחברת אמזון

- **רקע:** החלטה ראשונה במסגרת חקירה רשמית של הסכם מחירי העברה בין Lux LP ו-LuxOpCo שאושר ע"י לוקסמבורג.
- **הטענה:** ההסכם מהווה סבסוד מדינתי פסול.
- **חקירות רשמיות דומות נפתחו בעניין:** Apple (באירלנד), פינט (בלוקסמבורג) ו-Starbucks (בהולנד). החלטות בעניין פינט ו-Starbucks ניתנו באוקטובר 2015.

הולנד

הצעת חוק

השינויים המוצעים כוללים

1. **פטור השתתפות – כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים**: מוצע שחברה-אם הולנדית לא תהא זכאית לפטור השתתפות ככל שתשלום הדיבידנד מהווה הוצאה מותרת בניכוי בידי החברה המחלקת.
2. **חלוקת דיבידנד על-ידי קו-אופ הולנדי** – תחוייב בניכוי מס במקור בהתקיים שני התנאים הבאים:
 - (a) הימנעות ממס (tax avoidance) היא אחת המטרות המרכזיות של מבנה ההחזקות ו-
 - (b) מבנה האחזקות חסר תכלית עסקית אמיתית.
3. **מחירי העברה – חובות דיווח על בסיס מדינתי**
 - ✓ **קבוצות רב-לאומיות עם משרד ראשי בהולנד ומחזור מאוחד העולה על €750m** – תחוייבנה להגיש דוח על בסיס מדינתי (יכלול מידע על מחזור, רווח, מסים ששולמו ועובדים בכל אחת מן המדינות);
 - ✓ **קבוצות רב-לאומיות עם ישות בהולנד ומחזור מאוחד העולה על €50m** – תחוייבנה להכין דוח ראשי (master file) ודוח מקומי (local file) ולהגישו לרשויות המס ככל שתידרשנה.
 - **דוח ראשי** יכלול מידע על עסקי הקבוצה הגלובליים, מדיניות מחירי ההעברה וייחוס הכנסות;
 - **דוח מקומי** יכלול מידע רלוונטי למחירי העברה בעסקאות בינחברתיות שמערבות ישות הולנדית.

סטטוס

- ההצעה פורסמה על-ידי ממשלת הולנד ב-15.9.2015 ותוגש לדיון בפרלמנט ההולנדי.
- **תחולה** (ככל שתאושר): החל מ-1.1.2016.

לוקסמבורג

הצעת חוק

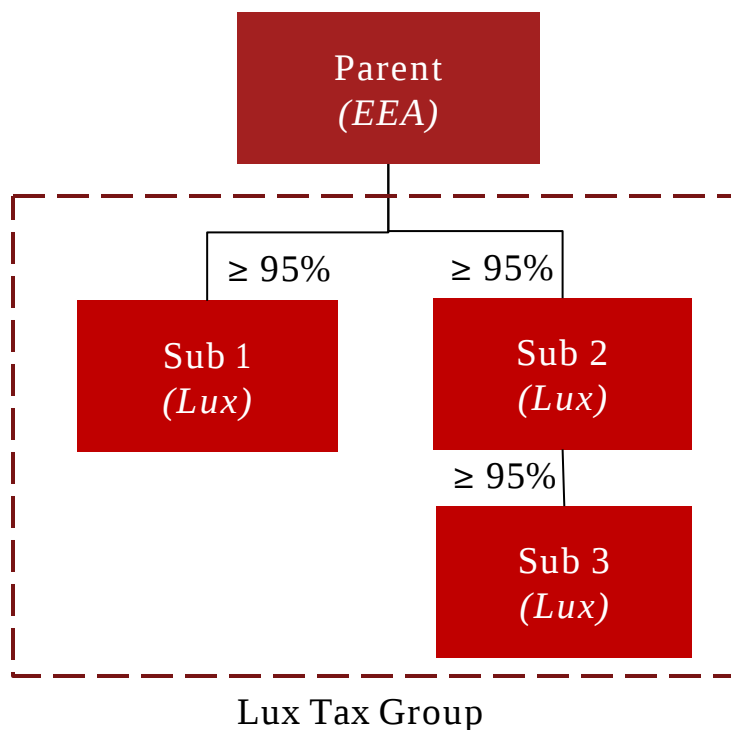
השינויים המוצעים כוללים

1. פטור השתתפות – מוצע לבטל פטור מניכוי במקור
במקרה של הסדרים חסרי תכלית עסקית אמיתית, שמטרתם המרכזית ליהנות מהטבות מס.
2. פטור השתתפות – כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים: מוצע שחברה-אם לוקסמבורגית לא תהא זכאית לפטור השתתפות ככל שתשלום הדיבידנד מהווה הוצאה מותרת בניכוי בידי החברה המחלקת.
3. איחוד פיסקאלי אופקי – מוצע להתיר להקים איחוד פיסקאלי בין חברות-אחיות לוקסמבורגיות, המוחזקות (במישרין או בעקיפין) ע"י חברה-אם תושבת EEA שכפופה למס חברות המקביל לזה שבלוקסמבורג.

סטטוס

- ההצעה תוגש לדיון בפרלמנט הלוקסמבורגי. אם תאושר, תחולת ההוראות תהא כדלקמן:
- הוראות הקשורות לפטור השתתפות יחולו על הכנסה שתחולק או תתקבל לאחר 31.12.2015;
- כל יתר ההוראות – החל משנת מס 2015 ואילך.

דוגמא לאיחוד פיסקאלי אופקי



יפן

חקיקה חדשה

החקיקה בתוקף מ- 1.4.2015, כוללת, בין היתר,

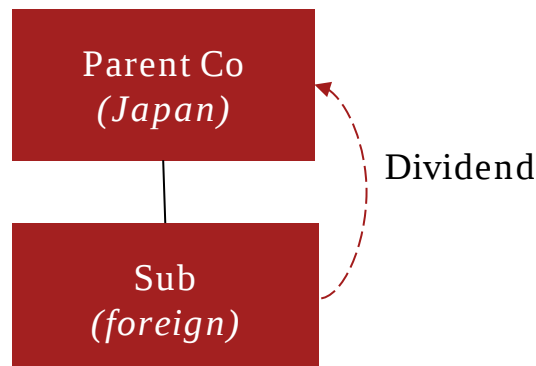
את שינויי החקיקה הבאים:

1. הפחתת שיעור מס החברות

- מ- 25.5% ל- 23.9%.

2. הפחתת הסכום שמותר בניכוי בגין הפסדים עסקיים מועברים

- לפני השינוי ניתן היה לעשות שימוש בהפסדים מועברים כנגד 80% מההכנסה החייבת.
- השינוי: ניתן להשתמש בהפסדים מועברים כנגד 65% מן ההכנסה החייבת (החל מ- 1 באפריל, 2015), וכנגד 50% מן ההכנסה החייבת (החל מ- 1 באפריל, 2017).



3. פטור השתתפות – כללים נגד שימוש בהסדרים היברידיים

- חברה-אם יפנית לא תהא זכאית לפטור השתתפות ככל שתשלום הדיבידנד מהווה הוצאה מותרת בניכוי בידי החברה המחלקת.
- תחולה: החל מ- 1 באפריל 2016 (כפוף לחריגים).

הנחייה חדשה בעניין מיסוי מכירת מניות (יישום GAAR)

Foreign
shareholders

Sale

HoldCo
(foreign)

Sub
(China)

- **נושא:** העברה עקיפה של נכסים סיניים על-ידי חברה זרה, באמצעות הסדר שהוא חסר תכלית עסקית אמיתית ושמטרתו להימנע מתשלום מס חברות בסין.
- העסקה תסווג מחדש כהעברה ישירה של נכסים סיניים ותמוסה בסין.
- **עסקה תחשב כחסרת תכלית עסקית אמיתית, בהתקיים כל התנאים הבאים:**
 - ✓ 75% או יותר משווי מניות החברה הזרה נובע מהנכסים בסין;
 - ✓ 90% משווי נכסי/הכנסות החברה הזרה נובע מהשקעות/הכנסות בסין בשנה שלפני המכירה;
 - ✓ החברה הזרה חסרת תוכן כלכלי ועסקי;
 - ✓ המס הזר שמשלם בעד העסקה נמוך מהמיסוי הפוטנציאלי אשר יחול בסין.
- **חריגים:**
 - ✓ עסקאות במניות נסחרות;
 - ✓ כאשר קיים פטור על פי אמנה (רק במכירה ישירה).

- **תוקף:** ההנחיה בתוקף מיום 6 בפברואר, 2015.

תודה על ההקשבה!

יאיר זורע, עו"ד, שותף מיסוי בינלאומי, PwC Israel

מייל: Yair.Zorea@il.pwc.com

טלפון: 03-7954465



עופר פרץ, עו"ד ורו"ח, סמנכ"ל מיסוי, מלאנוקס טכנולוגיות

מייל: oferpe@mellanox.com



בקרו באתר
הבלוגים שלנו

www.pwcblogs.co.il

בקרו באתר
האינטרנט שלנו

www.pwc.com/il



©2015 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. Please see www.pwc.com/structure for further details.

At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 157 countries with more than 208,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com.

