

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות

מס' 10.2017

א.ג.ב.,

הנדון: שינויי חקיקה מוצעים במיסוי הבינלאומי: "שליטה וניהול", "חברה נשלטת זרה", עדכון דרישות התייעוד והדיווח לגבי מחירי העברה ואפשרות למתן פטור לתושב חוץ במקרה של מס עודף בישראל.
הצעת חוק לתיקון מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז – 2017.

1. כללי

בהמשך לפרסומים קודמים של משרדנו בנוגע לשינויי חקיקה מוצעים לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), הרינו להביא בפניכם סקירה של [הצעת חוק הממשלה 1106 מיום 4 בינואר 2017](#) – לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז - 2017 (להלן: "הצעת החוק" או "התיקון"). הסקירה מבוססת בעיקר על דברי ההסבר להצעת החוק.

הצעת החוק מטפלת במספר נושאים בתחום המיסוי הבינלאומי:

- "שליטה וניהול" - קביעת חזקה ניתנת לסתירה לשליטה וניהול מישראל של חברה שהתאגדה מחוץ לישראל.
- "חברה נשלטת זרה" (חנ"ז) - הרחבת תחולת המיסוי בשל החזקה בחנ"ז, באמצעות תיקון ההגדרה של "הכנסה פסיבית", כך שהיא תחול גם על הכנסה מעסק שהתקבלה מצד קשור שמקורה ריבית, הפרשי הצמדה, תמלוגים ודמי שכירות.
- עדכון דרישות התייעוד והדיווח לגבי מחירי העברה - ייקבע דיווח בהתאם להמלצות ה-BEPS לגבי עסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים, לרבות קביעת חובות תיעוד במחירי העברה ודיווח רחב בשם country by country של חברת אם בקבוצה רב לאומית שמחזור עסקיה עולה על 3.4 מיליארד ש"ח.
- אפשרות למתן פטור לתושב חוץ במקרה של מס עודף בישראל.

נציין כי מדובר בהצעת חוק בלבד, שבשלב זה אין לה תוקף מחייב ואין וודאות לגבי הנוסח הסופי שיאושר.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד נתניה Seker - Deloitte גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה, 4250407	משרד פתח תקווה Deloitte Analytics הסיבים 7 ת.ד. 6712 פתח תקווה, 4959368	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	משרד באר שבע אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	משרד ירושלים קרית המדע 3 מנדל הר חוצבים ירושלים, 914510 ת.ח. 45396
טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info@deloitte.co.il	טלפון: 073-3994163 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il

2. "שליטה וניהול" - קביעת חזקה ניתנת לסתירה לשליטה וניהול מישראל בחברה שהתאגדה מחוץ לישראל

2.1 שליטה וניהול – רקע כללי

המונח "שליטה וניהול" מקבל ביטוי פרשני דומה בשלושה מופעים שונים בחוקי המס בישראל. האחד - בסעיף 1א לחוק מע"מ, השני - לצורך הגדרת "אזרח ישראלי" בחוק מיסוי מקרקעין והשלישי - משמש לצורך הגדרת חבר-בני-אדם "תושב ישראל" או "תושב" בפקודת מס הכנסה בסעיף 1 להגדרות נשוא התיקון.

למשמעותו של מונח זה, קיימות שתי גישות שטרם הוכרעו:

- האחת גורסת כי **מדובר בדרישה אחת** ובמונח שיש לקוראו בהינף אחד ושאינו להפריד בין חלקיו, ומשמעו **המקום שבו מתנהל "מרכז העניינים" של החברה**, בדומה למבחן שנקבע באנגליה, (Central Control & Management), דהיינו **המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות והחשובות של החברה**.
- האחרת גורסת כי מדובר בשני תנאים מצטברים, משמע - **כי יש לבחון הן את מקום ניהול החברה בהתאם למבחן האנגלי, ובנוסף את מקום השליטה (מקום בו מצויים, מן הסתם, בעלי המניות).**

פסיקה רבה ועניפה פורסמה בסוגיית השליטה והניהול. בין היתר פורסמו לעניין זה עמ"ה 130/90, 175/90 **סולל בונה** ארצות חוץ ואח' נ' פקיד שומה חיפה; עמ"ה 1029/00 **ניאגו** נ' פקיד שומה כפר סבא; ע"מ 1090/06 **ינקו וייס** אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון וע"מ 32172-05-13 חברת **שי צמרות** נגד מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה. ביום 23/8/2016 אף פורסמה **תוספת 1 לחוזר מס הכנסה מס' 4/2002** שבה הובאה עמדת רשות המסים לעניין פרשנות המונח, לאור האמור בפסקי הדין הנ"ל.

ברור כי לפי שתי הגישות גם יחד, תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; הכוונה ב"מרכז העצבים" היא **המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה"**.

2.2 עיקרי השינויים המוצעים בהצעת החוק:

ההגדרה בסעיף 1 לפקודה, בנוסחו כיום, לעניין היותו של חבר בני אדם "תושב ישראל" או "תושב" כוללת שני מבחנים חלופיים: האחד - הוא התאגד בישראל והשני - השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. המבחן השני פותח פתח לפרשנויות שונות לגבי השאלה, באילו נסיבות ייקבע שהשליטה והניהול על עסקיה של חברה שהתאגדה מחוץ לישראל מופעלים מישראל.

לצורך הגברת הוודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס, מוצע לקבוע חזקה הניתנת לסתירה שלפיה יראו שליטה על עסקים של חבר בני אדם וניהולם כמופעלים בישראל בהתקיים התנאים שבסעיף המוצע, אם לא הוכח שהשליטה והניהול נעשים מחוץ לישראל.

התנאי הבסיסי שצריך להתקיים לשם תחולת החזקה הוא, שיותר מ - 50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני האדם, מוחזקים בידי תושבי ישראל במישרין או בעקיפין. נוסף על כך, נקבעו תנאים שבהתקיימותם יש תמריץ כלכלי רב, מבחינת דיני המס, למתן פרשנות שלפיה חבר בני האדם הינו תושב ישראל:

- שיעור המס אשר היה מוטל על רווחיו, אילו לא היו רואים בו תושב ישראל, היה נמוך מ-15%.
- אילו השליטה והניהול לא היו בישראל, ולא היו רואים בו תושב ישראל, הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה גומלת, או שהיה נחשב תושב מדינה גומלת אשר יש בה משטר מס של מיסוי טריטוריאלי בלבד. לפי סעיף 196 לפקודה, "מדינה גומלת" היא מדינה ששר האוצר הודיע כי נעשה עמה הסכם בדבר מתן הקלה מכפל מס.

התיקון המוצע כאמור ניתן לסתירה הן על ידי חבר בני האדם והן על ידי פקיד השומה ועל כן אינו מייתר בחינה מהותית של מקום הפעלת הניהול והשליטה בחבר בני אדם, אשר תוסיף להתקיים לצד החזקות המוצעות. כך למשל, ייתכנו מקרים שבהם פקיד השומה יראה חבר בני אדם כתושב ישראל, גם אם תושבי ישראל מחזיקים ב-50% או פחות מאמצעי השליטה בו.

במקביל מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה ולחייב חבר בני אדם הטוען כי החזקה כאמור אינה חלה עליו, להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו, ולצרף מסמכים התומכים בטענתו. יובהר כי אין בהוראה המוצעת כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על החברה לפי סעיף 131(א)(4) לפקודה, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס בישראל.

3. "חברת נשלטת זרה" (חנ"ז) - הרחבת הכניסה לתחולת המיסוי בשל ההחזקה בחנ"ז

סעיף 75ב(ב) לפקודה קובע כי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

לפי ההגדרות בסעיף 75ב(א) לפקודה, "חברת נשלטת זרה" היא חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו הם הכנסה פסיבית. "רווחים שלא שולמו" הם רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חברה נשלטת זרה שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה.

ההגדרה "הכנסה פסיבית" כוללת הכנסות מריבית או מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מתמלוגים ומדמי שכירות, ואולם נקבע בה כי היא אינה כוללת הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד.

על פי דברי ההסבר, הניסיון מלמד שנישומים רבים מסווגים את ההכנסות של חברה תושבת חוץ בשליטתם שהן מריבית, מהפרשי הצמדה, מתמלוגים ומדמי שכירות, כהכנסה מעסק, על אף שמדובר במקרים אשר בהם, מבחינת תכלית הסעיף, ראוי לראות בהכנסות אלה כהכנסה פסיבית, שהוראות הסעיף יחולו עליה. לפיכך מוצע לקבוע כללים מבהירים לשם קביעה אם הכנסה מסוימת היא הכנסה פסיבית.

לפי המוצע, כל הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלה מאת צד קשור תיחשב כהכנסה פסיבית, וגם הכנסה מריבית והפרשי הצמדה שהתקבלה מצד שאינו קשור תיחשב כהכנסה פסיבית, אם לא מדובר בהכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד (להלן – הכנסה מעסק).

לגבי הכנסה מתמלוגים, מוצע לקבוע שככלל היא תיחשב כהכנסה פסיבית, אף אם מדובר בהכנסה עסקית, אך למעט תמלוגים ששולמו בעבור נכס שמקבל ההכנסה פיתח אותו במישרין, והמשלם אינו צד קשור למקבל התמלוגים.

לגבי הכנסה מדמי שכירות, מוצע לקבוע כי יראו כהכנסה פסיבית גם הכנסה מדמי שכירות המהווה הכנסה מעסק, אם הנכס הושכר לתקופה העולה על שנה.

לגבי הכנסה מדיבידנד מוצע להשאיר את המצב הקיים, היינו הכנסה כאמור מעסק אינה "הכנסה פסיבית".

4. עדכון דרישות התיעוד והדיווח לגבי מחירי העברה

סעיף 85א לפקודה, אשר הוסף בשנת 2002, דן בעסקאות הנעשות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, כאשר אחד הצדדים הוא תושב חוץ, או שההכנסה מהעסקה חייבת במס גם מחוץ לישראל. כאשר נעשות עסקאות בין צדדים כאלה, הם יכולים לקבוע מחיר ותנאים לעסקה שלא ישקפו בהכרח את מחיר השוק. כמו כן, צדדים קשורים יכולים באמצעות ניצול שיעורי המס במדינות השונות, לקבוע את המחיר ואת התנאים של העסקה באופן שישולם המס המינימלי.

בשנים האחרונות ניכרת מגמה של עלייה בחלקם היחסי של תאגידים רב-לאומיים בסחר העולמי ועלייה ביכולת שיתוף הפעולה ביניהם, עקב התפתחות אמצעים טכנולוגיים. מגמה זו, יחד עם הפיתוח המתמיד של דיני המס במדינות שונות, מגבירים את חשיבות הסדרת הנושא.

ביום 5 באוקטובר 2015 פרסם ה-OECD, במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base erosion and profit shifting), תכניות פעולה בדבר שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב-לאומיים. אחת מאלה היא תכנית פעולה מספר 13 (Action 13), הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה - מחירי עסקאות בין צדדים קשורים במדינות שונות (להלן – תכנית פעולה 13). על רקע פרסומי ה-OECD האמורים והתפתחות תחום מחירי העברה בארץ ובעולם, וכדי לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום זה, מוצע לעדכן את דרישות התיעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף את התפתחות התחום מאז חוקק הסעיף וכן יחדד, יבהיר ויפשט את דרישות התיעוד, כך שיעמדו באמות המקובלות במדינות רבות.

התיקון המוצע יאפשר לרשות המסים לקבל מידע רחב יותר על תאגידים רב-לאומיים הפועלים בישראל ופעילותם בעולם. המידע יאפשר לרשות המסים לטפל בנישומים אלה באופן יעיל יותר.

במסגרת תכנית פעולה 13 נקבע, בין השאר, שדרישות התיעוד יכללו דוח בשם Country by Country. דרישות הדוח יחולו רק על חברות שמחזור העסקים המאוחד שלהם עולה על 3.4 מיליארד ש"ח. הדוח יכלול מידע על כלל הישויות בקבוצה רב-לאומית, ויאפשר ניתוח של הפעילות העולמית שלה כדי לוודא שמחירי עסקאותיה המדווחות משקפות את מחיר השוק ותנאיו. הדוח ייתן כלים לראיית פעילות כלל הקבוצה ברמה מפורטת. התיקונים

המוצעים תואמים את הדרישות האמורות ועולים בקנה אחד עם סעיפים באמנות למניעת מסי כפל שישראל צד להן.

לאור האמור, מוצע לחייב קבוצה רב-לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה (ישות-אם חלופית), היא תושבת ישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה. דוח לשנת מס יוגש עד תום שנת מס העוקבת. כמו כן מוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע את הנתונים שיש לכלול בדוח.

מוצע גם לקבוע כללי תיעוד ודיווח חדשים אשר יציגו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושאים של מחירי העברה וכן לקבוע כי דרישות התיעוד במחירי העברה, לפי סעיף 85א לפקודה, יחולו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב לאומית.

5. אפשרות למתן פטור לתושב חוץ במקרה של מס עודף בישראל

סעיף 16א לפקודה קובע כי שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לתושב חוץ, אם סכום המס שהוא שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל.

מוצע להבהיר כי ניתן לתת את ההקלה האמורה גם באמצעות פטור ממס, כאשר תושב החוץ טרם שילם את המס.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח אלונה מירון, שותפה, מנהלת חטיבת המס ומנהלת מחלקת ליווי עסקאות בינלאומיות, טל': 03-6085540

גיא אטיאס, מנהל מחלקת מחירי העברה, חטיבת המס, טל': 03-6086129

רו"ח אייל אלטחן, מנהל, מחלקת מיסוי בינלאומי, חטיבת המס, טל': 03-7181669

עו"ד אמיר ברנד, סניור בכיר, מחלקת מיסוי בינלאומי, חטיבת המס, טל': 03-7181828

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.