



אם אינך רואה מייל זה לתץ כאן.



CLIENT UPDATE



## ה-OECD מפרסם טיוטת הצעה לשינוי מהותי בעקרונות המיסוי הבינלאומי

11/11/2019

ב- 8 בנובמבר 2019 פרסם ה-OECD את המסמך "Global Anti-Base Erosion Proposal" – Pillar Two ("GloBE") המציע שינויים משמעותיים לעקרונות מיסוי בינלאומיים ומבקש להחיל מס בשיעור מינימלי על חברות בינלאומיות אשר פועלות באמצעות חברות בנות מחוץ למדינת התושבות של חברת האם, בין היתר, בדומה ל-GILTI האמריקאי (להלן: "ההצעה").

ההצעה היא חלקו השני של השינוי המוצע על ידי ה-OECD לעקרונות המיסוי הבינלאומי במטרה לגבש קונצנזוס בינלאומי לחלוקת זכויות מיסוי הפעילות הדיגיטלית מתוך הכרה שהעקרונות החדשים, משיאומצו, יחולו גם על פעילויות עסקיות שאינן דיגיטליות. החלק הראשון הציע בסיס חדש לייחוס רווחים של תאגידים ולמיסויים, אשר אינו תלוי בנוכחות פיזית של התאגיד במדינה מסוימת, אלא מבוסס על היקף המכירות של התאגיד באותה מדינה לצרכני-קצה (לחץ כאן לצפייה בחוזר הסוקר הצעה זו).

### רקע

בחודש מאי 2019 פרסם ה-OECD תכנית, אשר במסגרתה זיהה שתי סוגיות מרכזיות להסדרה – מיסוי רווחים מפעילות דיגיטלית ומיסוי בשיעור מינימלי של פעילות באמצעות חברות בנות. ההצעה עוסקת בסוגיה השנייה. מטרת ההצעה היא לקבוע מס בשיעור מינימלי לחברות רב-לאומיות, שייגבה במדינת התושבות של חברת האם של הקונצרן הרב-לאומי, ולשם כך היא מציעה מספר מרכיבים, אשר כל אחד מהם כשלעצמו מהפכני. ההצעה הגיעה על רקע האתגר הספציפי של מיסוי חברות הפועלות בתחום הדיגיטלי, אך היא בעלת משמעות מרחיקות-לכת לכל קונצרן רב-לאומי היות שהכללים המוצעים בה לא יוגבלו רק לתחום הדיגיטלי.

### פרטי ההצעה

ההצעה מבקשת לקבוע מעין "רצפת מס" שתגביל את תחרות המס בין המדינות ותקטין את התמריץ של חברות רב-לאומיות להסיט רווחים בין משטרי מס. ההצעה מורכבת מארבעה כללים מוצעים:

1. **כלל הכללת הכנסה** – מדינת התושבות תהיה זכאית למסות את חברת האם על הכנסה של חברת בת זרה (ובמקרה של מדינות בהן נהוגה שיטת הפטור להכנסות ממקור זר גם הכנסה של סניף אשר פועל במדינה זרה), אם הכנסה זו מוסתה בשיעור מס נמוך מהשיעור המינימלי שייקבע. שיעור המס שייגבה בפועל יהיה הפער בין המס ששולם לשיעור המס המינימלי. זהו מנגנון הדומה ל-GILTI, שאומץ במסגרת רפורמת המס האחרונה בארה"ב, והלכה למעשה הרחבה ניכרת של המנגנון המוכר כמיסוי חברה נשלטת זרה (חנ"ז או CFC), כך שיחול גם על הכנסות מעסק החייבות במס בשיעור הנמוך מהשיעור המינימלי שייקבע. כלל זה מעורר כמובן שאלות רבות: איך ייקבע בסיס המס של חברת האם – האם יתבסס על הדיווחים החשבונאיים, ואם כן, אילו התאמות תבוצענה להפרשי עיתוי ולהפרשים קבועים? מה יהיה שיעור המס המינימלי? כיצד יש לשלב בין הכנסות החייבות בשיעורי מס שונים במדינת חברת הבת? האם יחידת המדידה לקביעת החבות במס בשיעור המינימלי תהיה שנת הכספים או שמא יהיה החישוב מצטבר, כך שלמשל יוכר קיזוז הפסדים משנים קודמות לענין חישוב מיסוי חברת-הבת הזרה?

2. **כלל למיסוי תשלום לחברה קשורה שמוסה בחסר** – על פי כלל זה, מדינה תהא זכאית שלא להתיר לחברה הוצאה או למסותה במס נוסף (לרבות בדרך של ניכוי במקור) בגין תשלום לחברה קשורה, אם תשלום זה יחויב אצל החברה הזרה בשיעור מס נמוך מהשיעור המינימלי. ניתן למצוא בכלל המוצע השפעה של ה-GOOGLE TAX שאומץ לפני מספר שנים בבריטניה ושל ה-BEAT שאומץ במסגרת רפורמת המס בארה"ב.

3. **כלל** שיאומץ באמנות למניעת כפל מס, שיאפשר למדינת תושבות לעבור משיטה של פטור ממס לזיכוי בגין מסים זרים לגבי הכנסה שמוסטה במדינה הזרה בשיעור מס הנמוך משיעור המס המינימלי, אם מקורה במוסד קבע או בנכסי נדל"ן. כלל זה יהיה פחות רלבנטי למחוקק הישראלי, היות שבישראל קיימת שיטת זיכוי בגין מסים להבדיל משיטת הפטור הנפוצה יותר במדינות אירופה.

4. **כלל של ניכוי במקור של תשלומים** – כלל שנועד להשלים את הכלל השני, ועל פיו ניתן יהיה לנכות מס במקור מתשלומים שימוסו אצל המקבל בשיעור מס, הנמוך משיעור המס המינימלי. כמו כן, על פי כלל זה הזכאות להטבות מכוח אמנות מס תחול רק לגבי הכנסות, שמתחייבות במדינה של מקבל הכנסה לפחות בשיעור המס המינימלי. כלל זה עשוי כמובן ליצור כפל מס ולא ברורה מידת החפיפה של כלל זה עם הכלל השני.

ה-OECD מציע לבסס את חבות המס של קונצרנים רב-לאומיים על הדו"חות הכספיים שלהם, בתנאי שהם מדווחים בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים (GAAP). כך לדוגמה, הרווח המאוחד של חברת אם כולל את הרווחים של חברות הבת, ועל פי רווחים אלה, ושיעורי המס ששולמו במדינות הזרות, ייקבע האם המס ששולם עומד בשיעור המינימלי או לאו, והאם יש למדינת התושבות של חברת האם, זכות מיסוי שירית בגובה ההפרש בין המס ששולם לבין שיעור המס המינימלי. חשוב לזכור, שהצעה זו ראשונית, וכל אימוץ של הכללים המצויים בה, גם אם יוסכמו על-ידי מדינות ה-OECD, יחייב שינויי חקיקה ותיקון אמנות מס.

## **השלבים הבאים**

ארבעת הכללים המוצעים במסגרת ההצעה הם כלליים ומעוררים שאלות רבות הן במישור העקרוני והן לגבי אופן יישומם. ה-OECD פרסם את ההצעה עם בקשה להערות עד ה-2 בדצמבר, 2019, לגבי שלושה נושאים מרכזיים:

1. השימוש בדוחות הכספיים המדווחים כנקודת המוצא לחישוב בסיס המס - סוגיות של הפרשי עיתוי בין הדוחות לרשויות המס, סוגי דיווחים שונים ברחבי העולם, חברות שאינן חייבות בדיווח כספי בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים ועוד.
2. סוגיית השילוב בין הכנסות שממוסות בשיעורי מס שונים, ואופן קביעת שיעור המס האפקטיבי לצורך דיווח במדינה התושבות של חברת האם.
3. קביעת חריגים לכללים המוצעים ותנאי סף לתחולת הכללים. נזכיר, למשל, שלגבי החלק הראשון בהצעת ה-OECD למיסוי הכנסות דיגיטליות מדובר על חברות עם הכנסה שנתית של לפחות 750 מיליון יורו.

## **משמעויות ראשוניות**

ההצעה מהפכנית, גם אם ניתן למצוא בה ביטוי לכללי מיסוי שאומצו לאחרונה בארה"ב, ואם תתקבל, תייצג שינוי חד בעקרונות המיסוי הבינלאומי. אימוץ עקרונות ההצעה יחייב שינויי חקיקה ותיקונים של אמנות מס, והדבר נכון גם לגבי ישראל.

אימוץ העקרונות המוצעים ישנה את זירת המס לחברות ישראליות רב-לאומיות וגם לחברות זרות הפועלות בישראל ונהנות, למשל, משיעורי מס מועדפים מכוח חוק עידוד השקעות הון. מומלץ לעקוב אחרי ההתפתחויות הצפויות בעתיד הקרוב.

למשרדנו ניסיון רב בליווי תאגידים רב לאומיים בגיבוש מתווי מס לפעילותם במדינות השונות, ובייצוג בהצלחה במחלוקות בנושאים אלה מול רשויות המס ומול בתי המשפט.

פרטי קשר

<u>קרן שטרית</u> שותפה מחלקת מסים	<u>שאול גרוסמן</u> שותף מחלקת מסים	<u>מאיר אקוניס</u> שותף מחלקת מסים	<u>אלדר בן-רובי</u> שותף, מוביל מחלקת המסים
---	--	--	---

<u>נטלי אנור</u> שותפה מחלקת מסים	<u>עמרי דוידוב</u> שותף מחלקת מסים	<u>ד"ר מיכאל בריקר</u> שותף מחלקת מסים
---	--	--

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן