



שקל ושות' ע"ד
Shekel & Co Law offices

מחלקת מיסוי בינלאומי מבזק

רוסיה – שינויים בחקיקת המס
אינדונזיה – החלטת בית משפט בנושא "בעלות שביושר"
צרפת – משטר איחוד דוחות המס מפר את אמנת ה-EC
גרמניה – שינויים במסגרת חוק מס הכנסה לשנת 2009
סין – שינוי שיטת המע"מ

מבזק מספר 2, 9 בפברואר 2009

מחלקת המיסוי הבינלאומי במשרד שקל ושות' עומדת לרשות לקוחות המשרד במתן פתרונות כוללים לפעילותם של חברות ויחידים ישראלים מחוץ לישראל, לרבות תכנוני מס בינלאומיים, הקמת מבני פעילות בינלאומיים וליווי פעילותם מחוץ לישראל, קבלת אישורים מקדמיים (pre – ruling) מרשויות המס, הסדרי מס עם רשויות המס ומתן חוות דעת משפטיות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד יניב רוג, מנהל מחלקת המיסוי הבינלאומי במשרד שקל ושות'.

מספר טלפון : 03-6070300
דואר אלקטרוני : yanivr@slw.co.il

רוסיה – שינויים בחקיקת המס

ביום 26 בנובמבר 2008, אושרה בידי נשיא רוסיה הצעת חוק אשר מכילה שינויים רבים לחקיקת המס הרוסית, לאחר שזו אושרה בשני הבתים של פרלמנט הרוסי. רוב השינויים המוצעים נכנסו לתוקף החל מה-1 בינואר 2009. עיקרי השינויים הינם כדלקמן.

הפחתת מס החברות

בחקיקה החדשה, הופחת שיעור מס החברות הרוסי משיעור של 24% לשיעור של 20%, כאשר חלק המס הפדראלי המהווה 6.5% משיעור מס החברות הופחת ל-2.5% בלבד. המס האזורי העומד על 17.5% ימשיך לחול גם לאחר כניסתה לתוקף של החקיקה החדשה.

הורדת שיעור מס החברות הרוסי ל-20% עשויה לחשוף חברות רוסיות הנשלטות, במישרין או בעקיפין, על ידי בעלי מניות תושבי ישראל ואשר רוב הכנסותיהן או רווחיהן נובעים ממקורות פסיביים, לטענת חברה נשלטת זרה בישראל (להלן: "חנ"ז"). טענה כאמור מתאפשרת לאור הוראות משטר החנ"ז הישראלי, אשר מתנות את סיווגה של חברה זרה כחנ"ז לצרכי מס בישראל

בכך ששיעור המס החל על הכנסתה הפסיבית של החברה הזרה אינו עולה על 20%.

חברה נשלטת זרה

משטר החני"ז הישראלי נועד למנוע תכנוני מס, במסגרתם נישומים תושבי ישראל יבקשו לדחות את תשלום המס בישראל, על הכנסותיהם הפאסיביות שהופקו באמצעות תאגידים זרים בשליטתם, בדרך של אי חלוקת הרווחים שמקורם בהכנסות כאמור.

התוצאה האופרטיבית של הוראות משטר החני"ז הינה שבהתקיימם של תנאים מסוימים, רואים ברווחיהם הצבורים של התאגידים הזרים, אשר מקורם בהכנסות פאסיביות כאילו חולקו כדיבדנדים לצרכי מס לבעלי השליטה תושבי ישראל (אותם רווחים כאמור שלא חולקו לבעלי השליטה תושבי ישראל מוגדרים בפקודת מס הכנסה כ"רווחים שלא שולמו").

יוער, כי שינוי כאמור חושף אף חברות אחזקה זרות, אשר מחזיקות, בין היתר, גם בחברות ברוסיה, למס ישראלי, שכן דיבדנדים המופקים על ידי חברות האחזקה שמקורם בהכנסות החברות הרוסיות יסווגו החל ממועד הורדת המס ברוסיה כ"רווחים שלא שולמו".

יוער, כי טרם הורדת שיעור המס ברוסיה, דיבדנדים אשר נתקבלו על ידי חברות אחזקה זרות כאמור מחברות רוסיות בשליטתן לא נחשבו כ"רווחים שלא שולמו" לאור החרג שנקבע בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961, לפיו דיבדנדים שחולקו מתוך הכנסות שחויבו בשיעור מס העולה על 20% לא ייחשבו כ"רווחים שלא שולמו" לצרכי משטר החני"ז בישראל.

דחיית תשלומי מס

תחת החקיקה החדשה, לשר האוצר תהיה סמכות לדחות את תשלומם של המסים הפדראליים עד לתקופה של 5 שנים, ככל שמדובר בחבויות מס העולות על 10 מיליארד רובלים.

ניכוי הוצאות מימון

המגבלה על ניכוי הוצאות המימון שנגרמו על הלוואות מבנקים תבטל עד לסוף שנת 2009. כיום, הוצאות המימון על הלוואות מבנקים ניתנות לניכוי, עד לגובה שיעור הריבית של הבנק המרכזי של רוסיה (שיעור העומד כיום על 13.2%) כשזה מוכפל ב-1.1. כאשר עסקינן בהלוואות ברובלים, ומוכפל ב-15% כאשר עסקינן בהלוואות במטבע זר.

פטור ממע"מ

על פי החוק החדש, יינתן פטור ממע"מ על יבוא של ציוד טכנולוגי תוצרת חוץ שאינו מיוצר ברוסיה ובתנאי שציוד דומה לו אינו מוצר ברוסיה.

אינדונזיה – החלטת בית משפט בנושא "בעלות שביושר"

לאחרונה, התפרסמה החלטה של ביהמ"ש האינדונזי (להלן: "ההחלטה") העוסקת בזכאות נישום תושב מאוריציוס ליהנות מהוראות סעיף 11(2) לאמנת המס בין אינדונזיה למאוריציוס (להלן: "האמנה") המעניק שיעור מס מופחת לתושבי מאוריציוס בקבלת תשלומי ריבית מתושבי אינדונזיה, וזאת במידה שתושבי מאוריציוס כאמור נחשבים כ"בעלים שביושר" של תשלומי הריבית. יוער, כי האמנה בוטלה בשנת 2006 וההחלטה המתוארת לעיל מתייחסת לשנת המס 2003.

חשיבותה של ההחלטה הינה בעצם הנושא בה היא מטפלת ובעיתוי קבלתה. ודוק: המונח "הבעלים שביושר" אשר מופיע בלקסיקון המיסוי הבינלאומי לא זכה עדיין לדין רחב על ידי הפסיקה הבינלאומית או על ידי ארגון ה-OECD. לבד מהתייחסות של קובץ הפרשנות של ה-OECD ומספר דוחות אחרים בהם מתייחס הארגון למונח, נמנע הוא מלתת לו הגדרה מדויקת.

מבחן הבעלות שביושר

מבחן "הבעלות שביושר" (Beneficial Ownership Test) הינו כלי בידי מדינות וכן בידי ארגון ה-OECD אשר פותח כניסיון להתמודד עם תופעת קניית האמנות ומטרתו, בין היתר, למנוע מתן הטבות מכוח אמנות המס לישויות שאינן הבעלים האמיתיים של ההכנסה המתקבלת ממדינת המקור (למשל – חברות צינור).

השימוש בכלי זה נעשה על ידי שילובו בסעיפים ספציפיים באמנות המס, והוא מצוי בסעיפים 10, 11 ו-12 לאמנת המודל, שעניינם בהכנסות מדיבידנדים, ריביות ותמלוגים, בהתאמה. על פי מבחן זה, שיעורי המס המופחתים המנוכחים במקור בגין תשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים יחולו רק ביחס לתשלומים הנעשים למי שהוא ה"בעלים שביושר" של ההכנסה – קרי, הנישום שהוא הבעלים הכלכליים של הנכס המפיק את ההכנסות. כך, למעשה, ביקשו מנסחי אמנת המודל, לשלול מ"חברות צינור" או מגופים אחרים שאינם הבעלים האמיתיים של ההכנסה את הזכאות ליהנות משיעורי ניכוי מס במקור מופחתים כאמור, שכן סברו, כי גופים אלו אינם נחשבים לבעלים שביושר של אותם תשלומים.

ההחלטה זו של בית המשפט האינדונזי באה לאחר החלטה חשובה של בית המשפט האנגלי **בעניין Indofood**, אשר סייעה במקצת בהבנת המונח. **עניין Indofood** עסק בחברה תושבת אינדונזיה אשר רצתה לגייס מימון למטרותיה העסקיות. אילו עשתה זאת ישירות, היה מוטל ניכוי מס במקור בשיעור של 20% על תשלומי הריבית שהיו נדרשים להשתלם על ידה. במקום זאת, היא החליטה להקים חברה תושבת מאוריציוס ולגייס את המימון באמצעותה על מנת ליהנות משיעורי ניכוי מס במקור מופחתים.

כאשר אמנת המס בין אינדונזיה לבין מאוריציוס בוטלה, מצבה של החברה האינדונזית הורע מבחינה מיסוית, ולכן החליטה היא להקים חברה הולנדית שמוקמה בין החברה האינדונזית לבין החברה תושבת מאוריציוס, וזאת על מנת ליהנות משיעור המס המופחת בגובה 10% על פי האמנה בין אינדונזיה לבין הולנד.

במקרה זה, עלתה השאלה האם החברה ההולנדית הינה "הבעלים שביושר" של הריביות ששולמו על ידי החברה האינדונזית. אף על פי שטכנית השאלה נשוא המחלוקת המשפטית קשורה דווקא ברשויות המס האינדונזיות, המקרה נדון באנגליה היות שעל פי הסכם ההלוואה הדין החל עליו הוא הדין אנגלי.

בית המשפט האנגלי בעניין Indofood פירש את הביטוי "הבעלים שביושר", בין היתר, כנישום שיש לו את הזכות ליהנות באופן ישיר מההכנסה ובאותו מקרה קבע כי החברה ההולנדית לא הייתה הבעלים שביושר של ההכנסה.

החלטת ביהמ"ש האינדונוי במקרה עסקינן מצטרפת להחלטה בעניין Indofood ומאשררת את התפיסה המקובלת של המונח לפיה, פרשנותו תיעשה בהתבסס על דוקטרינת המהות על פני צורה. קרי, "בעלים שביושר" של הכנסה זהו הצד להסכם אשר באופן ממשי "נהנה" ללא הגבלה מההכנסה אשר מתקבלת במדינת מושבו (היכן שההכנסה ממוסה). לעומת זאת, אם מקבל ההכנסה מתפקד כצינור בלבד אשר מעביר את ההכנסה לגורם אחר, הרי שלא ניתן לראות בו כבעלים שביושר של ההכנסה.

פרשנות המונח "בעלים שביושר" בישראל

בדומה לשאר העולם, גם בישראל המושג "בעלים שביושר" לא זכה להגדרה מדויקת. יחד עם זאת, עמדת רשויות המס בנושא פורסמה בחוזר מס הכנסה מספר 22/2004 אשר נושא "הבעלות שביושר", בו הצביעו רשויות המס על אינדיקטורים מסוימים שעשויים להעיד על היותו של גוף מסוים תאגיד אשר הוקם רק לצורך קבלת הטבות המנויות באמנות המס ושאינו בבחינת הבעלים שביושר של ההכנסה המתקבלת בידיו. מאינדיקטורים אלו עולה, כי בעל הזכות שביושר הוא זה אשר נהנה, הלכה למעשה, מהזכויות הכרוכות בשליטה או בבעלות על נכס או על בעל זכות, הוא זה אשר נושא בסיכון של אובדנם או שחיקה בערכם, קרי - הוא בעל זכות "המילה האחרונה" בכל הנוגע לקביעת אופן ומידת השימוש בזכות או בנכס, לרבות בפירות או בתשואה המתקבלים עליהם.

צרפת – משטר איחוד דוחות המס מפר את אמנת ה-EC

בחודש נובמבר 2008, בית הדין האירופי (European Court of Justice) פרסם את החלטתו בעניין Societe Papillon (להלן: "עניין Papillon") לפיה, כללי איחוד דוחות המס הצרפתיים אשר אינם מאפשרים את הכללתן של חברות בנות תושבות צרפת, אשר מוחזקות על ידי חברת אם תושבת צרפת באמצעות חברת ביניים תושבת מדינה אחרת באיחוד האירופי - מהווים הפרה של עקרון "חופש התאגדות" הקבוע בסעיף 43 לאמנת האירופית (EC Treaty).

איחוד דוחות מס בצרפת

קוד המס הצרפתי מאפשר לקבוצת חברות תושבות צרפת להגיש דוחות מס מאוחדים ובכך לקזז הפסדים שנוצרו בחלק מחברות הקבוצה כנגד רווחיהן של החברות האחרות בקבוצה. איחוד כאמור מתאפשר רק במידה שהחברות הבנות המוחזקות על ידי חברת האם כפופות למיסוי בצרפת והן מוחזקות במישרין או בעקיפין בשיעור של 95% לפחות על ידי חברת האם.

בהתאם לחוזר שפורסם על ידי רשויות המס הצרפתיות לפני ההחלטה בעניין Papillon ("החוזר"), ניתן להגיש דוחות מס מאוחדים בצרפת גם כאשר הקבוצה מוחזקת על ידי חברה זרה, במידה שלחברה הזרה כאמור יש מוסד קבע חייב במס בצרפת. בנוסף, ניתן להכליל בקבוצה המאוחדת גם חברות בנות זרות, אם יש להן מוסד קבע בצרפת הכפוף למיסוי בצרפת. החוזר מוסיף וקובע כי ככל שישנן בקבוצה חברות זרות שאינן חייבות במס בצרפת (בדרך של מוסד קבע בצרפת), הרי שהחברות הצרפתיות המוחזקות על ידי אותה חברה זרה לא ייכללו באיחוד הדוחות.

איחוד דוחות מס בישראל

בישראל, איחוד דוחות מס של חברת אם וחברת בת אפשרי מכוח חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט - 1969 והוא מותנה בכך שהחברות הכלולות בדוח המאוחד הינן חברות תעשייתיות (במקרים מסוימים גם חברת אחזקות אשר מחזיקה בחברה תעשייתית) שהמפעלים התעשייתיים שבבעלותם הינם בני קו ייצור אחד, ובלבד שחברת האם מחזיקה בזכות לשני שלישים לפחות מכוח ההצבעה ומהזכות למנות מנהלים.

עובדות המקרה

חברת אם תושבת צרפת (להלן: "חברת האם") החזיקה במניותיהן של חברות בנות תושבות צרפת (להלן: "חברות בנות") בשיעור של 95% באמצעות חברה תושבת הולנד (להלן: "החברה ההולנדית"). רשויות המס בצרפת דחו את בקשתה של חברת האם להכליל את החברות הבנות באיחוד הדוחות לאור הוראות החוזר, היות שהחברה ההולנדית אינה חייבת במס בצרפת. כנגד עמדתן של רשויות המס הצרפתיות, חברת האם טענה כי מגבלה זו מפרה את "חופש ההתאגדות" הקבוע בסעיף 43 לאמנה האירופית.

תוצאה

עתירתה של חברת האם התקבלה ונקבע כי המגבלה המוטלת על ידי רשויות בצרפת בכל הקשור להכללתן של חברות בנות תושבות צרפת בקבוצת חברות המוחזקות על ידי חברות תושבות מדינות האיחוד האירופי האחרות, מפרה את החופשים הקבועים באמנה האירופית.

לאור העובדה, כי עקב החלטתו של בית הדין האירופי ייתכנו שינויים במשטר איחוד הדוחות של צרפת, מומלץ לקבוצות ישראליות המחזיקות בחברות תושבות צרפת לעקוב אחר ההתפתחויות בנושא ולבחון את יישום ההחלטה בעניין Papillion באשר לאפשרויות קיזוז הפסדים בצרפת.

גרמניה – שינויים במסגרת חוק מס הכנסה לשנת 2009

ביום 24 בדצמבר 2008, נכנס לתוקף חוק מס הכנסה לשנת 2009 (להלן: "החוק החדש"). להלן, חלק מהשינויים הכלולים בחוק החדש:

ניכוי מס במקור מדיבידנדים

בהתאם לשינויים שנעשו לחוק הגרמני לפני חקיקתו של החוק החדש (להלן: "השינויים"), אשר תוקפם מתחילת שנת 2009, השיעור הסטטוטורי של ניכוי המס במקור על דיבידנדים עלה מ-20% ל-25% (החל משנת 2009, שיעור המס האפקטיבי צפוי לעמוד על 26.375% עקב הטלת ה-solidarity charge, חלף שיעור מס אפקטיבי של 21.1% החל בחלוקת דיבידנדים בעבר).

אולם, בשינויים, נקבע גם, כי **תושבי חוץ** יהיו זכאים להחזר בגובה 40% מהמס שנוכה, דבר שיקטין את שיעור המס האפקטיבי לשיעור של 15.825%. עם כניסתו לתוקף של החוק החדש, קבלת החזר כאמור בגובה 40% לא תהיה אוטומטית, אלא תתאפשר רק ביחס לאותם תושבי חוץ אשר לגביהם יתקיימו ההוראות האנטי תכנוניות הקבועות בדין הגרמני.

בקליפת האגוז, ההוראות האנטי תכנוניות בדין הגרמני קובעות שלושה תנאים שבהתקיימותם תושב החוץ יהיה זכאי לשיעור המס המופחת, כדלקמן:

- ישנם טעמים עסקיים לכך שתושב החוץ מחזיק בחברה הגרמנית המחלקת את הדיבידנד;
- לתושב החוץ פעילות עסקית אמיתית;
- יותר מ-10% ממחזור ההכנסות של תושב החוץ נובעות מהפעילות העסקית העצמית שלו.

על פי אמנת המס בין גרמניה לבין ישראל, גרמניה רשאית לנכות מס במקור בשיעור של 25% מדיבידנדים המחולקים על ידי חברות גרמניות לחברות תושבות ישראל. אולם, היות שעד כה שיעור ניכוי המס במקור האפקטיבי על פי הדין הפנימי הגרמני עמד על 21.1%, הרי שבפועל שיעור זה הוא זה שהוטל על תשלומי דיבידנדים לחברות תושבות ישראל. עוד יוער, כי לאור שיעורי המס הגבוהים בגרמניה ועובדת קיומו של מנגנון זיכוי עקיף הניתן לחברות תושבות ישראל דווקא חברות ישראליות אינן נדרשות, ברוב המקרים, להשלמת מס בישראל בגין דיבידנדים המתקבלים מחברות תושבות גרמניה. לאור זאת, הרי שניכוי המס בגרמניה גורר אחריו הגדלת נטל המס האפקטיבי החל על חברות תושבות ישראל המחזיקות בחברות גרמניות. עם ההעלאה המתוכננת של שיעור ניכוי המס במקור כאמור בגרמניה, הרי שבמקרים בהם חברות ישראליות לא יעמדו בהוראות האנטי תכנוניות הקבועות בדין הגרמני, נטל המס אשר יוטל עליהן יגדל.

מנגנון הזיכוי העקיף בישראל

בהתאם למנגנון הזיכוי העקיף הניתן בישראל, חלף שיעור מס של 25% המוטל על דיבידנדים המופקים בחו"ל והמתקבלים בידי חברות תושבות ישראל, מוטל בישראל מס חברות על "הדיבידנד המגולם" וזאת כנגד קבלת זיכוי על מסי החוץ אשר שולמו על הדיבידנד וכן בגין מסים ששולמו על הרווחים שמתוכם חולקו הדיבידנד. לעניין זה, "הדיבידנד המגולם" הינו דיבידנד שהתקבל על ידי חברה תושבת ישראל בתוספת מסי החוץ ששולמו על הרווחים שמתוכם שולמו הדיבידנדים. מנגנון הזיכוי העקיף כאמור ניתן לחברות תושבות ישראל עד לרמה של שתי חברות – קרי, חברה תושבת ישראל זכאית לנצל את מנגנון הזיכוי העקיף בכל הנוגע לדיבידנדים מחו"ל אשר מקורם לכל היותר בחברות נכדות (שתי רמות). זאת ועוד, קבלת הזיכוי העקיף מותנית בכך שהחברה הישראלית תחזיק בחברה הבת הזרה בשיעור של 25% לפחות ושהחברה הבת הזרה כאמור תחזיק בחברה הנכדה הזרה בשיעור של 50% לפחות.

ניכוי מס במקור מדמי חכירה המשתלמים על שימוש במיטלטלין

על פי ההצעה, מוצע לבטל את ניכוי המס במקור מדמי חכירה אשר משתלמים לתושבי מדינות שלגרמניה יש עמן אמנות מס. עם זאת, במקרים בהם תשלום דמי החכירה יבוצע לתושבים במדינות שלגרמניה אין עימן אמנות מס, ימשיך להיות מוטל מס גרמני.

סין – שינוי שיטת המע"מ

על פי הודעה מפי בכירים בממשל הסיני, סין צפויה לשנות את שיטת המע"מ הנהוגה במדינה משיטה המבוססת על ייצור (production based) לשיטה המבוססת על צריכה (consumption based) אשר נהוגה ברוב המדינות בעולם, החל מ-1 בינואר 2009.

כיום, שיטת המע"מ הסינית המבוססת על ייצור, אינה מאפשרת ניכוי מע"מ תשומות בגין נכסים קבועים כגון: מכונות, בניינים, נכסים וכו' אלא רק בגין עלויות הייצור הישירות כגון: חומרי גלם והוצאות המפעל השוטפות. השלכות השיטה הנוכחית הינן נטל מס אפקטיבי גבוה החל על חברות עתירות השקעות הוניות, הרעה משמעותית בתזרים המזומנים שלהן וכתוצאה מזה ירידה באינטרס של חברות כאמור להשקיע בנכסים חדשים.

שינוי שיטת המע"מ בא לשנות את המצב הקיים ובאמצעותו מקווה הממשל הסיני לעודד את היזמים להשקיע בנכסים חדשים ובד בבד להוריד את נטל המס האפקטיבי החל עליהם.

הבהרה:

המידע המופיע במבזק זה הינו כללי באופיו והוא משקף את המצב המיסוי במועד כתיבתו. מידע כאמור אינו מהווה חוות דעת או תחליף לייעוץ מס פרטני - לפיכך, בטרם הסתמכות עליו יש להיוועץ עם יועץ מס.