



# סוגיות מס פרקטיות בעידן ה-BEPS

יניב ארליך, עו"ד (שותף), מנהל  
מחלקת מיסים, GKH

דצמבר 2016

- BEPS על קצה המזלג
- תיקוני חקיקה ממעוף הציפור
- גישת רשות המיסים וחוזר מס הכנסה
- סוגיות מס אקטואליות (בעידן ה-BEPS)
- מחירי העברה – הוצאות בגין אופציות במודל Cost plus



# תיקוני חקיקה ממעוף הציפור

על פי תזכיר החוק, תושב חוץ המספק שירות דיגיטלי, או מפעיל חנות מקוונת שבאמצעותה ניתן שירות דיגיטלי, יהיה חייב ברישום בישראל במרשם ייעודי נפרד, כפי שיקבע שר האוצר. תושב החוץ יגיש דו"ח למנהל בדרך שקבע שר האוצר בצירוף התשלום הנובע ממנו

במרץ 2016 – פורסם תזכיר לתיקון חוק מס ערך מוסף החל על שירות דיגיטלי הניתן מאת תושב חוץ לתושב ישראל:

כמו-כן, מוצע כי תושב החוץ המספק שירותים כמפורט לעיל ואשר מחזור עסקאותיו השנתי, לא עלה על הסכום הנקוב בהגדרת "עוסק פטור" (קרי, 99,006 ₪ נכון לשנת 2016) יהיה פטור מחובת הרישום והדיווח כמפורט דלעיל



# תיקוני חקיקה ממעוף הציפור – המשך



□ **הערה:** שיעור מס של 6% חל על תאגידים רב לאומיים אשר הכנסתם עולה על 10 מיליארד ₪. שיעור מס של 12% יחול על תאגידים רב לאומיים אשר הכנסתם נמוכה מסכום זה

# גישת רשות המיסים וחוזר מס הכנסה

- ביום 11 באפריל, 2016, פורסם "חוזר כלכלה דיגיטלית" על ידי רשות המיסים, שעניינו היבטי מיסוי הנוגעים לתאגידים תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטליים ("חוזר רשות המיסים")
- חוזר רשות המיסים מבחין בין מדינות אמנה למניעת כפל מס, ומדינות שאינן צד לאמנה. מדינות אמנה – קיום מוסד קבע:

  - לתאגיד ישנו מקום עסקים במדינה (Place of Business), מקום העסקים הוא קבוע (Fixed) וניהול הפעילות של התאגיד מתבצע באמצעות מקום העסקים הקבוע
  - מוסד קבע יוכל להתקיים גם אם השרתים ממוקמים מחוץ לישראל, במידה ומתקיימת פעילות כלכלית בישראל

- תאגידים רב לאומיים מצויים תחת ביקורות של רשות המיסים
- רשות המיסים עשויה לטעון כי צד ג', קרי – סוכן בלתי תלוי, יוצר מוסד קבע לתאגידים רב לאומיים בישראל

# סוגיות מס אקטואליות (בעידן ה-BEPS)

## דוגמא 1

### רקע עובדתי

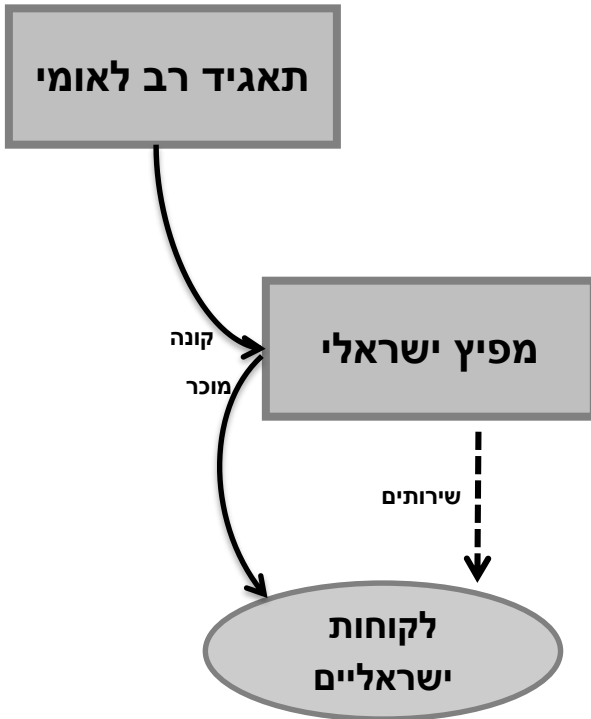
- מפיץ ישראלי קונה מוצרים מבוססי-תוכנה ומוכר ללקוחות קצה ישראליים
- בנוסף, המפיץ הישראלי מעניק שירותים מסוימים ללקוחות הקצה הישראליים

### מוסד קבע

### סוכן תלוי/נציג עצמאי?

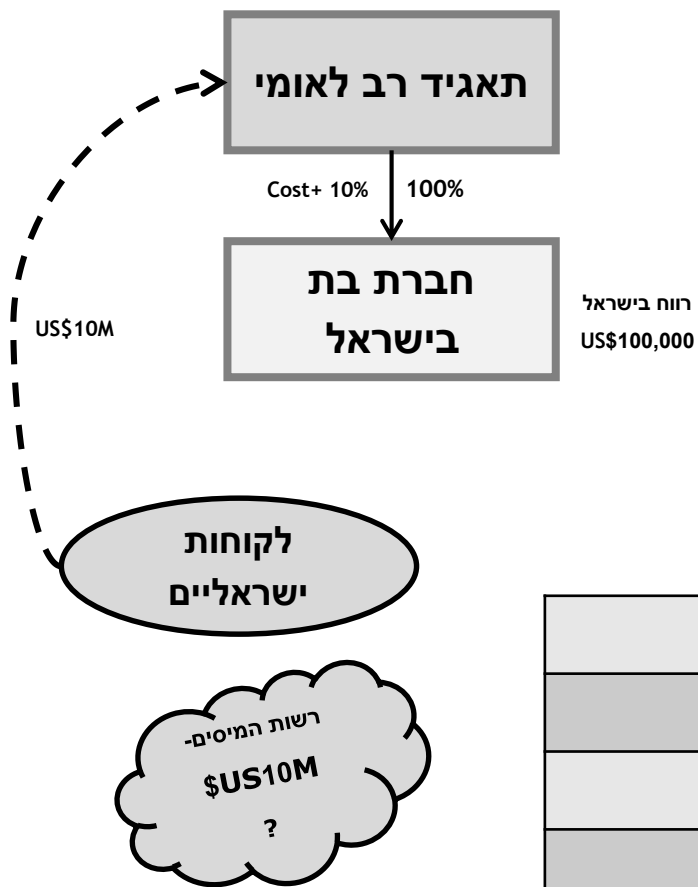
### העברת כספים מחוץ לישראל:

- ניכוי מס במקור בשיעור 30%, אלא אם קיים אישור על פטור מניכוי מס במקור
- הסכם נאמנות עם רשות המיסים, ככל שיידרש



# סוגיות מס אקטואליות (Post-BEPS) – המשך

## דוגמא 2



- חברת בת ישראלית משופה על בסיס Cost plus (לדוגמא, עלות בתוספת מרווח 10%)
- רשות המיסים עשויה לתקוף את מנגנון ה-Cost plus, על ידי מודל ייחוס הכנסות ממכירות ללקוחות קצה ישראליים

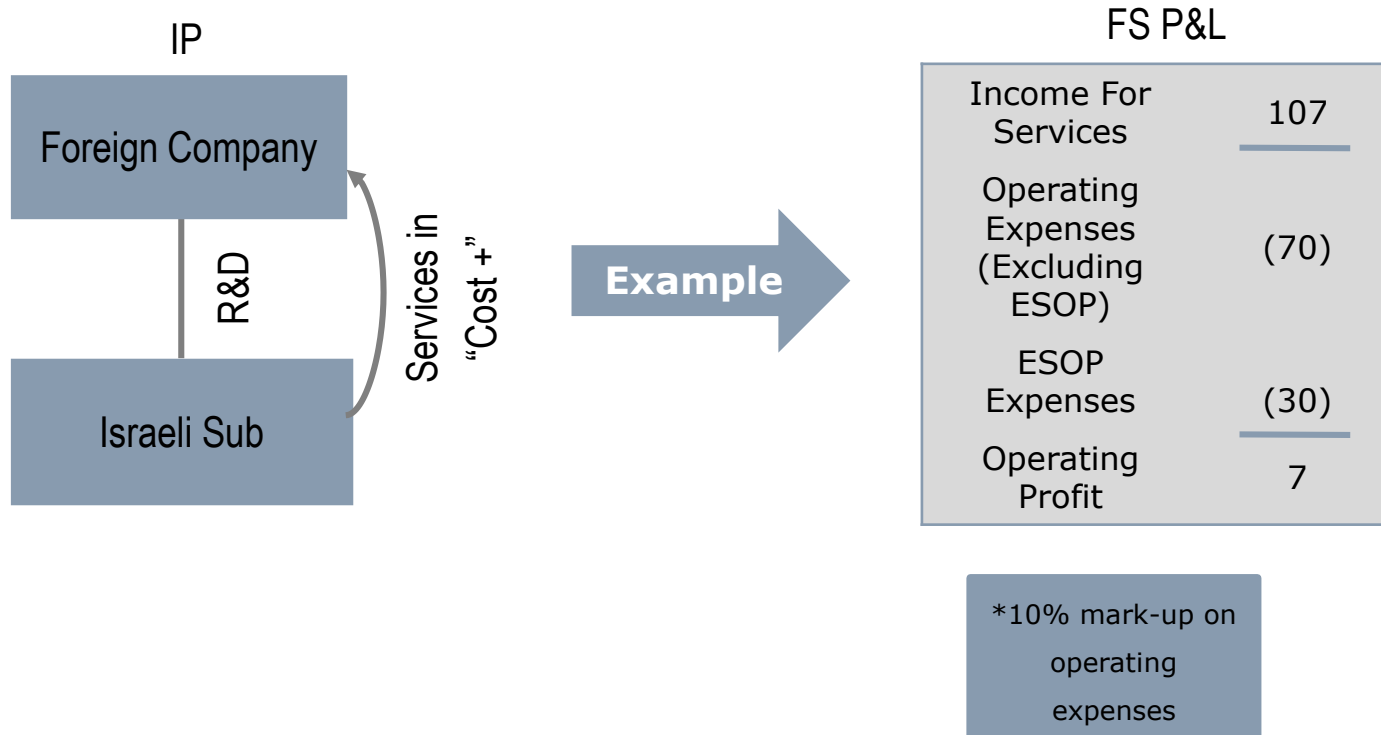
US\$10 Million	מכירות מלקוחות בישראל
US\$1 Million	הוצאות בספרי חברת הבת בישראל
<u>US\$1.1 Million</u>	<u>Cost plus 10%</u>
US\$100,000	רווח בישראל

חשיפת מס פוטנציאלית – עד 10 מיליון דולר הכנסה (ללקוחות קצה ישראליים)



# מחירי העברה – הוצאות בגין אופציות במודל Cost plus

□ הוצאות בגין הקצאת אופציות לעובדים (ESOP) תחת מודל Cost plus:



# מחירי העברה – הוצאות בגין אופציות במודל Cost plus – המשך

## שיעור המס האפקטיבי על פי עמדת מס הכנסה

Operating Profit -FS	7
Adjustments – ESOP Mark-Up Expenses	3
Adjustments - ESOP Expenses	30
Taxable Income	40
Corporate Tax	25%
Tax Liability	10
Effective Tax on Operating Profit	142%

## שיעור המס האפקטיבי על פי עמדת החברה

Operating Profit -FS	7
Adjustments For Tax Purposes	-
Taxable Income	7
Corporate Tax	25%
Tax Liability	1.75
Effective Tax on Operating Profit	25%

- המרווח יחושב בתוספת הוצאות בגין אופציות לעובדים (ESOP)
- התאמות של הוצאות בגין ESOP, בהקשר להקצאות תחת המסלול ההוני בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, יהיו כלולות

- המרווח לא יכלול הוצאות בגין ESOP
- התאמה של הוצאות בגין ESOP, בהקשר להקצאות תחת המסלול ההוני בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, לא יהיו כלולות

# מחירי העברה – הוצאות בגין אופציות במודל Cost plus – המשך

בשנת 2015-2016 התקבלו שלושה פסקי דין שונים אשר מתייחסים לסוגיה זו: □

- **פס"ד קונטירה** – בית המשפט המחוזי בתל אביב פסק לטובת רשות המיסים וקבע כי הוצאות המעביד בגין הקצאת אופציות לעובדים יכללו בבסיס העלות לפי כללי מחירי ההעברה
- **פס"ד פיניסאר** – בית המשפט המחוזי בתל אביב היה עקבי עם פסיקתו בפס"ד קונטירה וקבע, כי אם חברה בחרה להקצות אופציות לעובדיה במסלול רווח הון בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, אשר בהתאם להוראות מסלול זה היא אינה יכולה לנכות הוצאות לצרכי מס בישראל, אזי הוצאות אלה יכללו בבסיס העלות לפי כללי מחירי ההעברה, שכן הן "הוצאו על מנת לייצר הכנסה"
- **פס"ד וובסנס** – ניתן פס"ד חלקי בנוגע לסוגיה זאת, המתייחס לאפשרות הניכוי של ההוצאות, ללא התייחסות לייחוס ההכנסה לפי כללי מחירי העברה

# מחירי העברה – הוצאות בגין אופציות במודל Cost plus – המשך

פתרונות אפשריים:

- החברה יכולה לעבור ממודל תמחור Cost plus למודל תמחור על פי השירותים שניתנו (למשל, שכר שעת)
- בהתבסס על פס"ד וובסנס, בהתאם לכללי מחירי העברה, קביעת רווח בהתאם לתנאי שוק, במקום קביעת רווח בהתאם להוצאות בספרים של החברה

**COST + %**



**תודה על ההקשבה!**

**יניב ארליך, עו"ד (שותף), מנהל  
מחלקת מיסים, GKH**

**[Yanive@gkh-law.com](mailto:Yanive@gkh-law.com)**

**GKH**  
LAW OFFICES

GROSS ■ KLEINHENDLER ■ HODAK  
HALEVY ■ GREENBERG & CO.