

**זיהוי חשיפות מס  
בפעילות בינלאומית  
והצעות לדרכי פעולה**

**ד"ר אבי נוב, עו"ד**

**מרץ 2008**

## נושאים לדיון

- מגמות במיסוי בינלאומי
- התמודדות עם רשויות המס
- תכנוני מס בינלאומיים (חנ"ז)
- תכנוני מס בינלאומיים ("שליטה וניהול")
- זיכוי ממס זר
- סוגיות נוספות לדיון

# מגמות במיסוי בינלאומי

## רשות המסים נ' חברות בעלות פעילות בינלאומית

- רפורמה מקיפה בשנת 2003 (מיסוי פרסונלי)
- תיקוני חקיקה משמעותיים (נאמנויות, תכנוני מס אגרסיביים)
- פסיקה חדשה
- פרשנות של רשויות המס לרעת הנישומים
- חקירות/מבצעים/אכיפה/איסוף מידע
- השפעות ארגון ה-OECD

מסקנה: יש להיערך להתמודדות אפשרית עם פקיד השומה



## התמודדות עם רשויות המס



- תכנוני מס בינלאומיים מחייבים התחשבות בחוקי מס במדינות שונות.
- תכנון מס מוקדם, מונע "תאונות מס".
- התמודדות במישור האזרחי/פלילי (הצטיידות בחו"ד מעורך דין מקצועי, בעל שם ומומחה בתחומו) שימוש מושכל באמנות למניעת כפל מס.
- התמודדות עם הטענות המרכזיות של רשות המסים:
  - "עסקה מלאכותית"
  - "תוכן כלכלי"
  - חנ"ז/חמי"ז
  - "שליטה וניהול" מישראל

# תכנוני מס בינלאומיים

## השקעות בחו"ל ותחולת כללי חנ"ז (CFC)

- השקעות של תושבי ישראל בחברות השקעה זרות, עשויות להיחשב ל"חברה נשלטת זרה" כאמור בסעיף 75ב לפקודת מס הכנסה, וכפועל יוצא ההכנסות של המשקיעים הישראליים הנצברות בחברה הזרה, עשויות להיות כפופות למיסוי ישראלי בטרם חלוקתן בפועל למשקיעים.
- אולם, ניתן למנוע את תחולת כללי החנ"ז. לדוגמא, מאחר ותנאי החנ"ז הנם תנאים מצטברים, הרי שאי קיומו של תנאי כלשהו מוציא את החברה הנבחנת מהגדרת החנ"ז שבפקודה, ופוטר בעל מניות ישראלי מדיווחה כחנ"ז לרשויות המס בישראל.
- קיימות דרכים חוקיות רבות נוספות.

# תכנוני מס בינלאומיים

## השקעות באמצעות חברה זרה: "שליטה וניהול"

- השלב הקריטי בתכנון מס הוא לוודא כי התאגיד הרשום בחו"ל לא ייחשב כ"תושב ישראל" לפי דיני המס בישראל. במקרה ו"השליטה והניהול" של אותו תאגיד זר מופעלים מישראל, החברה חשופה למיסוי ישראלי מלא כחברה ישראלית לכל דבר וענין.
- בפקודה אין הגדרה למונח "שליטה וניהול", וגם בתי המשפט לא יצקו תוכן להגדרה. עמדת רשות המיסים מבוססת על רשימת אינדיקציות המאפשרת לפקיד השומה לקבוע כי החברה מנהלת ונשלטת מישראל.

# זיכוי ממס זר

## המגבלות עשויות ליצור בעיות מיסוי

- **זיכוי עקיף:** סעיף 126 לפקודה קובע שתי מגבלות עיקריות:
  - זיכוי עקיף עד שתי רמות.
  - מגבלת אחזקות בחברת הבת (25%) ובחברה נכדה (50%).
- **מגבלת הסלים:** בהתאם לסעיף 205א, עודף זיכוי ממס יכול להיות מנוצל כזיכוי על הכנסות מאותו מקור בחמש שנות המס הבאות.
  - בהתאם לרשות המסים ישנם 15 מקורות הכנסה או "סלים". ריבוי הסלים עשוי לגרום לאיבוד אפשרות הזיכוי ממס, ולכפל מס.



## סוגיות נוספות לדיון

- אחזקות בחברה הממוקמת במקלט מס
- תוכן כלכלי/מהות על פני צורה/סעיף 86
- חנ"ז במדינת אמנה
- תכנוני מס החייבים בדיווח
- "מוסד קבע"
- השלכות המס בפירוק חברה זרה
- מחירי העברה
- מימון דק
- שימוש בחברה שקופה



**לפרטים נוספים:**

**ד"ר אבי נוב, עו"ד**

**[avinov@bezeqint.net](mailto:avinov@bezeqint.net)**