



BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

סודות המיסוי העולמי החדש

המיסוי הבינלאומי לא היה מעולם בראש סדר העדיפויות הפוליטי בעולם כפי שהוא היום • כבר בחודשים הקרובים נראה את התוצאות הראשונות של עבודת הכנה שנעשתה בארגון ה־OECD ובתמיכת 20 המדינות המובילות בכלכלה העולמית, ה־G20 • החלק העיקרי במהפכה במיסוי הוא השקיפות - העברת מידע רב לרשויות המס במדינות השונות • החשש: זליגת מידע לידיים לא רצויות • **ד"ר דוד רביע** מציג לנו את הנושא המורכב והחשוב הזה

מאת רו"ח ד"ר דוד רביע

פרויקט ה־BEPS הוא הפרויקט המשמעותי ביותר בתחום המס, ונראה כי תחום המיסוי הבינלאומי לא היה אף פעם בראש סדר העדיפויות הפוליטי בעולם כפי שהוא היום. אפשר להבין את חשיבותו של הפרויקט דרך התמיכה הפוליטית הרחבה לו בעולם.

הפרויקט מובל על ידי ה־OECD עם תמיכה פעילה של מדינות ה־G20 ועזרה של מדינות מתפתחות אחרות. זהו למעשה גם אחד ההישגים המשמעותיים

חוקי המס הגלובליים הביאו להזדמנויות של העברת רווחים בין מדינות שונות. הופעל לחץ גדול על ממשלות רבות לדאוג לגביית מיסים גדולה יותר ולמנוע העברת רווחים למדינות אחרות. לחץ זה לווה גם בפוקוס ציבורי ותקשורתי גדול. בספטמבר 2013 החליטו מנהיגי ה־G20 יחד עם ארגון ה־OECD על תחילתו של פרויקט שמטרתו היא הגדלת השקיפות בנושא המס וקביעת כלים להתמודדות עם החולשה בחוקי המס הגלובליים הנוכחיים.

הפרויקט החדשני, שמכיל 13 דוחות מעמיקים, מהווה את אחד ההישגים המשמעותיים שאיחד סביבו עבודה משותפת של רוב מדינות העולם כדי להתמודד יחדיו עם האתגרים הבינלאומיים



המטרה המוצהרת של הדוח היא קביעת כללים לתיעוד נושא מחירי העברה בצורה שתגביר את השקיפות לרשויות המס, תוך התחשבות בעלויות יישום הכללים על ידי הנישומים

Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Action 2 – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements

Action 3 – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules

Action 4 – Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments

של פרויקט שאיחד סביבו עבודה משותפת של רוב מדינות העולם כדי להתמודד יחדיו עם האתגרים הבינלאומיים. התוצר שכולל 13 דוחות מעמיקים מאוד בנושאים שונים הסתיים לאחר כשנתיים, פרק זמן אשר נחשב מהיר ביותר, ושנת 2016 תהיה למעשה שנת היישום הראשונה. הנה לפניכם רשימת הדוחות, המכסים מספר גדול מאוד של נושאים בתחום המס. כדאי מאוד לשים לב לכמות ולמגוון הנושאים:

הכללים מחייבים
חברות בינלאומיות
לספק לרשויות
הרלוונטיות את כל
המידע הנחוץ בדבר
חלוקת הרווח שלהן
בין מדינות שונות,
הפעילות הכלכלית
בעולם והמס המשולם
בכל מדינה



נושא השקיפות - שקיפות באינפורמציה - תופס חלק נכבד מהפרויקט, כאשר יתרונות השקיפות יהיו המידע הרב אשר יסופק לרשויות המס כדי לאפשר להם התמודדות טובה יותר, תוך טיפול בחששות הנישומים בדבר זליגה של האינפורמציה הרבה לידיים לא רצויות.

אחת הדוגמאות לנושא השקיפות והאינפורמציה הרבה שמסופקת לרשויות המס היא הדיווח המדינתי כחלק מדרישות חוקי מחירי העברה - Country by Country Reporting.

החברה הבינלאומית תספק מידע רב

Action 13 קובע סטנדרטים לתיעוד מחירי העברה ומציג פורמט לדיווח פרטני לגבי כל מדינת פעילות - Country by Country Reporting. המטרה המוצהרת של דוח זה היא קביעת כללים לתיעוד נושא מחירי העברה בצורה שתגביר את השקיפות לרשויות המס, תוך

Action 5 – Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance

Action 6 – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

Action 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status

Action 8-10 – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation

Action 11 – Measuring and Monitoring BEPS

Action 12 – Mandatory Disclosure Rules

Action 13 – Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

Action 14 – Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective

Action 15 – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties



אחד החששות העיקריים של החברות הוא נושא סודיות המידע והשמירה עליו. רשויות המס האמריקאיות התייחסו לחשש זה וציינו כי לא יעבירו מידע לאף מדינה לפני שיבדקו לעומק את מחויבותיה ודרכי שמירת הסודיות של אותה מדינה

2. Local File - דוח מחירי העברה על פי הכללים המקומיים, בדומה למה שקיים היום.
3. Country by Country Report (CbC) - דוח שיוכן כל שנה ועבור כל מדינה בה החברה פועלת ויציג את סכום ההכנסות בכל מדינה, רווח לפני מס בכל מדינה והמס ששולם/נצבר בכל מדינה. כמו כן הדוח יכלול את מספר העובדים, ההון העצמי, העודפים וסה"כ הנכסים בכל מדינה. כמו כן, הדוח יציין מהי הפעילות של החברה בכל מדינה.

חיבור שלושת המרכיבים יאפשר לרשויות המס בדרך קלה מאוד לנתח את המבנה המיסוי של החברה ולאתר את המקומות בהם קיימות חשיפות מס פוטנציאליות.

יש לציין כי דרישות אלו נכנסות לתוקף כבר משנת המס 2016 עבור חברות בינלאומיות המדווחות בדוח המאוחד הכנסות של 750 מיליון יורו ומעלה. דיווח זה מעלה שאלות וסוגיות רבות ומאלץ חברות לנקוט באסטרטגיות שונות ולכן כדאי להיערך אליו מראש.

כדי להפוך את המלצות ה־OECD לחוק מחייב נדרשת חקיקה מקומית, אך כפי שכבר ראינו התמיכה הגדולה בפרויקט מראה גם את אותותיה במהירות אימוץ ההמלצות על ידי מדינות רבות. כבר עד סוף 2015 הודיעו מדינות אחדות על אימוץ ההמלצות לגבי ה־CbC ודרישות מחירי העברה האחרות על פי Action 13, בצורה של חוק או הצעת חוק.

רשות המס בישראל עוד לא הצטרפה

המדינות שמיהרו ואימצו את הנושא בצורה פורמלית עד סוף 2015 הן: אוסטרליה, דנמרק, צרפת, אירלנד, איטליה, יפן, קוריאה הדרומית, פולין וארצות הברית. כאשר בינואר 2016 הודיעו על אימוץ גם בלגיה, סין, מקסיקו, נורבגיה, הולנד, ספרד ושווייץ. רשות המס בישראל עדיין לא פרסמה התייחסות פורמאלית לנושא, אולם חברות ישראליות בינלאומיות אשר פועלות מחוץ לגבולותיה של ישראל יהיו כפופות לדיווח המדובר אם הן פועלות לפחות באחת מהמדינות שאימצו כבר את חובת הדיווח של ה־CbC. רשות המס האמריקאית (IRS) פירסמה הצעת חוק ב־23 בדצמבר 2015 והקציבה 90 יום להערות על מספר נושאים. ההצעה האמריקאית דומה למה שנאמר על ידי ה־OECD תוך התאמה לדרישות האמריקאיות. בדומה להצעת ה־OECD, גם בארה"ב חברת האם של הקבוצה תהיה מחויבת להכנת והגשת דוח ה־CbC במדינת התושבות.



התחשבות בעלויות יישום הכללים על ידי הנישומים. הכללים מחייבים חברות בינלאומיות לספק לרשויות הרלוונטיות את כל המידע הנחוץ בדבר חלוקת הרווח שלהן בין מדינות שונות, הפעילות הכלכלית בעולם והמס המשולם בכל מדינה. מידע זה ידווח על ידי כל חברה בפורמט קבוע, דבר שיאפשר לרשויות המס בעולם לנתח בצורה סיסטמטית ומהירה מהם המקומות שכדאי לבדוק אותם ומהם המקומות שחשיפת המס נמוכה.

דוח מחירי העברה על פי הדרישה החדשה יכלול שלושה מרכיבים:

1. Master File - דוח שבו החברה הבינלאומית תספק מידע בהיקף נרחב על כל פעילותה הבינלאומית. דוח זה יסופק במידת הצורך לכל רשויות המס במדינות בה החברה פועלת (גם לרשויות במדינות אשר בהן החברה פועלת בהיקף זניח).

נושא נוסף שכדאי להזכיר הוא על מי בקבוצה חלה חובת דיווח ה-CbC. בדרך כלל חברת האם של הקבוצה תהיה בעלת המחויבות לדיווח. אבל אם נניח כי במקום תושבותה של חברת האם כללי ה-CbC לא אומצו - מה אז? כללי ה-OECD מאפשרים לקבוצה לבחור חברה אחרת בקבוצה שתשמש כ"מחליפה" וחברה זו תהיה אחראית להכנה ולהגשה של ה-CbC של הקבוצה מול שאר המדינות. שאלה שמעניין לשאול היא האם רשויות מס במדינות שונות יקבלו את ה"מחליפה" ולא ידרשו את הדיווח מחברת האם? כדי להבין את מהות המידע שיש לדווח כדאי לעיין בטופס הדיווח. טופס הדיווח לגבי ה-CbC על פי מה שנדרש על ידי ה-OECD בעמוד הבא:



הפרויקט המשמעותי ביותר בתחום המס בעולם

חשוב לציין שלמשרדי רואי החשבון הגדולים יש כיום תוכנות אשר לוקחות את הנתונים המדווחים בטבלאות ה-CbC ומאפשרות לבצע ניתוחים וחתכים מיידיים (ובצורה ציורית וגרפית) לגבי המדינות השונות בהן הקבוצה פועלת. ניתוחים אלו מציגים את המדינות עם ההכנסות הגבוהות מול המדינות עם ההכנסות הנמוכות, המדינות עם הפונקציות המשמעותיות יותר מול המדינות עם הפונקציות המשמעותיות פחות (האם הפונקציות המשמעותיות משקפות גם רמת הכנסות גבוהה יותר או לא?) והמס האפקטיבי המשולם בכל מדינה. כך ניתן למצוא בצורה מיידיית את המדינות שבהן הקבוצה פועלת בעלות חשיפות וסיכונים מס. ההנחה היא שלרשויות המס בעולם יש או שיהיו להן תוכנות שכאלו, וכך המטרה המוצהרת של הדיווח לאפשר לרשויות המס לקבל מידע נגיש יותר לצורך בקורות המס, מתממש. פרויקט ה-BEPS הינו הפרויקט המשמעותי ביותר בתחום המס, בעל תמיכה עולמית מקיפה, אשר מאחדת מאחוריו את רוב מדינות העולם. אחד מהנושאים המרכזיים שה-OECD חרט על דגלו הינו נושא השקיפות. ה-CbC הוא כלי אחד מני רבים אשר מאפשרים לרשויות המס לקבל מידע רב יותר ומאפשר להן לתכנן את ביקורות המס שלהם בצורה טובה ואפקטיבית יותר. אי לכך, על החברות הבינלאומיות להיערך לכללי המשחק החדשים שנוצרו עם השקתו של הפרויקט.

* ר"ח ד"ר דוד רביע הוא ראש התוכנית לחשבונאות, האוניברסיטה הפתוחה, מומחה במחירי העברה

אפשרות לבחור חברה בקבוצה כ"מחליפה"

לגבי מועד היישום: ה-OECD מדבר כבר על יישום בשנה תקציבית המתחילה ב-1 בינואר 2016, כאשר החוק האמריקאי עדיין לא אושר סופית ולכן מועד היישום יהיה השנה התקציבית המתחילה ב-1 ינואר 2017.

לגבי מועד הגשת הדוח: ה-OECD מדבר על שנה לאחר סיום שנת היישום (מועד הגשה ראשון יהיה ב-31 בדצמבר 2017), כאשר הצעת החוק האמריקאית מדברת על מועד דוח המס (בארה"ב דוח המס מוגש כולל מועד הדחייה ב-15 בספטמבר לאחר סיום שנת המס עבור נישומים שפועלים בשנה קלנדרית). חברות יצטרכו לשים לב למועדי הגשה שונים במדינות שונות.

לגבי סכום ההכנסות המאוחדות המינימלי שחובת הדיווח חלה עליהם: 850 מיליון דולר בארה"ב (מול 750 מיליון אירו על פי ה-OECD).

כפי שצויין, אחד החששות העיקריים של החברות הוא נושא סודיות המידע והשמירה עליו. רשויות המס האמריקאיות התייחסו לחשש זה וציינו כי לא יעבירו מידע לאף מדינה לפני שיבדקו לעומק את מחויבותיה ודרכי שמירת הסודיות של המדינה הנדונה.

