שלושה מקרים שבהםבכל זאת יהיה עליכם לשלם מס GILTI

הנטל שבמסGILTI החדש (Global Intangible Low-Taxed Income – הכנסה עולמית בלתי-מוחשית הממוסה בשיעור נמוך) פחת במידה ניכרת לאור התקנות החדשות שהתפרסמו לאחרונה. תקנות אלו מזכות יחידים המגישים דו"ח מס הכנסה על פי סעיף 962 בניכוי של 50% מהכנסה החייבת במס GILTI. עם זאת, עדיין ייתכנו מצבים שבהם יחידים החיים במדינה זרה ייאלצו לשלם את מלוא המס. נפרט כאן שלושה תרחישים שבהם, על אף התקנות החדשות המצמצמות את ההכנסה החייבת, עדיין יש לשלם מס GILTI.

תחילה נסקור בקצרה את הרקעלמס GILTI. החל בשנת 2018, ימוסו כל אזרחי ארה"ב שהם בעלי מניות בתאגיד נשלט זר על רווחי התאגיד שבבעלותם. עד כה היו ההכנסות האקטיביות של חברות כאלו נשארות בחברה ותשלום המס היה נדחה עד חלוקת הדיבידנדים. כעת חל המס על בעלי המניות גם כאשר אינם מושכים את הרווחים.

ה-IRS פרסמה הצעה לתקנות באשר ליישום סעיף 250 לקוד המס האמריקני, ולפיהן יהיו חלק מבעלי המניות הפרטיים זכאים לניכוי של עד 50% על הכנסה זו. כדי לזכות בניכוי זה, בוחרים בסעיף 962 לקוד המס המאפשר ליחידים לשלם מס בשיעור הנמוך יותר המושת על תאגידים, ולזכות הן בניכוי של 50% והן בנקודות זיכוי בשווי 80% מן המסים הזרים ששולמו עבור התאגיד הנשלט הזר.

לדוגמה, נניח שבבעלותכם 100% מתאגיד זר שהרוויח 100$ בשנת 2018 ושילם מס חברות זר בשיעור 23%. כאזרחי ארה"ב בעלי מניות יהיה עליכם לדווח על הכנסות של 100$ בדו"ח המס השנתי ולשלם מס בשיעור של עד 37%. אף שהתאגיד כבר שילם מס בשווי 23$, לא תזכו לניכוי סכום זה משום שאתם חיים במדינה זרה.

וכאן באות החדשות הטובות: אם תבחרו להגיש דו"ח על פי סעיף 962, בשורה התחתונה תקבלו ניכוי על מחצית ממאת הדולרים הללו, תשלמו מס בשיעור המושת על חברות – 21%, ותהיו זכאים לנקודות זיכוי על מס זר בשיעור של 18.4% (23%\*80%). בסופו של דבר, לא יהיה עליכם לשלם מס כלל ($100/2=$50; ; $50\*21%=$10.5; אפס מיסים$10.5-$18.4=).

המשוואה מוצגת כאן בגרסה פשטנית (ועדיין לא פשוטה כל כך), כדי להבהיר את הרעיון העומד בבסיסה. לניתוח מפורט יותר אפשר לעיין [ברשומות נוספות](https://www.pstein.com/blog/#blog) העוסקות במס GILTI.

אחרי כל זה, אפשר לטעות ולחשוב שבחירה בסעיף 962 פוטרת תמיד ממס GILTI. במקרים רבים זה אכן נכון, אבל במקרים אחרים – פחות. נדון בכמה תרחישים שבהם בכל זאת ניתקל במס ובכורח לשלם אותו.

**1. החברה הזרה רשומה במקלט מס**

זהו מן הסתם התרחיש הנפוץ ביותר שבו יחול מס GILTI גם לאחר בחירת סעיף 962. עם מקלטי המס שברשימה נמנים איי בהמה, איי הבתולה הבריטיים, איי קיימן, הונג קונג, פנמה, סנט קיטס ונוויס, ועוד מדינות רבות. היות שהמדינות הללו אינן גובות מס חברות כלל, גם כאשר בוחרים בסעיף 962 לא יהיו כל נקודות זיכוי על מס חברות, והמס לא יקוזז. יש בכך מן ההיגיון, משום שישויות כאלו היו אחת מן המטרות העיקריות של רפורמת המס בשנת 2017, שבמסגרתה נוצר מס GILTI.

ועדיין, אין משמעות הדבר שסעיף 962 לא יסייע לכם. הוא עדיין עשוי לעזור. יש לזכור שאם לא תבחרו בסעיף 962, המס המוטל על יחידים יכול להגיע לשיעור של 37%. היות שהסעיף יזכה אתכם בניכוי של 50% ובמס נמוך יותר, בשיעור המושת על חברות, תשלמו לבסוף מס בשיעור של 10.5%. סעיף 962 אינו חסין מפני מקרים יוצאי דופן, ולא תמיד יהיה המס נמוך יותר, אבל תמיד יש לבדוק.

**2. לתאגיד הזר יש הפסדים צבורים**

זו עשויה להיות בעיה של ממש. במדינות רבות מחוץ לארה"ב אפשר לקזז הפסדים מן השנה שעברה כנגד רווחי השנה הנוכחית ולא לשלם מס על רווחים אלו. לדוגמה, אם החברה הפסידה מיליון דולר ארה"ב בשנת 2018, אך בשנת 2019 עמד הרווח הנקי שלה על 1.2 מיליון דולר, ייתכן שתידרשו לשלם מס חברות במדינה הזרה רק על ההפרש – 200,000$.

מס GILTI האמריקאי בוחן כל שנה בפני עצמה, כך שבעוד שבשנת 2018 לא היה כל צורך לשלם מס, ההפסד בסך מיליון דולר לא יקוזז כנגד ההכנסה בסך 1.2 מיליון דולר של שנת 2019.כך תאלצו לשלם מס בשיעור גבוה על שנת 2019. מצב זה יכול להיווצר גם אם תבחרו בסעיף 962.

כדי להמחיש, נערוך את החישוב: התאגיד שלנו נמצא גם כעת במדינה שהבאנו כדוגמה למעלה, שבה שיעור מס החברות עומד על 23%. המס יעמוד על 46,000$, שהם23% מתוך הפרש של 200,000$. (רווח של 1.2 מיליון דולר פחות הפסד של מיליון דולר בשנה הקודמת). על פי סעיף 962, מס GILTI יחושב כדלהלן:

$1.2M \* 50% = $600,000

21% \* 600,000 = $126,000

נקודות זיכוי על מס ששולם במדינה זרה = 80% \* $46,000 = $36,800

מס GILTI = = $126,000-$36,800 **$89,200שישולמו כמס**

**3. התאגיד הזר שלכם הוא חברה בערבון מוגבל מסוג LLC או שהוא ישות "שקופה" לצורכי מס (pass-through entity) במדינה הזרה**

אחת הדוגמאות לכך היא חברה משפחתית, שמס חברות אינו חל עליה, ובעלי המניות משלמים עליה מס בהתאם לשיעור המס החל עליהם. ברירת המחדל מבחינת רשויות המס בארה"ב היא להתייחס לחברות זרות מסוג LLC כאל תאגידים סגורים, אלא אם כן מגישים טופס מס' 8832, טופס בחירת סיווג ישות (Entity classification election*)*, כדי לבחור באפשרות אחרת.

לכן, בדו"ח המס שלכם עדיין יהיה עליכם לדווח על הכנסה הממוסה במס GILTI. לא יהיה כל מס חברות זר לקזז כנגדו את המס בארה"ב, גם לאחר בחירה בסעיף 962, ואתם עשויים למצוא את עצמכם משלמים מס גבוה מאוד. השאלה המעניינת במקרה זה היא מה יקרה אם לא תבחרו בסעיף 962, אבל בתרחיש זה נדון בהזדמנות אחרת.

כפי שבוודאי הבחנתם, המכנה המשותף לכל שלושת התרחישים הללו הוא שמס החברות הזר לא היה גבוה דיו. מספר הקסם עד שנת 2025 הוא 13.125%. כאשר משלמים מס חברות זר בשיעור 13.125% או יותר, בעזרת ניכוי 50% ו80% זיכוי על מס זר, ובעזרת סעיף 962, אפשר להגיע לאפס מס GILTI.

לאחר פרסום כל התקנות החדשות והעדכונים, מס GILTI אינו מאיים כפי שהיה בתחילה, אך עדיין חשוב מאוד להתכונן אליו היטב ולהיות מודעים למלכודות השונות. אם אחד משלושת המקרים הללו נכון לגביכם, או אם אתם זקוקים לעזרה בהכנת דו"ח המס עם סעיף 962 באופן שיעזור לכם להקטין את המס על הכנסותיכם מתאגיד השקעות נשלט זר, צרו אתנו קשר בכל עת.