יד על הדופק: עדכוני GILTI

על התקנות המוצעות החדשות בגרסתן הסופית וכיצד הן משפיעות על משלם המיסים היחיד

ב-14 ביוני 2019 פרסמה ה-IRS (רשות המיסים האמריקנית) את [התקנות הסופיות](https://s3.amazonaws.com/public-inspection.federalregister.gov/2019-12437.pdf) העוסקות כללי יישום מס GILTI. מס GILTI הוא מס שהוכרז ברפורמת המס של טראמפ (Tax Cut and Jobs Act) משנת 2017 ומתמקד במיסוי רווחים מחברות זרות (הנמצאות מחוץ לגבולות ארה"ב) המצויות בבעלות אזרחי ארה"ב. ביום שהועבר החוק פרסמה רשות המסים האמריקנית תקנות מוצעות חדשות כדי להבהיר כיצד יש ליישם המס החדש.

בתקנות שהציעה נראה שרשות המסים האמריקנית מסכימה שיש לפטור את משלמי המיסים היחידים ממס כפול על הכנסותיהם מחברות שבבעלותם. על פי הצעת הרשות, במקרה שחברה ממוסה במס חברות זר בשיעור של 90% או יותר משיעור מס החברות הנוהג בארה"ב (כיום 21%), ההכנסה לא תוגדר כ-"tested income" וכך תהיה פטורה ממס GILTI. כל מה שיש לעשות הוא להגיש הצהרת בחירה יחד עם דוח המס האמריקני ובה אתם מודיעים כי אתם זכאים לפטור ממסים בשיעור גבוה (HTE – high tax exception) על פי סעיף 954(b)(4). כלומר, אם אתם משלמים מס חברות של 18.9% או יותר, אתם יכולים לבחור שלא לשלם מס GILTI. בהשוואה לשיטות הקודמות, האפשרות הזו תהפוך את הגשת דוחות המס לפשוטים הרבה יותר.

נראה שאפשרות הבחירה הזו משפרת מאוד את מצבם של משלמי המיסים ושל אנשי המקצוע. עם זאת, חשוב לשים לב שפטור זה אינו פוטר את משלמי המסים ממס GILTI בכל התרחישים האפשריים – כמו למשל [שלושת המקרים שבהם בכל זאת יהיה עליכם לשלם מס GILTI](https://www.pstein.com/blog/3-times-gilti/) ושעליהם כתבנו ברשומה קודמת. הבעיות הללו קיימות גם לנוכח תקנת הפטור ממיסוי בשיעור גבוה (HTE – high tax exception) ומס GILTI יחול גם לאחר הבחירה בסעיף 962. ראשית, יש להיות ערים לכמה פרטים חשובים הנוגעים לפטור המוצע החדש והמורחב ממיסוי בשיעור גבוה (HTE – high tax exception):

למה יש לשים לב באפשרות הבחירה החדשה:

1. פטור HTE יכול להפוך כל הכנסה ברוטו של החברה להכנסה שאינה "tested income" ולפטור אותה ממס GILTI.

2. יש לבחור אפשרות זו בנפרד עבור כל חברה נשלטת זרה כשלעצמה. כלומר, אם בבעלותכם 60% משתי חברות זרות שונות, יהיה עליכם להגיש את הצהרת הבחירה פעמיים. אם לא כן, במקרה שתבחרו באפשרות הפטור עבור חברה אחת אך לא עבור השנייה, תשלמו מס GILTI על הכנסות אחת החברות. לאפשרות זו יש יתרונות וחסרונות ונדון בהם בהמשך.

3. אם תמשכו את בחירתכם, לא תוכלו לבחור באפשרות זו מחדש עבור חברה זו במשך חמש השנים הבאות אלא אם כן תקבלו לכך רשות מפורשת מרשות המיסים האמריקנית בהחלטה אישית עבורכם (private letter ruling).

לאחר שסקרנו את הצדדים השונים בבחירה, נדון בארבעה מצבים שבהם עדיף לוותר עליה ולהגיש את דוח המס תוך בחירה בסעיף 962.

ארבעה מקרים שבהם סעיף 962 עדיף על פני אפשרויות אחרות

דוח המס לשנת 2018 ובחירה שנתית:

ההבדל הראשון והניכר הוא שסעיף 962 הוא בחירה שנתית שאפשר לנצל עבור שנת 2018. פטור HTE טרם אושר סופית ולא תוכלו לנצל אותו עד פרסום התקנות הסופיות בידי רשות המיסים. לא מומלץ להתעכב בהגשת דוח 2018 בתקווה שהתקנות הסופיות יאפשרו את הפטור. נוסף על כך, הבחירה בסעיף 962 היא שנתית ואין כל סנקציות אם מבטלים אותה. פטור HTE מחייב תקופת המתנה של 60 חודשים, או חמש שנים, אם מבטלים את הבחירה בו, כך שהוא אינו מאפשר את הגמישות שמאפשר סעיף 962.

אם החברה הזרה שלכם משלמת מס חברות בשיעור של 13.125% עד 18.9%

פטור HTE מיועד רק לחברות המשלמות מס חברות זר בשיעור של 18.9% ומעלה. מספר זה מחושב על פי קביעת החוק הפוטר חברות המשלמות מס חברות זר של 90% או יותר ממס החברות האמריקני, העומד כיום על 21%. לעומת זאת, סעיף 962 מאפשר למשלם המיסים היחיד לקבל ניכוי על פי סעיף 250 (כמוסבר [ברשומה קודמת](https://www.pstein.com/blog/exciting-update-regarding-gilti-tax/)) וכן זיכוי כנגד 80% משיער המס ששולם. נכון לשנת 2018, כל שנדרש כדי לא לשלם מס GILTI הוא תשלום מס חברות זר של 13.125%, כך שאם אתם משלמים במדינה הזרה מס חברות בשיעור נמוך מ-18.9%, סעיף 962 הוא הבחירה הטובה ביותר.

Qualified Business Asset Investment (QBAI):

כאשר בוחרים בפטור THE מוציאים את רווחי החברה מהגדרת "tested income", ובאותה נשימה מאבדים את סעיף QBAI המחושב כרגיל לצורך קביעת שיעור מס GILTI. אם לחברה אחת שאתם מחליטים לבחור עבורה בפטור HTE יש QBAI גבוה ולחברה אחרת שעבורה לא תבחרו בפטור HTE יש QBAI נמוך והכנסה גבוהה, בחישוב הכללי תמצאו שיצאתם מופסדים. סעיף 962 חל על כל החברות שלכם כאחת ומחושב עבור GILTI לאחר ניכוי QBAI. לכן, עבור חברות בעלות QBAI גבוה עדיף לבחור בסעיף 962 ולא בפטור HTE.

פגיעוּת להפסד תפעולי:

זוהי הסיבה העיקרית להימנע מבחירה ב-HTE. נקודת התורפה הגדולה ביותר של משלם המיסים ביחס למס GILTI היא הפסדים תפעוליים קודמים. GILTI הוא מס שנתי ומשכך הוא אינו מביא בחשבון הפסדים תפעוליים שנצברו בשנים הקודמות. אם בבעלותכם חברה זרה שצברה הפסדים תפעוליים רבים ובשנה הנוכחית צברה רווח נקי, ייתכן שלא תדרשו לשלם מס חברות זר (מכיוון שאפשר לקזז את הרווח כנגד ההפסדים התפעוליים). מס GILTI, לעומת זאת, עדיין יהיה בתוקף וימסה הכנסה זו בשיעור של עד 37%, מכיוון שההפסדים התפעוליים שייכים לשנים הקודמות. התקנות הסופיות הנוגעות למס GILTI מעניקות לכלל זה משנה תוקף.

אם אתם בוחרים בסעיף 962, תקבלו את הניכוי על פי סעיף 250 שיפחית את המס לפחות ב-50%. נוסף על כך, אם בבעלותם חברה נוספת שלא צברה הפסדים תפעוליים ושעל ההכנסות ממנה אתם משלמים מס שעולה על 13.125%, תהיו פגיעים פחות ביחס למס GILTI.

אם בחרתם בפטור HTE כדי להפטר מתשלום מס GILTI, לא תהיו זכאים לניכוי על פי סעיף 250 ולא לחישוב עודף המס מן החברה השנייה, היות ששניהם כלולים במשוואת חישוב מס GILTI. כך אתם עלולים לשלם מס יותר מן המוטל עליכם, אך אפשר למנוע זאת אם מבטלים את הבחירה בפטור HTE ומשתמשים בסעיף 962 בשנה שנוצר מצב כזה. החיסרון הבולט בצעד זה הוא אובדן האפשרות לבחור בפטור HTE במשך חמש השנים הבאות (אלא אם כן תחליט רשות המיסים החלטה אישית שונה לגביכם [private letter ruling]).

לסיכום, רשות המיסים האמריקנית פרסמה תקנות מוצעות העוסקות בשאלות שעלו ביחס למיסוי כפול של חברות זרות. אף על פי כן, גם לאור התקנות הללו חל המס במקרים מסוימים. זאת ועוד, ישנן מלכודות רבות והצורך ביעוץ מקצועי מעולם לא היה כה דוחק. אם אתם מבקשים להבין האם אתם עלולים לשלם מס GILTI, נשמח לסייע לכם – צרו אתנו קשר בכתובת [info@pstein.com](mailto:info@pstein.com).

עקבו אחר עדכוני ה-GILTI שלנו שימשיכו להגיע.