

מה חדש היום? עדכונים ללקוחות EY

15 באוגוסט, 2019
חוזר לקוחות מספר 53/2019



טיוטת תקנות – סיווג עסקאות ענן

ב-9 באוגוסט רשות המסים האמריקאית פרסמה מסמך טיוטת תקנות ביחס לסיווג לצרכי מס אמריקאי של עסקאות ענן, לרבות עסקאות SAAS (להלן: "טיוטת תקנות הענן"). טיוטת התקנות באה כתוספת והרחבה לתקנות התוכנה משנת 1998 שנתנו הנחיות בנוגע לסיווג ההכנסה מעסקאות תוכנה (תקנות התוכנה של 1998).

להלן תמצות המצב הקיים כיום והצעת טיוטת התקנות.

- תקנות התוכנה של 1998 התייחסו למספר מצומצם של עסקאות תוכנה – עסקאות בהן הועבר קוד תוכנה ללקוח (בין אם מדובר בעותק תוכנה או בזכות קניינית בתוכנה), שירותי פיתוח ושירותי know-how. תקנות אלו נתנו הנחיות לסיווג ההכנסה מעסקאות –הכנסה ממכירות, הכנסת תמלוגים או הכנסת שכירות מעותק תוכנה.
- תקנות התוכנה של 1998 לא התייחסו למצבים בהן עותק תוכנה לא הועבר ללקוח. לדוגמא, מצבים בהם התוכנה הותקנה על ענן (פלטפורמה) והלקוח קיבל זכות שימוש בפלטפורמה. משכך, כיום סיווג עסקאות מסוג זה נעשה בדרך של פרשנות, לרוב על פי כללי מיסוי אמריקאים כלליים.
- טיוטת תקנות הענן באות לספק הנחיות בנוגע לסיווג עסקאות SAAS וכן עסקאות אחרות הכוללת ענן, לרבות עסקאות בהן מועבר תוכן דיגיטלי ללקוח. כמו כן כוללת טיוטת תקנות הענן הבהרות בנושא מקור הכנסות ממכירת עותקי תוכנה (Copyrighted Articles) אשר עשויה להיות בעלת משמעות רבה לחברות המוכרות מוצרי תוכנה ללקוחות ומשתמשי קצה אמריקאים.
- יצוין כי התקנות המוצעות תחולנה על כללי המיסוי הבינלאומי האמריקאים באופן כללי, ולפיכך הינן בעלות משמעות גם בהתייחס לחלק מכללי המיסוי החדשים שחוקקו במסגרת רפורמת המס של דצמבר 2017 – לרבות ה-BEAT וה-FDII.

הרחבה

- עסקאות ענן הינן עסקאות בהן הספק לא העביר קוד תוכנה כלשהי ללקוח. נדגיש כי אם הלקוח מוריד agent gateway שנועד כממשק לפלטפורמה ומדובר בחלק זניח (de-minimis) העסקה עדיין תסווג כעסקת ענן לצרכי התקנות.
- תקנות התוכנה קובעות שעסקת ענן תסווג כעסקת שירותים או כעסקת שכירות בהתבסס על רשימה של שיקולים המצינים בתקנות. בין יתר השיקולים:

- האם הלקוח מחזיק בפועל ברכוש (התוכנה).
- האם ללקוח שליטה על התוכנה מעבר לגישה ואפשרות שימוש באמצעות הרשת.
- האם לספק שליטה על התוכנה בה נעשה שימוש בעיסקת הענן והיכולת להחליף את התוכנה המשמשת לאספקת השירות.
- האם התוכנה הינה רכיב מתוך מכלול שירותים או מוצרים משולבים כאשר לספק חובות ואחריות נוספות, כגון לתחזוק ועדכון התוכנה.
- האם ללקוח זכות כלכלית או משפטית במוצר.
- האם הספק נושא בסיכונים המסחריים של איבוד
- האם המחיר תלוי זמן (אינדיקציה לעסקת שכירות) או תלוי שימוש (אינדיקציה לעסקת שירותים).

- האם החברה המוכרת עושה שימוש ברכוש (במקרה של עסקאות SAAS, בפלטפורמה) על מנת לתת שירותים למספר לקוחות. מצב של חברה בת המפיצה באופן בלעדי לכל העולם יכול אם כן לשנות את סיווג העסקה לעסקת שכירות.

- דגיש על פי נוסח טיוטת התקנות הקיים, עסקאות ענן לא יסווגו כעסקת רישיון המפיקה תמלוגים (סיווג שמגביר את הסיכון לניכוי מס במקור), ולכן מדובר בהבהרה מטיבה שתואמת את הפרקטיקה המקובלת כיום. עם זאת, רשות המסים האמריקאית ביקשה מהציבור לתת הערות בנוגע לתקנות, בין היתר האם יש לסווג עסקאות מסוימות כעסקת תמלוגים.
- בנוסף, טיוטת תקנות הענן כוללות תיקון חשוב ביחס לסיווג מקור ההכנסה ממכירת עותק תוכנה המוגן תחת זכויות יוצרים (כלומר עסקאות שאינן עסקאות ענן). על פי התקנות המוצעות, מקור ההכנסה ייקבע בהתייחס למקום ההורדה או מקום ההתקנה, ורק בהיעדר המידע הנ"ל, על פי מיקום הלקוח בהתבסס על מידע מכירות מתועד. זאת לעומת המצב כיום בו כללי המקור ביחס למכירות עותקי תוכנה פנו למקום התושבות של המוכר. התקנות אינן מסבירות כיצד יש לנתח עסקה של מכירה למפיץ המוכר לשוק אמריקאי, האם העסקה הראשונה תחשב הכנסה ממקור אמריקאי; אם גם עסקה זו תסווג לפי מקום ההורדה או ההתקנה של הלקוח הסופי יתכן ותהיה חשיבות למקם בעלות ב-IP במדינת אמנה.

שינוי סיווג מקור ההכנסה זה עלול להביא למצבים בהם על אף שהספק והלקוח אינם אמריקאים, ההכנסה תחשב הכנסה ממקור אמריקאי על כל הכרוך (לרבות ניכוי מס במקור). לכן, עשויה להיות השפעה רבה על מוכרים אשר אינם נהנים מהטבות אמנת מס בינלאומית בין ארה"ב לבין מדינת התושבות של המוכרים.

לאור האמור לעיל אנו ממליצים ללקוחות בעלי מוצרי ענן המפיצים לשוק האמריקאי לבחון מחדש את סיווג ההכנסה של החברה לאור טיוטת תקנות הענן שכן סיווג ההכנסה משפיע על סוגיות ניכוי מס במקור ו - Subpart F income במקרה של חברות CFC (חברות נשלטות זרות לצרכי מס אמריקאי).

בנוגע לחברות חברות תוכנה בעלות מוצר on-premise, השלכות טיוטת התקנות יכולות להיות מרחיקות לכת ומסתמן שגם בעת מכירה של חברה ישראלית ללקוח שאינן אמריקאי, יש לבחון השלכות מס אמריקאי במידה ויתכן שיעשה שימוש בארה"ב. לדוגמא, מצב בו חברה ישראלית מתקשרת עם משרד המטה של חברה גלובאלית לטובת שימוש בכל רחבי העולם, יש לבחון סוגיות מס אמריקאי גם אם משרד המטה אינו אמריקאי.

לתשומת לבכם, ביום רביעי ה-21.8.2019 תתקיים שיחת ועידה בנושא – לינק לרישום ישלח ביום ראשון הקרוב.

נשמח לעמוד לעזרתכם לקבלת פרטים נוספים ביחס לאמור בחוזר זה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות אל: טל לוי, איתי רן או אמיר חנצ'ינסקי – מחלקת מיסוי בינלאומי - דסק אמריקאי
טל: [03-5680957](tel:03-5680957)

מטרת מזכר זה הינה להביא לידיעתכם מידע פיסקלי מעודכן בנושאי מס שונים.
בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר זה מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים במשרדנו.

בכבוד רב,

קוסט, פורר, גבאי את קסירר

רואי חשבון