

דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי - סקירת פרק ב' בנושא מס יציאה

ביום 17 בנובמבר 2021 הוגש למנהל רשות המסים דו"ח המרכז את ממצאיה של הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי המהווה מהפכה בדיני המס בישראל.

להלן עיקרי השינויים המוצעים בפרק ב' של דוח הוועדה, שעניינו מס יציאה:

הרקע לתיקון

במסגרת הרפורמה המוצעת במיסוי בינלאומי שפורסמה לאחרונה, הוחלט לתקן את סעיף 100א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ("הפקודה"), הדין במס יציאה. הסעיף נועד לתת מענה למצב בו תושב ישראל רכש נכס בהיותו תושב ישראל, ומכר אותו לאחר שהפך לתושב חוץ. מתוך חשש לאובדן מס פוטנציאלי שרשות המסים עלולה שלא לגבותו בגין עליית ערך הנכס בעת שהמוכר היה תושב ישראל, מטיל הסעיף מס הידוע בכינויו "מס יציאה".

המס מוטל בגין "אירוע מס רעיוני", במסגרתו נמכרו, כביכול, הנכסים של אותו מהגר קודם ליציאתו מישראל. מנגנון זה מאפשר למדינה למסות את עליית ערך הנכס כל עוד היה המוכר, שניתק תושבותו, תושב ישראל. כמו כן, החוק מעניק לישראל העוזב את האפשרות לדחות את תשלום המס למועד בו יימכרו נכסיו בפועל. הדחייה מתבקשת מאחר שלא תמיד יש לאותו אדם אמצעים נזילים לשלם לרשות המס, וגם בשל האפשרות שאותו אדם יחזור לארץ לפני שימכור את נכסיו, או שערך נכסיו ירד הרבה מתחת לשווים במועד העזיבה.

הלכה למעשה, יישום סעיף החוק המעניק למדינה את חלקה בנכסי הישראלים שהיגרו לא צלח. זאת, מאחר שבמקרים רבים אותם ישראלים לשעבר לא דיווחו על עליית הערך שצברו בתקופת תושבותם ובוודאי שלא דיווחו על עזיבתם את הארץ. שכן, מרגע ניתוק התושבות - אין חובת דיווח לישראל, ובכלל, אותם תושבים אינם חייבים בדיווח בגין עזיבתם או בגין מצבת הנכסים שהיו ברשותם בעת עזיבתם. לרשות המסים אין את כוח האדם הנדרש ואת הכלים לאתר את אותם תושבים עוזבים ברחבי העולם, לאתר את הנכסים שהיו לישראלים בעת שעזבו ולבחון האם נמכרו ומתי. לפיכך, מטרת התיקון היא ברורה - לשים יד על הכספים הללו ולהבטיח כי גם לאחר ניתוק התושבות, ישלם אותו תושב לשעבר את המס שמגיע למדינת ישראל.

העקרונות המנחים בהמלצות הוועדה

שיטת הטלת מס היציאה

הוועדה סבורה שיש לתקן את הוראות החוק בדרך שתאפשר לנישום להנות מאפשרות דחיית המס, תוך הבטחת אכיפת תשלום המס. על כן ממליצה הוועדה לקבוע כי נישום יוכל לבחור באחד המסלולים:

1. מסלול התשלום המיידי

- **השיטה:** יראו את נכסיו של נישום תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, כנמכרים בתמורה לשווי השוק שלהם ביום ניתוק התושבות. לא תתאפשר דחיית מועד התשלום.
- **חובות דיווח:** חובת הגשת הצהרת הון וחובת דיווח בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס, באמצעותן יצהיר הנישום על כלל נכסיו הכפופים למס וידווח על רווח ממכירתם הרעיונית (תוך 90 ימים מיום ניתוק התושבות). כמו כן, תשולם מקדמה.

○ חובת הגשת הצהרת הון ודוח שנתי תהיה מוטלת בכל שנה שבה שהה תושב ישראל, הטוען כי טרם ניתק את תושבותו, 183 ימים לפחות מחוץ לישראל, ככל שירצה לשמר לעצמו את האפשרות לטעון בעתיד כי יש להחשיבו כתושב חוץ בשנת המס האמורה ("חובת הדיווח המתמשכת"). מאחר שמי שלא יגיש דיווחים אלו מדי שנה, בהתאם לקביעת הוועדה, לא יוכל לטעון בעתיד לעניין ניתוק תושבותו בשנה זו, יש לתכנן את מועד העזיבה ולא לפעול בספונטניות.

▪ ערובה: הענקת סמכות לפקיד שומה לבחון את הדיווח ליום היציאה, ובמידת הצורך לדרוש מהנישום להפקיד ערבות בידי נאמן ישראלי.

2. מסלול דחיית תשלום המס

במסלול דחיית תשלום המס קיימים שני תתי מסלולים:

2.1. שווי הנכסים הכפופים למס יציאה נמוך מ-3 מיליון ₪ - יש ליישם את הוראות הדין הישן, בתוספת התאמות דיווחיות.

2.2. שווי הנכסים הכפופים למס יציאה גדול או שווה ל-3 מיליון ₪ - יש ליישם את הוראות הדין החדש.

▪ לתשומת הלב שבמסגרת הנכסים הכפופים למס יציאה לא כוללים נכסי נדל"ן, קרקעות, בתי מגורים, מניות של חברה שהיא "איגוד מקרקעין" והכל שהם בישראל.

א. מסלול דחיית תשלום המס לפי הדין הישן בתוספת דיווחים

▪ השיטה: במידה והנישום בחר לדחות את תשלום המס ושווי נכסיו הכפופים למס היציאה **אינו עולה על 3 מיליון ₪** - תינתן אפשרות לנישום לדחות את תשלום המס למועד המימוש.

▪ חובות דיווח: חובת הגשת הצהרה הון וחובת דיווח בדוח בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס, באמצעותן יצהיר הנישום על כלל נכסיו הכפופים למס יציאה וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית. חובת הדיווח המתמשכת כאמור לעיל תחול גם במקרה זה. בנוסף, תחול חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים עד למועד תשלום המס בגינם.

ב. מסלול דחיית המס לפי הדין החדש

▪ במידה והנישום בחר לדחות את תשלום המס ושווי נכסיו הכפופים למס היציאה **שווה או עולה על 3 מיליון ₪** - נכסיו יסווגו לאחת משלוש הקטגוריות הבאות, כמפורט להלן:

א. ניירות ערך סחירים - דיווח מידי בעת העזיבה.

לתשומת הלב כי הדבר רלוונטי למי שמחזיק מתחת ל-5% בניירות ערך הנסחרים בבורסה (אחרת יחשב כחחזקה ב"נכסים אחרים", כפי שיפורט להלן).

○ השיטה: ניירות ערך סחירים הכפופים למס היציאה, ייחשבו כנמכרים ביום הניתוק בתמורה לשווי השוק שלהם באותו יום. לא תתאפשר דחיית מועד התשלום.

○ חובות דיווח: חובת הגשת הצהרת הון וחובת הגשת דיווח בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב, באמצעותן יצהיר הנישום על כלל ניירות הערך הסחירים שבבעלותו וידווח על הרווח ממכירתם הרעיונית, וכן תשולם מקדמה.

○ ערובה: הענקת סמכות לפקיד שומה לבחון את הדיווח ליום היציאה, ובמידת הצורך לדרוש מהנישום להפקיד ערבות/לשעבד את ניירות הערך בידי נאמן ישראלי.

ב. מקרקעין בחו"ל -

○ השיטה: נכסי מקרקעין בחו"ל הנמצאים בבעלותו של תושב ישראל יחשבו כנמכרים ביום הניתוק, ותינתן אפשרות לנישום לדחות את תשלום המס בגינם עד למועד המימוש (החישוב יבוצע לינארית והנישום ימוסה בישראל על חלק רווח ההון שנצמח בתקופת היותו תושב ישראל).

○ חובות דיווח: חובת הגשת הצהרת הון וחובת הגשת דיווח בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב, באמצעות יצהיר הנישום על נכסי המקרקעין בחו"ל שברשותו וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית. בנוסף, חוות דיווח שנתית על מצבת הנכסים עד למועד תשלום המס בגינם.

○ ערובה: במידה וחבות מס היציאה האפקטיבית המתקבלת על-ידי חישוב רעיוני של מכירת המקרקעין בחו"ל גבוהה מ-1.5 מיליון ₪ - יחויב הנישום בהפקדת ערבות או שעבוד נכסים.

ג. נכסים אחרים -

○ השיטה: נכסים אחרים בבעלותו של נישום תושב ישראל יחשבו כנמכרים ביום הניתוק, ותינתן אפשרות לנישום לדחות את תשלום מס היציאה בגינם עד למועד המימוש (החישוב יבוצע לינארית והנישום ימוסה בישראל על חלק רווח ההון שנצמח בתקופת היותו תושב ישראל).

○ חובות דיווח: חובת הגשת הצהרת הון וחובת הגשת דיווח בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב, באמצעות יצהיר הנישום על נכסיו הפרטיים וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית. בנוסף, חוות דיווח שנתית על מצבת הנכסים עד למועד תשלום המס בגינם.

○ ערובה: ככל שתאפשר דחיית התשלום, יידרש הנישום להפקיד ערבות או לשעבד את נכסיו הפרטיים אצל נאמן ישראלי.

○ הוראה מיוחדת בעניין מניות של חברות זרות - קיימת חובת דיווח לבעלי מניות מהותיים המחזיקים בחברות זרות מעל 10%, על חלוקת דיבידנד מהחברות הזרות. חובת דיווח זו היא בעקבות המלצה אחרת של הוועדה שתפורט בהמשך כי יש לראות בכל חלוקת דיבידנד ממועד העזיבה ועד מועד מכירת המניות כמימוש חלקי של המניות ולפיכך יש לחייבם בשיטה הליניארית.

תחולת ההוראות על סוגיות מיוחדות

1. הוראות כל אחד מהמסלולים יחולו על כלל נכסי הנישום הכפופים למס יציאה, למעט אם נקבע אחרת.
2. זכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102 לפקודה יוחרגו מהגדרת נכס ויקבעו לגביהן הוראות חלוקת רווח התואמות את שיטת ה-vesting.
3. רווחים שנצברו בחברה תושבת ישראל מכוח שליטה וניהול (בתנאי שלא התאגד בישראל) עד למועד שבו חדלה להיות תושבת ישראל, יחויבו גם כן במס יציאה במועד הניתוק, זאת מבלי שתאפשר דחיית מועד תשלום המס. נבחר כי רווחים אלו כוללים בתוכם את הרווחים שנבעו מהמכירה הרעיונית של נכסי החברה שחויבו במס יציאה במועד הניתוק, ולכן, כחריג - ראוי לאפשר את הקבלת מועד תשלום המס בגין רווחים אלו למועד תשלום המס שנקבע במסלול שבו בחרה החברה להחיל על נכסיה.

4. הוראות החיוב במס במסלול התשלום המידי, יחולו גם על נכסיו של נישום שהתקיימו לגביהם אחת או יותר מעילות החיוב הנוספות, המפורטות להלן:

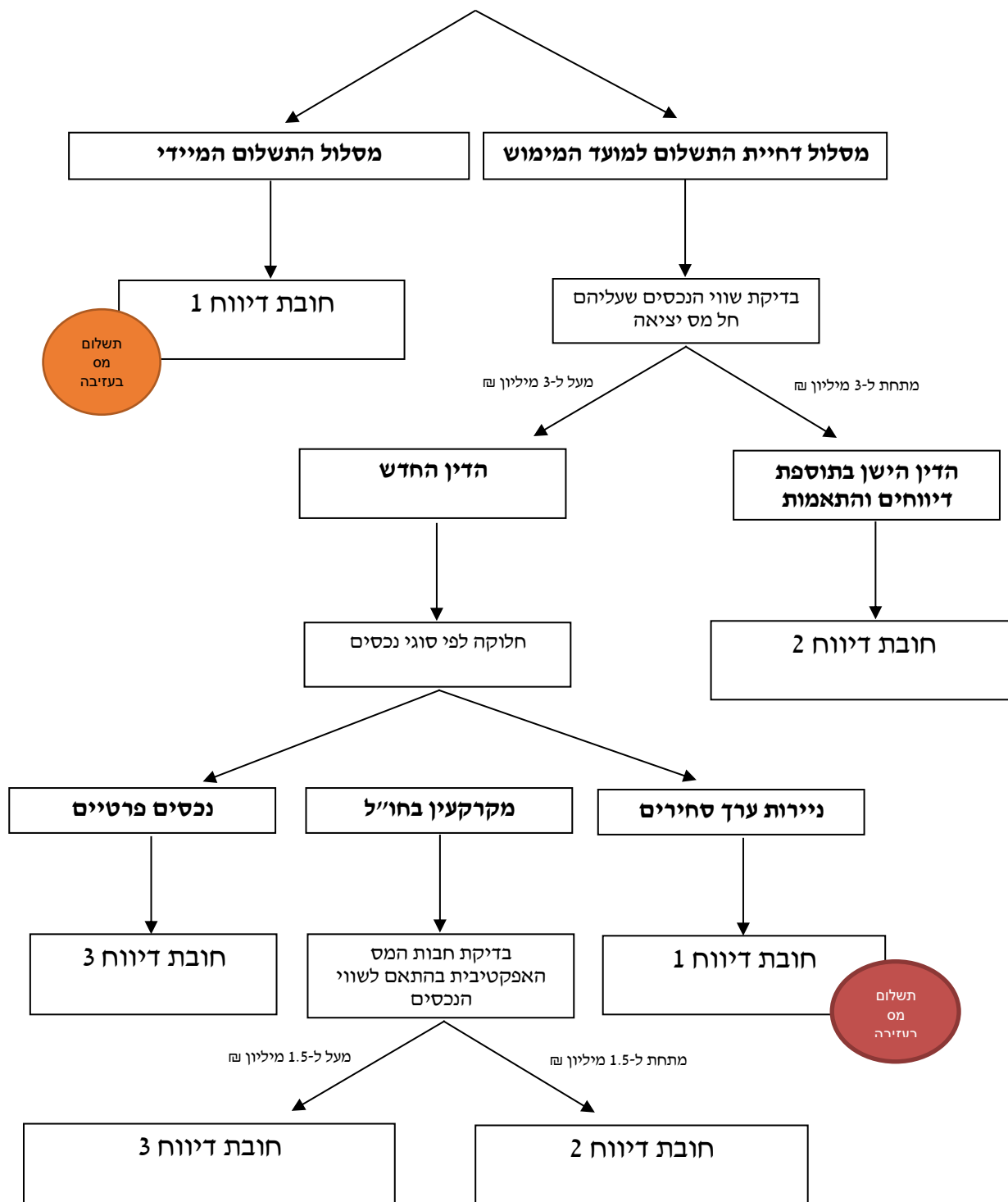
- חברה ישראלית המעבירה נכסים מהמשרד הראשי בישראל למוסד קבע במדינה אחרת.
- חברה זרה המעבירה את פעילותה העסקית (לרבות נכסים) ממוסד קבע בישראל למדינה אחרת.

המלצות חשובות נוספות

1. מיסוי דיבידנדים שחולקו בתקופת החיוב על-ידי חברה תושבת חוץ לאחר המועד שבו חדל הנישום להיות תושב ישראל ועד למועד המימוש של אותן מניות המקנות את הזכות באותם דיבידנדים, בתנאי שהנישום בחר לדחות את תשלום המס.
2. הוראה אנטי תכנונית - לגבי נישום שביקש לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש לא יחול מנגנון הליניאריות ככל שהנכסים הכפופים למס היציאה נמכרו במהלך התקופה המתחילה ביום שבו חדל להיות תושב ישראל והמסתיימת בתום השנה הרביעית לעזיבתו.
3. סעיף 97(ב3) לא יחול על נכסים שחל עליהם סעיף 100א לפקודה. כלומר, לא תתאפשר קבלת פטור של תושב חוץ המוכר מניות של חברה ישראלית מכוח סעיף 97(ב3) על נכסים ישראלים שנרכשו על-ידי הנישום בעודו תושב ישראל.
4. הוראה אנטי תכנונית - לחברות, מוסדות קבע ישראלים ויחידים שיש בבעלותם נכסים בלתי מוחשיים, לא תתאפשר דחיית תשלום מס היציאה עד למועד המימוש, ללא קשר למסלול שנבחר.
5. סעיף 100א לפקודה לא יחול על נישום שחדל להיות תושב ישראל, החוזר לישראל תוך 5 שנים ממועד עזיבתו, בתנאי שהנכסים שהיו בבעלותו לא נמכרו במהלך תקופה זו. נבהיר כי ככל שהנישום עוזב את ישראל בשנית לאחר שקיבל את ההטבה, יראו אותו כאילו היה תושב ישראל לאורך כל התקופה.
6. קביעת הוראות אכיפה כמפורט להלן:

- ככל שהנישום לא דיווח על הפסקת תושבותו הישראלית לפקיד שומה, האחרון יהא רשאי למסותו מיידית.
- ככל שהנישום בחר במסלול התשלום המידי, תשמר לפקיד השומה הזכות לבדוק את הדיווח ליום היציאה ובמידת הצורך, לדרוש מהנישום להפקיד כספים או לשעבד נכסים לנאמן ישראלי.
- ככל שלא הונחה דעתו של פקיד השומה על נכונות הצהרת הנישום בדבר שווי נכסיו שחל עליהם מס או חבות המס האפקטיבית על נכסי המקרקעין בחו"ל שברשותו, יהיה רשאי לדרוש מהנישום להפקיד כספים או לשעבד נכסים לנאמן ישראלי.

מס יציאה - תרשים זרימה
שני מסלולים לבחירת הנישום



פירוט אודות חובות הדיווח:

- **חובת דיווח 1** – מיידי בתמועד בעזיבה- הגשת הצהרת הון וחובת דיווח על הרווח מהמכירה הרעיונית + תשלום מקדמה + ערבות במידת הצורך.
- **חובת דיווח 2** – מיידי בתמועד העזיבה- הגשת הצהרת הון וחובת דיווח על הרווח שהיה נוצר מהמכירה הרעיונית + כל שנה ממועד העזיבה ועד המכירה- חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים
- **חובת דיווח 3** - מיידי בתמועד העזיבה- הצהרת הון וחובת דיווח על הרווח שהיה נוצר מהמכירה הרעיונית + כל שנה ממועד העזיבה ועד המכירה- חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים + ערבות / שעבוד נכסים

סיכום ומסקנות

לצד הרצון של כולנו למנוע מצב בו "מס היציאה" יהפוך לאות מתה ולכלי להברחת נכסים מישראל, חשוב לזכור כי יכולתם של אזרחי המדינה לבצע רילוקיישן תרמה ותורמת רבות לכלכלה הישראלית, כך שיש למצוא את שביל הזהב בעניין זה, באופן שדין המס לא ימנע שינוי של מקום המושב.

מזווית הראייה של ציבור הנישומים, נראה כי עוד בטרם גיבוש המסקנות, חייב ציבור זה לבחון את דרכי ההתמודדות שלו עם מס היציאה. כך, למשל, בעת הגירה מישראל יש לשקול כדאיות של תשלום מס בפועל על-פי השווי במועד היציאה, אם אכן הנישום צופה עליית ערך משמעותית לאחר עזיבתו. תשלום מס מעין זה יוכל במקרים רבים אף "לסייע" בשכנוע פקיד השומה כי הנישום חדל להיות תושב ישראל במועד היציאה.

זאת ועוד, במקרה של משפחות שצאצאיהן מצויים בארץ ובחוו"ל, יש לתכנן היטב את מיקום נכסי המשפחה. מטבע הדברים, מהלכים של העברת נכס לבן משפחה תושב הארץ, ולחלופין עזיבת בן משפחה את ישראל, הם צעדים המחייבים תכנון מוקדם לאור שלל הוראות המס הקיימות בדין לעניין היכולת להוריש את הנכס בפטור ממס ליורש תושב חוץ.

ראוי לציין כי לא ברור כעת אם ההמלצות יוחלו באופן רטרואקטיבי או שמא יחולו אך ורק על מי שיבצע רילוקיישן לחו"ל לאחר כניסתן לתוקף. שינויי החקיקה הצפויים עלולים להטות את הכף בשנה הראשונה לניתוק לטובת מס הכנסה. בשנים שלאחר מכן המבחנים נשארים אותם מבחנים. עם זאת, כמובן, אפשר ורצוי לתכנן את היציאה לרילוקיישן מבעוד מועד כדי להתמודד עם החקיקה הצפויה.

אנו ממליצים לכל מי שהנושא רלוונטי עבורו ולתיקון החקיקה הצפוי עשויות להיות השלכות לגביו, לפנות בהקדם אל מחלקת המיסים של משרדנו לצורך קבלת ייעוץ ובחינה האם נדרשת פעולה בנושא.

* * *

המידע הכלול במזכר זה נמסר בתמצית ולמטרות אינפורמטיביות בלבד, ואין בו להוות תחליף לייעוץ המשפטי הנדרש בכל מקרה לגופו.