

דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי - סקירת פרק ג' ופרק ד'

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 ג' של דוח הוועדה, שעניינו הקלה ממיסי כפל:

כללי

בדוח הוועדה נכתב כי שיטת המיסוי הפרסונאלית בישראל, שאומצה במסגרת תיקון 132 לפקודה (לפיה הנישום ממוסה בישראל על בסיס כלל עולמי, בלא קשר לשאלה היכן הופקו), עשויה לגרום למיסוי כפול של אותה ההכנסה - ככל שאין מנגנונים מספקים בדין הפנימי שנועדו למנוע את כפל המס שנוצר.

במסגרת פרק זה, הוצע בדוח הוועדה לבצע מספר שינויים בהוראות פקודת מס הכנסה הנוגעים לזיכוי מסי חוץ המוטלים במישרין על הכנסה שמפיק תושב ישראל:

1. צמצום "שיטת הסלים":

- על מנת לאפשר לנישומים להנות מאפשרויות זיכוי נרחבות יותר ביחס לדין הקיים מוצע לצמצם את מספר הסלים הקיימים.
- בהמשך לכך, הוועדה המליצה כי יש לשנות את הגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני" הקבועה בסעיף 199 לפקודה ולקבוע כי הכנסות חוץ יסווגו לחמישה סלים בסיסיים:
 - i. סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות הפאסיביות;
 - ii. סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מעסק ומיגיעה אישית;
 - iii. סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות ההוניות;
 - iv. סל ספציפי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מחברה נשלטת זרה;
 - v. סל ספציפי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מחברת משלח יד זרה;

2. שינויים בהגדרת "מסי חוץ":

- הוועדה המליצה להחריג מהגדרת "מסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה את:
 - i. מסי חוץ ששולמו על הכנסה שהופקה או נצמחה במדינה זרה, שנדרשו כזיכוי במדינה אחרת (כפוף להחרגות מסוימות);
 - ii. מסי חוץ ששולמו במדינות עימן מדינת ישראל אינה יכולה להחליף מידע (הן מכח האמנה הביטורלית והן מכח האמנה המולטילארלית);
 - iii. מסי חוץ ששולמו בארץ אויב;



- iv. מסי חוץ ששולמו במדינה זרה אחרת על הכנסה שהופקה או נצמחה בארץ אויב;
- v. מסי חוץ ששולמו על הכנסה שהופקה כתוצאה ממסחר עם אויב;
- vi. מסי חוץ ששולמו במדינה הנכללת ברשימה שתיקבע על-ידי מנהל רשות המסים (בדומה ל"רשימה השחורה" ו"הרשימה האפורה" של האיחוד האירופי).
- הוועדה המליצה כי במקרים שבהם שולמו מסי חוץ באחד מהמצבים המתוארים בסעיפים 2 עד 7 לעיל, יהיה ניתן לפנות בבקשה לקבלת אישור מראש מרשות המסים לקבלת הזיכוי בגינם.
- הוועדה המליצה להבהיר כי המס ששולם בחו"ל לא ייכלל בהגדרת "מסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה, במקרה שבו לא הומצאו אסמכתאות להנחת דעתו של פקיד השומה.

3. עודף זיכוי מס זר:

- בהתאם להוראות סעיף 205א(א), עודף זיכוי שנובע מסל מסוים, יקוזז בחמש שנות המס העוקבות בלבד, וזאת כנגד מסי ישראל שיוטלו על הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו סל של הכנסות. עודף זיכוי שלא קוזז במהלך תקופה זו, לא יהיה ניתן עוד לניצול.
- סעיף 205א(ב) קובע שעודף זיכוי שנובע כתוצאה מקיזוז של הפסד ממקור מסוים, יהיה ניתן לזיכוי (במגבלת חמש השנים) גם כנגד הכנסה ממקור שממנו נבע ההפסד.
- הוועדה המליצה כי יש לקבוע הוראה שתמנע את העברת עודף הזיכוי לשנים הבאות, למעט במקרים הבאים:

i. עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מקיזוזי הפסדים בישראל;

ii. עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מהפרשי עיתוי של הדיווח על ההכנסה החייבת - בין ישראל למדינת המקור;

בשני מקרים אלו, עודף הזיכוי שנוצר יהיה ניתן להעברה לשנים הבאות ללא הגבלת זמן, כנגד אותו סל בלבד.

להלן עיקרי השינויים המוצעים בפרק ד' של דוח הוועדה, שעניינו הוראות זיכוי עקיף:

1. הוראות זיכוי עקיף

- בהתאם להוראות סעיפים 126(ג) ו-203(ב) לפקודה, חבר בני אדם שהוא תושב ישראל המקבל דיבידנד מחוץ לישראל רשאי לבחור באחד משני מסלולי מס:

i. **מסלול הזיכוי הישיר** - מיסוי הדיבידנד במס חברות בישראל ומתן זיכוי בשל מסי החוץ שהוטלו במישרין על חלוקת הדיבידנד (בדרך של ניכוי במקור);

ii. **מסלול הזיכוי העקיף** - תשלום מס חברות בישראל על סכום המכונה "הדיבידנד המגולם" הכולל את מס החברות הזר בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד, ואת שנוכה במקור מחלוקת



הדיבידנד. כנגד המס החל בישראל על הדיבידנד המגולם, יינתן זיכוי בשל מסי החוץ שהוטלו במישרין ובעקיפין על הדיבידנד שחולק.

▪ סעיף 126(ג) במתכונתו הנוכחית מאפשר ליישם את מנגנון הזיכוי העקיף גם ביחס להכנסות ולמס הזר ששולם על-ידי חברה המוחזקת במישרין בשיעור של 50% לפחות על-ידי חברת הבת של החברה הנישומה (חברה נכדה של הנישומה) - במקרה בו החברה הנכדה מחלקת דיבידנד לחברת הבת וזו מחלקת את הדיבידנד לחברה הנישומה.

▪ הוועדה סברה כי יש להרחיב את הזכאות לקבלת זיכוי עקיף לעוד שתי שכבות מעבר לשתיים הקיימות כיום, במטרה לעודד חלוקת דיבידנדים מרווחים שנצברים מחוץ לישראל.

▪ בהמשך לכך, הוועדה המליצה על הוספת שתי שכבות נוספות מעבר לשתי השכבות המוכרות כיום בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

i. שיעור ההחזקה האפקטיבי של החברה הנישומה בחברה הנמצאת בשכבה השלישית (ככל שמקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה השלישית ובחברה הנמצאת בשכבה הרביעית (ככל שמקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה הרביעית) יעמוד על 12.5% לפחות;

ii. ככל שמקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה השלישית: שיעור ההחזקה של החברה שנמצאת בשכבה השנייה בחברה שנמצאת בשכבה השלישית יעמוד על 50% לפחות.

ככל שמקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה הרביעית: שיעור ההחזקה של החברה שנמצאת בשכבה השלישית בחברה שנמצאת בשכבה הרביעית יעמוד על 50% לפחות.

▪ כמו כן, הוועדה המליצה לקבוע כהוראה אנטי תכנונית, שתנאי ההחזקה המופיעים בסעיף 126(ג) לפקודה (בנוסח המתוקן בהתאם לאמור לעיל), חייבים להתקיים במשך 12 החודשים שקדמו למועד חלוקת הדיבידנד לחברה הנישומה.

▪ תנאי ההחזקה לא יחול על חברות חדשות באשכול החברות, או ככל שיתקיימו שני התנאים הבאים:

i. החברה המחלקת את הדיבידנד היא חברה חדשה שהתאגדה במהלך 12 החודשים שקדמו לחלוקת הדיבידנד;

ii. מקורו של הדיבידנד נובע מרווחיה של החברה החדשה מצדדים לא קשורים במישרין או בעקיפין או מדיבידנדים מחברות מוחזקות אחרות של החברה החדשה, "העומדות בכלל התנאים האמורים".

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

בכל שאלה או הבהרה, ניתן לפנות לאנשי הקשר שלכם במשרדנו או ל:



עו"ד ליאת גרבר, שותפה

liat.graber@goldfarb.com

03-608-9161



עו"ד טל עצמון, סגן שותף מנהל, ראש מחלקת מיסים
(משותף)

tal.atsmon@goldfarb.com

03-608-9858



עו"ד אלישע קסנר, שותף

elisha.kesner@goldfarb.com

03-608-9858



עו"ד לירז טובול, שותפה

Liraz.Tubul@goldfarb.com

03-608-9161