

## דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

הדו"ח פורסם לציבור בתאריך 21.11.2021

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

הוועדה נוהלה על-ידי רולנד עם-שלם, סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים וחבריה כללו נציגים מרשות המסים, נציגים ממנהל הכנסות המדינה במשרד האוצר, ונציגי הלשכות המקצועיות: לשכת עורכי הדין, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס.

עו"ד טל עצמון, סגן שותף מנהל וראש מחלקת מיסים (משותף) ועו"ד ליאת גרבר, שותפה במחלקת מיסים במשרדנו היו מנציגי לשכת עורכי הדין והשתתפו באופן פעיל בדיוני הוועדה.

להלן נציג את נושאי הוועדה והמלצותיה העיקריות.

**אנו ממליצים לכל מי שנושא כלשהו רלוונטי עבורו ולתיקון החקיקה הצפוי עשויות להיות השלכות לגביו, לפנות בהקדם אל מחלקת המיסים במשרדנו לצורך התייעצות ובחינה האם נדרשת פעולה בנושא.**

### נושאי הוועדה והמלצותיה העיקריות

#### פרק א': קביעת מקום המושב של יחיד

מהפכה בשיטת קביעת מקום המושב של יחידים.

כיום, נקבע מקום המושב של יחיד לפי "מבחן מרכז חייו", מבחן לא ברור אשר מבוסס על מספר פסקי דין שונים ויצר מחלוקות רבות בין רשות המיסים ליחידים בנושא זה. בהתאם לדו"ח הוועדה, המבחן העיקרי לקביעת תושבות יהיה חזקות כמותיות חלוטות אשר בהתאם לימים בהם ישהה האדם בישראל או מחוץ לישראל, ובהתאם לתנאים נוספים כמו האם יש לו בן/זוג וילדים, יקבע האם הוא תושב ישראל או תושב חוץ. מי שלא ייפול בגדר החזקות החלוטות, יחול עליו מבחן מרכז החיים הקיים.

כך, בסופו של דבר, יהיו שלוש חזקות חלוטות להגדרת "תושב ישראל" (לדוגמה: יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות 183 ימים או יותר בכל שנת מס ייחשב כתושב ישראל לצרכי מס החל מהשנה הראשונה) ושש חזקות חלוטות להגדרת "תושב חוץ" (לדוגמה: יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנים ברציפות ייחשב כתושב חוץ לצרכי מס החל מהשנה הראשונה).

תיקון זה צפוי לצמצם את המחלוקות עם רשות המסים, ליצור ודאות לנישומים המעוניינים שלא להיחשב עוד תושבי ישראל ולאפשר תכנון מסודר מראש של עזיבה ושיבה לישראל.

### פרק ב': מס יציאה

כיום, בפועל, אין כל גביה ממס היציאה, זאת כיוון שאין חובת דיווח בעת ניתוק התושבות וניתן לשלם את המס רק בעת מכירת הנכס, כאשר האדם כבר שנים בחו"ל.

לפי הצעת הוועדה, תחול חובת דיווח במועד ניתוק התושבות, יהיו תשלומי חובה בעת העזיבה ודיווחים מדי שנה עד למכירת הנכסים בפועל. האדם יוכל לבחור לשלם את המס באופן מלא בעת העזיבה, או לבחור לדחות את התשלום.

אם הנישום בוחר שלא לשלם את המס בתשלום מיידי במועד ניתוק התושבות, הוא רשאי לדחות את התשלום בהתאם לאחד משני תתי מסלולים, כאשר הסיווג יעשה בהתאם לשווי נכסיו הכפופים למס יציאה:

- אם שווי הנכסים של האדם (לא כולל מקרקעין בישראל ולא כולל אופציות, עליהן אמור לחול דין אחר לפי vesting) נמוך מ-3 מיליון ₪ - יוותר על כנו הדין הישן, בתוספת דיווח. כלומר, תתאפשר דחייה עד מכירת הנכסים תוך הגשת דיווחים לאורך השנים.
- אם שווי הנכסים כאמור שווה או גדול מ-3 מיליון יחולו התנאים הבאים:
  - ניירות ערך סחירים - ישולם מס מלא באופן מיידי.
  - לגבי שאר הנכסים תתאפשר דחייה עד מועד המימוש בפועל, כאשר במקרים רבים יידרש הנישום להפקיד ערובה, או להעביר את הנכס לנאמן כדי להבטיח את התשלום (לגבי נדל"ן בחו"ל, אם חבות המס נמוכה מ-1.5 מלש"ח, לא תידרש ערובה).

### הוראות חשובות נוספות:

- יש להגיש את הדיווח (והתשלום, אם מדובר בניירות ערך סחירים) תוך 90 יום ממועד ניתוק התושבות.
- יחול תשלום מס על דיבידנדים מחברה תושבת חוץ עד למועד מימוש מניותיה.
- אדם שיחזור לישראל תוך 5 שנים ממועד העזיבה יקבל חזרה את המס ששילם.
- מי שיעזוב למדינה שאין לה אמנה עם מדינת ישראל, וימכור תוך 4 שנים מהעזיבה, כל סכום המס ייחשב כנצמח בישראל.

### פרק ג': הקלה ממיסי כפל

- תושב ישראל אשר מפיק הכנסה מחוץ לישראל, מחויב במס הן במדינת החוץ שבה הופקה ההכנסה, והן במדינת ישראל. כיום, באופן עקרוני, שיטת המיסוי הינה שכל עוד תושב ישראל שילם מחוץ לישראל מס כדין, מדינת ישראל מעניקה לו זיכוי מהמס ששולם על אותה ההכנסה מחוץ לישראל. יחד עם זאת, ישנם מצבים שמחוץ לישראל שולם מס מעבר לשיעור המס החל בישראל. דבר זה יוצר עודף זיכוי ממס זר. עד כה, קבעו הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ("הפקודה") כללים ל"שימור" עודף המס הזר וקבלתו כנגד מסים אחרים ששולמו מחוץ לישראל באותה שנת מס ובשנים העוקבות (עד 5 שנים). עיקר השיטה מבוססת על "סלי הכנסות" לפי מקורות ההכנסה הקיימים בפקודה. שיטה זו יצרה מגבלות רבות שכן ייתכן כי עודף המס הזר שולם בגין מקור הכנסה מסוים (לדוגמא - שכירות) אולם מנגד שולם מס בישראל על הכנסה אחרת שהופקה בחו"ל ממקור הכנסה אחר (לדוגמא - אותו נישום הפיק מלבד הכנסת השכירות מחוץ לישראל גם הכנסה מריבית. מדובר ב-"סל" הכנסה אחר).

▪ הוחלט על שני תיקונים עקרוניים:

- יורחבו אפשרויות הזיכוי ביחס לדין הקיים, זאת באמצעות צמצום מספר "הסלים" כך שבמקרים רבים יותר ניתן יהיה לקבל את הזיכוי (לדוגמה: אוחד הסל של כל ההכנסות הפסיביות כך שניתן לקזז דיבידנד כנגד ריבית, שקודם לכן נחשבו כ"סלים" נפרדים).
  - מתן הקלה לפיה לא תהיה עוד מגבלה של 5 שנים לקבלת עודף הזיכוי בשני מקרים: (1) כאשר עודף הזיכוי נובע מהפסדי מס בישראל; (2) כאשר עודף הזיכוי נובע מהפרשי עיתוי בגין אותה ההכנסה בין דיני חו"ל לדיני המס בישראל.
- בשאר המקרים למעט שני אלה שצוינו לעיל, לא יהיה ניתן כלל להעביר את עודף הזיכוי לשנים הבאות.

פרק ד': דיבידנד מחוץ לישראל - זיכוי עקיף

- הוועדה ממליצה על מתן הקלות גם לחברות ישראליות גלובאליות הפועלות מחוץ לישראל, זאת באמצעות הרחבת האפשרויות לקבלת זיכוי בגין כל המיסים ששולמו בחו"ל בגין הפעילות של חברות ישראליות הפועלות בחו"ל באמצעות חברות בנות זרות.
- ככלל, הוועדה ממליצה על הרחבת משטר הזיכוי העקיף, כך שלעומת המצב החל כיום, חברות ישראליות הפועלות באמצעות שרשרת חברות זרות יוכלו לקבל בצורה טובה יותר את הזיכוי העקיף ממס זאת במטרה לעודד חלוקות דיבידנדים מרווחים שנצברים מחוץ לישראל ולמנוע מיסוי ביתר של הקבוצה.

פרק ה': חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

- כיום, קיים בפקודה משטר מס מיוחד המהווה כלי אנטי-תכנוני שמטרתו למנוע "צבירת" הכנסות פסיביות (שכירות, תמלוגים, ריבית, דיבידנדים, רווח הון וכו') בחברות זרות המוחזקות בידי תושבי ישראל. ככלל, כללים אלה קובעים כי כאשר חנ"ז מוחזקת ביותר מ- 50% בידי ישראלים, ועיקר הכנסתה או רווחיה הם מהכנסות פסיביות, מדינת ישראל רואה בבעל המניות כאילו קיבל דיבידנד רעיוני מאותה החברה כך שהוא יחויב במס בישראל בגין דיבידנד זה.
- המלצות הוועדה קובעות כי יש להרחיב את משטר המס החל על חנ"ז, כך שהדיבידנד הרעיוני יחול בקשת רחבה יותר של מקרים ובכלל זה גם במקרים שבו "רף" ההכנסות הפסיביות הינו 33% (ולא 50% הקיים כיום), וכן שמשטר מס זה יחול, בין היתר, גם על מגוון הכנסות רחב יותר (הכנסות אקטיביות מסוימות ולא רק הכנסות פסיביות). בנוסף, עולה חדש ותושב ותיק חוזר ייספר אף הוא לצורך קביעת שיעור הישראלים בחנ"ז (אולם המס לא יחול עליו).

פרק ו': תיקוני חקיקה שונים

הצעת דו"ח הוועדה לתיקון משטר המס החל על ישראלים הפועלים בארה"ב באמצעות חברות LLC:

מרבית רכישות הנדל"ן בארצות הברית מבוצעות באמצעות חברה מסוג LLC, גוף משפטי הנחשב כגוף "שקוף" לצרכי מס בארצות הברית (אלא אם בחר אחרת).

לאור העובדה שדיני המס בישראל אינם מקבלים את משטר המס המיוחד שחל על LLC בארה"ב, נוצרים עיוותים רבים לישראלים הפועלים באמצעות מבנה אחזקות זה.

הוועדה החליטה לעדכן את עמדתה, ולאפשר לישראלים הפועלים באמצעות מספר ישויות מסוג LLC בארה"ב, ליחס לצורכי מס בישראל בצורה גמישה יותר את תוצאת המס הכוללת מכל פעילות אותן הישויות כנגד המס בישראל.

דוגמה: משקיע ישראלי מחזיק בשני תאגידים מסוג LLC אשר אחד מהם מקבל הכנסת שכירות ובשני קיים הפסד משכירות. עד כה, אותו הנישום לא יכול היה לקזז את ההפסד משכירות כנגד הרווח משכירות לאור העובדה ששתי תוצאות המס נוצרו ב-LLC שונים. כיום, בהתאם להמלצות הוועדה ניתן יהיה, בתנאים מסוימים, להציג את התוצאה המאוחדת של שתי החברות.

### **כניסה ויציאה של נכס לרשת המס ומרשת המס בישראל Step Up/Step Out -**

לאחר דיונים מעמיקים בנושא, ולאור המורכבות הנדרשת למתן מענה שלם בעת כניסה ויציאה של נכס לרשת המס ומרשת המס בישראל, הוועדה המליצה על שתי אפשרויות תוך שהיא אינה קובעת איזה מסלול יקודם: אופציה א' לפיה מנגנון הסטפ אפ בכניסה לרשת המס הישראלית יבוטל, ולא יחול מס חדש במקרה פטירה והורשה לתושב חוץ, ואפשרות ב' לפיה יחול מס יציאה על הורשה לתושב חוץ, ומנגד יחול בחוק סטפ אפ על כניסת נכס לרשת המס הישראלית.

### **פרק ז': חובות דיווח**

המלצת הוועדה להרחיב מאוד את חובות הדיווח בנושאים הבאים, כדלהלן:

- חובת הגשת דוחות על ידי חברה תושבת חוץ וחובת הנמקה מדוע השליטה והניהול אינם בישראל;
- בעלי שליטה בחברה תושבת חוץ;
- החזקת נכס מחוץ לישראל, לרבות מטבע קריפטוגרפי;
- מס יציאה;
- שינוי תושבות של חברות;
- מתנה;
- סמכות לדרוש ידיעות.

כמו כן, המלצתה של הוועדה להתאים את חובות הדיווח הקיימות לסטנדרט הבין-לאומי בעניין חובת דיווח על מתווכים בהסדר בין-לאומי ובעל זכות שביושר.

### **פרק ח': מס נוסף על רווחי חבר בני אדם תושב חוץ בישראל - "מס סניף"**

הנושא נידון בהרחבה במסגרת דו"ח הוועדה, אולם בשל מורכבותו הוחלט להוציאו מהדו"ח ולדון בו באופן נפרד.

### **פרק ט': הקלות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק ולתושב חוזר**

לאחר דיונים רבים, ומשלא הושגו הסכמות בין משתתפי הוועדה, הוחלט שלא להתייחס לנושא זה בדו"ח הוועדה. עם זאת, הוועדה החליטה לבטל את הפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כך שידווחו בהתאם לפקודה בדומה לכלל הנישומים בישראל. לשכת עורכי הדין התנגדה לביטול פטור זה.

**פרק י': אי התאמות היברידיות**

לאור ריבוי תכנוני המס בעולם ולאור שחיקת בסיס המס שגרמה לאובדן הכנסות ממיסים של המדינות, אובדן המוערך על-ידי ארגון ה-OECD בכ- 100-240 מיליארד דולר לשנה (המהווים בין 10% - 4% מסך הכנסות המיסים הגלובליות מתאגידים בעולם), הצביעו מדינות שונות בעולם על הצורך בנקיטת צעדים להתמודדות עם התופעה.

"אי התאמות היברידיות" מתייחסות למקרים בהם תכנון מס מוביל לשחיקת בסיס המס בעסקאות בקבוצת חברות או בין צדדים שאינם קשורים, וזאת כתוצאה מההבדל בין המדינות בכל הנוגע לטיפול, לסיווג ולהתייחסות לישויות מסוימות, למכשירים פיננסיים שונים ולתשלומים הנובעים מהם. כך לדוגמה, מצב בו יש דיווח על הוצאה במדינה אחת מבלי שיש הכנסה במדינה אחרת.

דו"ח הועדה ממליץ על כללים להתמודדות עם אי סדרים אלו בהתאם להנחיות ה-OECD. ביישום הכללים, מדינת ישראל דואגת לאו דווקא לאינטרסים שלה בלבד.

\*\*\*

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](mailto:liat.graber@goldfarb.com)

03-608-9161



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

[tal.atsmon@goldfarb.com](mailto:tal.atsmon@goldfarb.com)

03-608-9858