דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

מוגש למנהל רשות המיסים

מר ערן יעקב

כסלו תשפ"ב

נובמבר 2021

דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי

כסלו תשפ"ב

נובמבר 2021

"הנותנים מס באמת וביושר נוחלים חלק בגן עדן של אותן שאינם נותנים באמת וביושר... ויש שאינן נותנין באמת אלא מעט...הרי גוזלים חבריהם הטובים שנותנים יותר"

הרב יהודה בן הרב שמואל החסיד, ספר חסידים, סימן רעח

תוכן עניינים

מבוא 4

פרק א': קביעת מקום המושב של יחיד 6

פרק ב': מס יציאה 11

פרק ג': הקלה ממיסי כפל 22

פרק ד': דיבידנד מחוץ לישראל – זיכוי עקיף 28

פרק ה': חברה נשלטת זרה 32

פרק ו': תיקוני חקיקה שונים 46

פרק ז': חובות דיווח 52

פרק ח': מס נוסף על רווחי חבר בני אדם תושב חוץ בישראל - "מס סניף" 65

פרק ט': הקלות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק ולתושב חוזר 70

פרק י': אי התאמות היברידיות 71

פרק יא': נספחים 85

בס"ד

לכבוד
מר ערן יעקב
מנהל רשות המיסים

הנדון: **<u>דו"ח הועדה לרפורמה בתחום המיסוי בין לאומי</u>**

ביום 1/1/2003 נכנס לתוקפו תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (להלן: **"הפקודה"**). תיקון זה שינה את שיטת המיסוי בישראל והנהיג שיטת מיסוי פרסונאלי. בהתאם לשיטה זו חייבים במס בישראל תושבי ישראל על הכנסותיהם על בסיס כלל עולמי, בלא קשר לשאלה היכן אלו הופקו. מאז כניסתו לתוקף של תיקון 132 הוסדרו בדין היבטים מסוימים בתחום המיסוי הבין-לאומי (בתיקונים 147, 168, 197, 198 ,214 ו- 223 לפקודה, חקיקת ה – FATCA וחקיקת תקן ה - CRS). מספר הצעות נוספות לתיקוני חקיקה בהיבטים אלה ביוזמת רשות המסים, במהלך התקופה, טרם זכו להסדרה סופית בחקיקה.

השינויים התכופים בדפוסי הכלכלה והמסחר הבין-לאומיים והשינויים המשמעותיים בדיני המס הבין-לאומיים בעקבות פרויקט ה – **BEPS** והדירקטיבה נגד הימנעות ממס של האיחוד האירופי (**ATAD**), קשיי אכיפה ופרצות מס עוררו את הצורך לבחון מחדש את הוראות המיסוי הבין-לאומי בדין הפנימי הישראלי ולהתאימן לשינויים הללו.

בעקבות זאת מונינו על ידך כחברים בוועדה אשר תפקידה להמליץ על השינויים הנדרשים בדיני המס בתחום המיסוי הבין-לאומי. הוועדה כללה נציגים מהחטיבה המקצועית, מהחטיבה המשפטית ונציגים מיחידות השדה ברשות המסים, נציגות בכירה ממנהל הכנסות המדינה וכן נציגי הלשכות המקצועיות: לשכת עורכי הדין, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס.

אנו מתכבדים להגיש עתה את דו"ח הוועדה הכולל את המלצותינו.

בשל ריבוי הנושאים שעמדו לפתחה ומורכבותם התכנסה הוועדה למספר רב של מפגשים.

הוועדה ערכה מחקר משפטי מעמיק ביחס לכלל הנושאים שהיו על סדר יומה והם מאבני הבניין של תחום המיסוי הבין-לאומי: קביעת מקום המושב של יחידים וחברות[1], כללי מקום המקור, מס יציאה, מנגנוני ההקלה ממסי כפל, הטבות לתושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים, מיסוי הכנסות ודיבידנדים שהופקו מחוץ לישראל, מיסוי פעילות של תושבי חוץ בישראל, מיסוי תושבי ישראל שהם בעלי השליטה בחברות זרות, הרחבת חובות הדיווח של תושבי ישראל, התאמה לסטנדרט בינלאומי של ה- Global Forum בנושאים של שקיפות וחילופי מידע, סגירת "פרצות מס" הנובעות מתכנוני מס בין-לאומיים והטמעת ההמלצות של פרויקט ה – **BEPS** לדין בישראל.

חשוב לציין כי המחקר המשווה והסקירות בוצעו באמצעות שימוש במאגרי מידע פומביים שהיו זמינים במועד הסקירות ולא באמצעות פניות רשמיות לרשויות המס במדינות השונות.

כאמור לעיל, לדיוני הוועדה הצטרפו כחברים מומחים בדיני המס מהלשכות המקצועיות (להלן: **"הלשכות"**): לשכת עורכי הדין בישראל, לשכת רואי החשבון בישראל ולשכת יועצי המס בישראל.

ההמלצות שגיבשה הוועדה התקבלו במשותף על דעת כל חבריה.

תודות למנהל המחלקה למיסוי בין-לאומי, מר **שרון אהרוני,** רו"ח (עו"ד), שריכז את חקר הדין הזר, למרכזת הוועדה, **זהבה זוהר לוי,** רו"ח (משפטנית), מנהלת תחום במחלקה למיסוי בינלאומי, אשר ריכזה במרץ ובכישרון את איסוף וסיכום החומר. כמו כן, תודה לחברי הועדה הנוספים מטעם רשות

[1] כבר בדברי חז"ל נדונה השלכות קביעת "התושבות" לעניין חובת תשלומי מסים החלים על הנישום. ראה נספח יא לדוח ובו לקט ציטוטים מתוך ספרו של ר' יוסף אבן עזרא, "משא מלך" מהמאה ה-16.

המסים בישראל: מר **נדב נגר**, רו"ח, גב' **עדי וולק,** רו"ח, מר **הראל ישראלי,** עו"ד, מר **אמיר דוידוב**, רו"ח ומר **גיא גולדמן,** עו"ד**.**

תודה לשותפים ממנהל הכנסות המדינה במשרד האוצר עבור השיתוף בידע המקצועי והובלת הועדה: גב' **פרידה ישראלי**, רו"ח, גב' **טלי דולן,** עו"ד, גב' **רבקה לפינר**, רו"ח, מר **קוסאי עאסי**, רו"ח, ומר **רוני גנוד,** עו"ד.

תודה לחברים מלשכת עורכי הדין, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס על השתתפותם בוועדה. תרומתם המקצועית בוועדה אפשרה לוועדה לגבש את המלצותיה כפי שהן מובאות להלן:
מר **מאיר לינזן,** עו"ד, מר **טל עצמון**, עו"ד, מר **יניב שקל**, עו"ד, מר **גיא כץ,** עו"ד וגב' **ליאת גרבר** עו"ד – חברי לשכת עורכי הדין בישראל.
מר **אריה פונדק**, רו"ח, גב' **אירית משה,** רו"ח, מר **אסף לשם,** רו"ח, מר **אריק איתן,** רו"ח, מר **ירון כפרי**, רו"ח ומר **מאורי עמפלי,** רו"ח (עו"ד)– חברי לשכת רואי החשבון בישראל.
גב' **גיתית שלומי**, יועצת מס, מר **אלברט גמליאל**, יועץ מס, מר **אייל סנדו,** רו"ח, ומר **חגי אלמקייס,** רו"ח (עו"ד)– חברי לשכת יועצי המס בישראל.

תודה מיוחדת לחברי המחלקה למיסוי הבינלאומי בחטיבה המקצועית שטרחו ועמלו בהכנת סקירות דינים משווים והצגתם אשר היוו בסיס לדיוני הועדה ובהם:, מר **אבי אליהו**, רו"ח, מר **שי ברונר**, רו"ח, גב' **אורית גולדשטיין**, רו"ח, מר **האני נחאס**, רו"ח, גב' **מרינה שילמן**, רו"ח וגב' **שירלי שם טוב**, רו"ח.

אנו מודים לך על האמון שנתת בנו.

רולנד עם-שלם, רו"ח (משפטן)
יו"ר הועדה

כסלו תשפ"ב – נובמבר 2021

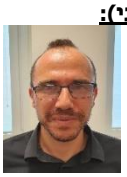
מר רולנד עם-שלם רו"ח (משפטן) - יו"ר הועדה
סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים - רשות המסים

<u>שותפי הועדה (לפי סדר אלפביתי):</u>

מר שרון אהרוני
רו"ח (עו"ד)
רשות המסים

מר אריק איתן,
רו"ח
לשכת רואי החשבון

מר חגי אלמקייס,
רו"ח (עו"ד)
לשכת יועצי המס



מר גיא גולדמן,
עו"ד
רשות המסים

מר אלברט גמליאל,
יועץ מס
לשכת יועצי המס

מר רוני גנוד, עו"ד
מנהל הכנסות
המדינה

ליאת גרבר, עו"ד
לשכת עורכי הדין

מר אמיר דוידוב,
רו"ח
רשות המסים

גב' טליה דולן,
עו"ד
מנהל הכנסות
המדינה

גב' עדי וולק, רו"ח
רשות המסים

גב' זהבה זוהר -
לוי, רו"ח
(משפטנית)
רשות המסים

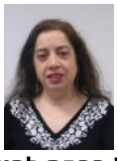
מר הראל ישראלי,
עו"ד
רשות המסים

גב' פרידה ישראלי,
רו"ח
מנהל הכנסות
המדינה

מר ירון כפרי, רו"ח
לשכת רואי החשבון

מר גיא כץ, עו"ד
לשכת עורכי הדין

מר מאיר לינזן,
עו"ד
לשכת עורכי הדין



גב' רבקה לפינר,
רו"ח
מנהל הכנסות
המדינה

מר אסף לשם,
רו"ח
לשכת רואי החשבון

גב' אירית משה,
רו"ח
לשכת רואי החשבון

מר נדב נגר, רו"ח
רשות המסים

מר אייל סנדו, רו"ח
לשכת יועצי המס

מר קוסאי עאסי,
רו"ח
מנהל הכנסות
המדינה

מר מאורי עמפלי,
רו"ח (עו"ד)
לשכת רואי החשבון

מר טל עצמון, עו"ד
לשכת עורכי הדין

מר אריה פונדק,
רו"ח
לשכת רואי החשבון

גב' גיתית שלומי,
יועצת מס
לשכת יועצי המס

מר יניב שקל, עו"ד
לשכת עורכי הדין

<u>מבוא</u>

במסגרת תיקון מספר 132 לפקודת מס הכנסה (להלן: **"התיקון"**) נקבעה רפורמה מקיפה ויסודית בתחום המיסוי הבין-לאומי בישראל. ברפורמה זו, הוחלפה שיטת המס הטריטוריאלית אשר נהגה מימים ימימה בשיטת המס הפרסונאלית. בהתאם לשיטה זו, תושב ישראל חייב במס הכנסה בישראל על בסיס כלל עולמי, בלא קשר למקום הפקת ההכנסה: הן על הכנסותיו שהופקו בישראל והן על הכנסתיו שהופקו מחוץ לישראל.

לאורך השנים, עם הניסיון שנצבר והשינויים ושינוי דפוסי המסחר והכלכלה נוצר הצורך בתיקוני חקיקה, זאת גם לאור, בין היתר, תכנוני המס שנתגלו. לפיכך במהלך התקופה נערכו מספר תיקונים בדין (תיקונים 147, 168, 197, 198, 214 ו-223 לפקודה, חקיקת ה – FATCA וחקיקת תקן ה - CRS), כל תיקון התייחס לנושא ספציפי. מספר הצעות נוספות לתיקוני חקיקה בהיבטים אלה אשר יזמה רשות המסים, במהלך התקופה, לא זכו להסדרה סופית בחקיקה.

לצד הניסיון שנצבר בשטח ביישום הדין, חלו גם עם הזמן שינויים מהותיים בדפוסי המסחר והכלכלה הבין-לאומיים: ניוד תדיר של הון אנושי בין מדינות שונות בעולם, שימוש שכיח במכשירים פיננסים מורכבים, מהפכת המידע, צמיחת הכלכלה הדיגיטלית ותחילת השימוש בטכנולוגיית הבלוקצ'יין. התפתחויות אלה השפיעו על ענפי הכלכלה הקיימים והצמיחו לצידם תחומי פעילות כלכליים חדשים. שינוי כלכלה ודפוסי המסחר חיזקו מצדם את הצורך הקיים בבחינה מחודשת של הדין והתאמתו למציאות שהשתנתה.

במקביל חלו תמורות במדיניות הפיסקאלית של מרבית מדינות העולם: הקהילה הבין-לאומית, הכוללת את ארה"ב, האיחוד האירופי וארגון ה - **OECD**, הגדירו, בעשור האחרון, בראש סדר העדיפויות של הנושאים הפיסקאליים את התכנון והבנייה של מערכת מס בין-לאומית שקופה והוגנת. מאמצים אלה כוללים, בין היתר, שיתוף פעולה בין מדינות העולם באכיפה ובגבייה של מסים, והמלצות לחקיקה ולרגולציה שבבסיסה סיכול תכנוני מס בין-לאומיים המנצלים לרעה את הפערים וההבדלים בין דיני המס של המדינות השונות והמלצות רבות אחרות למדינות לתיקון הדין הפנימי שלהם שמטרתן למנוע את שחיקת בסיס המס של כל מדינת מקור.

המלצות ארגון ה – **OECD** ומדינות ה- **G20**, קיבלו ביטוי סדור ומפורט בפרויקט ה - **BEPS** (Base Erosion and Tax Avoidance (להלן: **"הפרויקט"**), שדן בשחיקת בסיס המס, בהסטת רווחים למקלטי מס ובמאבק בתכנוני מס לא לגיטימיים. סיכום הפרויקט כלל המלצות אופרטיביות למדינות החברות בארגון לרבות 15 דרכי פעולה שמעניקות לממשלות כלים במישור המקומי והבין-לאומי להתמודדות עם תכנוני מס בין-לאומיים ושחיקת בסיס המס . לצד המלצות הפרויקט ותיקוני חקיקה שביצעו מדינות ה- OECD אימץ האיחוד האירופי במסגרת הדירקטיבה נגד הימנעות ממס (**ATAD -** Anti Tax Avoidance Directive) (להלן: **"הדירקטיבה"**), חלק מהמלצות הפרויקט בהקשר לסיכול תכנוני מס שמטרתם הימנעות לא נאותה מתשלום מס ואף הוסיף כללי מיסוי הוגנים שנועדו למנוע תחרות לא נאותה בין המדינות וכן כללים אנטי תכנוניים אחרים המחייבים את המדינות החברות בו.

קושי באכיפת הדין, איתור פרצות מס, הצורך בהגברת השקיפות בדיווח והחלפות המידע בעולם, השינוי המקיף בדפוסי הכלכלה ובאופי המסחר הבין-לאומי והליכי ההטמעה המתקדמים של פרויקט ה - **BEPS** על ידי מדינות בעולם, הולידו את הצורך ברפורמה מקיפה ורחבה שתייעל את מערכת המס, תגדיל את תקבולי האוצר ותתאים את דיני מס ההכנסה הבין-לאומיים של ישראל לאקלים המשפטי-כלכלי של הקהילה הבין-לאומית.

לאחר דיונים ממושכים והתחבטויות רבות הגיעו חברי הוועדה ונציגי הלשכות להסכמה שהמלצות הוועדה צריכות להתמקד בנושאים הבאים:

- **<u>קשיי אכיפה</u> -** במקרים מסוימים נוצר קושי לאכוף את הוראות הדין ולגבות את המס המגיע. דוגמה מובהקת לעניין זה הוא סעיף מס היציאה שאינו כיום בר אכיפה אפקטיבית.

- **<u>חוסר מידע</u> -** הדיווחים לרשות בפקודה ובתקנות שהותקנו מכוחה לא מקנים כלים מספיקים ליחידות השדה בבואן לבצע ביקורת ושומה. הדבר נכון במיוחד ביחס להכנסות של עולים חדשים ותושבים חוזרים וכן ביחס לפעילות של חברות זרות המוחזקות או הנשלטות על ידי תושבי ישראל.
- **<u>מניעת כפל מס</u> -** מתן הקלות בעניין זיכוי מס זר ביחס לדין הקיים על מנת לצמצם את מצבי כפל המס.
- **<u>פרצות מס</u> –** הוספה לדין הוראות שיסגרו פרצות מס, ימנעו תכנוני מס בין-לאומיים ויגדילו את תקבולי האוצר.
- **<u>הלבנת הון</u> -** תיקון מס 14 לחוק איסור הלבנת הון חידד והאיר אור לסיכונים הקיימים בהלבנת הון בשל ההטבות הניתנות כיום בפקודה לעולים חדשים ולתושבים חוזרים.

הדו"ח כולל 11 פרקים בהתאם לנושאים שנסקרו על ידי הוועדה: לכל נושא פרק, ומבנה רוב הפרקים זהה. פרק מחולק לרוב לשלושה חלקים: חלק ראשון שבו מוצגות הוראות הדין הקיים בנושא הנסקר, חלק שני שמפרט את הדין הזר החל בנושא במספר מדינות, וחלק שלישי שבו מפורטות המלצות הוועדה. כמו כן, מצורפים לדו"ח נספחים הכוללים פירוט הדין המשווה.

<u>פרק א': קביעת מקום המושב של יחיד</u>

<u>הוראות הדין הפנימי</u>

שיטת המיסוי שהייתה נהוגה בישראל עד לתיקון 132 לפקודה הינה שיטת מיסוי הממסה על בסיס טריטוריאלי עם חריגים פרסונאליים מסוימים, כדוגמת החריג שהופיע עד לתיקון 132 לפקודה בסעיף 5(1) לפקודה. חלק ה' לפקודה אפשר למסות גם רווחי הון שהופקו מחוץ לישראל ככל שמוכר הנכס היה תושב ישראל.
עם חקיקתו של תיקון 132 לפקודה, החל מיום ה-1.1.2003, שונתה שיטת המס בישראל לשיטה פרסונאלית הממסה את תושבי ישראל על בסיס כלל-עולמי. יחיד העונה על הגדרת תושב ישראל בסעיף 1 בפקודה חייב במס הן על הכנסתו שהופקה בישראל והן על הכנסתו שהופקה מחוץ לישראל.
בעקבות המעבר למיסוי בשיטה הפרסונלית, קיימות מספר השלכות לקביעת מקום מושבו של היחיד, ובין היתר, אלו שיפורטו להלן:

1. אפשרות לחיוב היחיד במס בישראל על כלל הכנסותיו ומתן זיכוי ממס זר על הכנסותיו מחו"ל.
2. אינדיקציה שיכולה לסייע בקביעת שליטה וניהול של חברות זרות מישראל. ניתוק תושבותו של יחיד בישראל מוביל להחלת מס יציאה בהתאם לסעיף 100א' לפקודה.
3. מתן הטבות לתושבים חוזרים ולתושבי ישראל לראשונה ולאחר תיקון 168 לפקודה גם לתושבים חוזרים ותיקים.

הגדרת **"תושב ישראל"** בסעיף 1 לפקודה, כוללת שתי חלופות לקביעת תושבותו של היחיד בישראל, כמפורט להלן:

א. יחיד יחשב תושב ישראל אם **"מרכז החיים"** שלו הינו בישראל. בבחינת מרכז החיים של יחיד יבחנו שיקולים שונים ובהם מקום בית הקבע שלו, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או מקום העסקתו הרגיל, מרכז האינטרסים הכלכליים שלו ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים (להלן: **"המבחן האיכותי"**).
ב. חזקה שמרכז חייו של יחיד הוא בישראל אם היחיד שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר או אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים (להלן: **"החזקות הכמותיות"**). בספירת הימים יראו גם בחלק מיום כיום. יודגש, כי החזקות הכמותיות מהוות חלק ממבחן מרכז החיים.

החזקות הכמותיות הן חזקות הניתנות לסתירה הן על ידי פקיד השומה והן על ידי היחיד. לכן, **<u>אין</u>** בהתקיימותן או בשלילתן, לפי העניין, כדי לקבוע מסקנה חד משמעית בדבר מקום המושב של היחיד. קיום החזקות מהווה סממן מהותי, לכך שמרכז חייו של היחיד הוא בישראל, ולפיכך הינו תושב ישראל; יחד עם זאת, אי קיום החזקות הכמותיות לא יכריע כי מרכז חייו של היחיד אינו בישראל, ולכן אינו תושב ישראל.

סעיף 1 לפקודה מוסיף וקובע באילו מקרים יחיד יחשב לתושב חוץ. החלופה הראשונה של הגדרת תושב חוץ מגדירה תושב חוץ באופן שיורי: מי שאינו תושב ישראל;
החלופה השנייה של ההגדרה קובעת שיראו יחיד כתושב חוץ בתקופה נבחנת של ארבע שנות מס, אם התקיימו לגביו שני **<u>מבחנים מצטברים</u>**, האחד כמותי והשני איכותי:

א. בשנה הראשונה ובשנה השנייה ליישום המבחן, היחיד שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה.
ב. בשנה השלישית והרביעית ליישום המבחן, מרכז החיים של היחיד לא היה בישראל.

בהתקיים שני המבחנים המצטברים יראו את היחיד כתושב חוץ החל ממועד הניתוק בשנה בה החל להתקיים המבחן הכמותי. כפי שניתן לראות, גם חלקה השני של הגדרה זו של תושב חוץ נסמכת על מבחן מרכז החיים שאינו חד משמעי ויישומו ניתן לפרשנויות המובילות לתוצאות שונות . יתרה מזאת, קיימים עיוותים בהם מתקיים לגבי נישום מסוים מבחן "תושב החוץ" בעוד שמתקיימות לגביו בחלק מארבע שנות המס החזקות הכמותיות שבהגדרת "תושב ישראל". יצוין, כי בית המשפט העליון בעניין

פלוני[2] התייחס בהערת אגב, באשר ליחס שבין הגדרת תושב ישראל לבין הגדרת תושב חוץ וקבע כי הגדרת תושב חוץ :"... אינה באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת תושב ישראל וכי לא קיימת "תחרות משפטית" בין ההגדרות. מי שעונה להגדרת תושב ישראל יוגדר ככזה באופן קטיגורי, והוא לא יוכר כ"תושב חוץ" אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את כל התנאים הקיימים בהגדרת תושב חוץ...".

הגדרת תושב חוץ נותנת פתח לסווג יחיד כתושב חוץ גם במקרים שיש לו זיקות מהותיות למדינת ישראל ולמערכת המס שלה. כך למשל, ייתכנו מצבים שבהם יחיד שהיה תושב ישראל כל חייו, יסווג כתושב חוץ החל ממועד הניתוק בשנת מס מסוימת, וזאת למרות שבשנת המס עצמה הוא שהה בישראל קרוב למחצית מהשנה (לדוגמה 182 ימים בישראל), הוא מחזיק בבית קבע בישראל, מקום המגורים הקבוע של בני משפחתו הוא בישראל, ילדיו הקטינים נהנים ממערכת החינוך בישראל ומשפחתו כולה נהנית משירותי הרווחה בישראל והזכויות המוקנות של המוסד לביטוח לאומי.

הקושי ביישום מבחן "מרכז החיים" והפרשנויות השונות שניתנות למונח **"מרכז החיים"**, וכן מקרים בהן מתעוררת סתירה שבין הגדרות **"תושב ישראל"** להגדרת **"תושב חוץ"**, הולידו מחלוקות רבות סביב השאלה מהו מקום המושב של יחיד מסוים בשנת מס מסוימת או בחלקה. חלק ממחלוקות אלה הגיעו לפתחו של בית המשפט. בית המשפט פסק בהתאם לנסיבות הייחודיות של כל אחד המקרים ראה: פס"ד פלוני[3], פס"ד רפי אמית[4], פס"ד בר רפאלי[5], פס"ד ספיר[6] ופס"ד צור[7].

<u>קביעת תושבות של יחיד בדינים זרים</u>

הועדה סקרה את הדין הזר הנהוג ביחס לקביעת מקום המושב של יחיד במדינות הבאות: **ארה"ב, אירלנד, איטליה, רוסיה, ליטא, הודו, סין, קנדה, גרמניה, ספרד, צרפת ואנגליה**. יצוין, כי תשע מהמדינות שנסקרו הן חברות בארגון ה – **OECD.**

בכל מדינות המדגם, למעט צרפת, מקום המושב של יחיד נקבע בכפוף למבחן של מניין ימים המהווה <u>חזקה חלוטה</u> כלומר: בהינתן שהיחיד נמצא במדינה בשנת המס מעל רף מסוים של ימים, יראו אותו כתושב של אותה מדינה וזאת ללא בחינה או תלות בקריטריונים נוספים. הרף הנקוב בכל המדינות לעיל למעט צרפת, הינו שהות בשנת מס מסוימת במדינה לתקופה של מעל 183 יום (להלן: **"המבחן החד שנתי"**), אשר יקבע באופן חלוט שהיחיד הוא תושב של אותה המדינה.

במדינות מסוימות (**ארה"ב, אירלנד והודו**) בנוסף למבחן החד שנתי קיים גם מבחן חלוט נוסף, הבודק את מספר ימי השהייה של היחיד במדינה על פני מספר שנות מס עוקבות (להלן: **"מבחן רב שנתי"**). לדוגמה, המבחן הרב השנתי הנהוג בארה"ב לפיו ניתנות משקולות שונות בחישוב מספר הימים התלת שנתי בהתאם לסמיכות השנה הנבדקת (משקל גבוה לשנה הנבדקת, משקל נמוך יותר לשנה שלפני השנה הנבדקת, ומשקל נמוך עוד יותר לשנה שלפניה).

בצרפת מקום מושבו של היחיד נקבע באופן בלעדי בהסתמך על פרמטרים איכותיים – מבחן מרכז חיים לרבות שהייה משמעותית (בצרפת יותר מכל מדינה אחרת), ללא קביעת רף מינימלי. בקנדה, ספרד, גרמניה ואנגליה קיים גם מבחן איכותי כחלופה למבחן הכמותי.

באיטליה קיימת הוראה ייחודית לפיה אזרח איטלקי שעבר למדינות הנחשבות כ"מקלטי מס" יראו בו כתושב איטליה כל עוד לא הוכח אחרת.

בכלל המדינות שנסקרו החזקות הכמותיות, באם קיימות, מהוות חזקות שאינן ניתנות לסתירה.

תוצאות הבדיקה של הדין הזר מוצגות בטבלה (מצ"ב כ**נספח א'1** -טבלת דין משווה מבחני תושבות במדינות שונות) המציגה את המבחנים לקביעת תושבות, וביתר פירוט האם מרכז החיים נקבע על פי מבחן כמותי המהווה חזקה חלוטה, והאם קיימת גם חלופה אחרת לקביעת תושבות בהתאם למבחן איכותי.

---

[2] ע"א 3328/15 **פלוני נגד פ"ש אשקלון** (פורסם בנבו, 22.2.2017) .
[3] ראה הערה קודמת.
[4] ע"א 476/15 **רפי אמית נגד פ"ש תל אביב 4** (פורסם בנבו 9.10.2018).
[5] ע"מ 6418-02-16 **בר רפאלי נגד פקיד שומה כפר סבא** (פורסם בנבו, 10.4.2019).
[6] ע"א 4862/13 **פ"ש כפר סבא נ' מיכאל ספיר** (פורסם בנבו 20.05.2014)
[7] ע"מ 19466-01-12 **יעל צור נ' פ"ש חיפה** (פורסם בנבו 21.10.2014)

<u>המלצות</u>
<u>העקרונות המנחים בהמלצות הועדה:</u>

- *מתוך רצון ליעל, לפשט וליצור ודאות בתהליך קביעת התושבות במצבים ומקרים מובהקים, הועדה ראתה לנכון להמליץ על קביעת <u>חזקות חלוטות בדין</u>, אשר בהתקיימן, יקבע כי היחיד הוא תושב ישראל או שהיחיד הוא תושב חוץ, בהתאם לנסיבות העניין ועובדות המקרה.*

- *בנוסף החליטה הועדה על הותרת מבחן מרכז החיים על כנו, לרבות החזקות הכמותיות הקיימות בדין הקיים (כחזקות הניתנות לסתירה) שהינן חלק ממבחן מרכז החיים, ביחס למקרים בהם החזקות החלוטות בדבר הגדרת תושב ישראל והגדרת תושב חוץ אינן חלות.*

<u>הסברים</u>

הועדה סבורה כי למספר ימי שהייתו של היחיד במדינה מסוימת בשנת מס ישנו משקל מרכזי בקביעת מרכז חייו באותה מדינה. משתנה מהותי נוסף המשפיע על קביעת מרכז חיים הוא שהיית בני משפחתו של היחיד באותה מדינה מסוימת.

הועדה סבורה שלשם הפשטות, הגברת הודאות וצמצום החיכוך והמחלוקות בין הנישומים לבין רשות המסים יהיה זה נכון לקבוע חזקות חלוטות ביחס למקום המושב של יחיד כדלקמן:

- *חזקות חלוטות שקיומן יכריע בדבר היותו של היחיד תושב ישראל.*
- *חזקות חלוטות שקיומן יכריע בדבר היותו של היחיד תושב חוץ.*

*יחיד יסווג כתושב ישראל ככל שהוא מרבה לשהות בישראל בשנת המס (להלן: **"המבחן השנתי"**) או על פני מספר שנות מס (להלן: **"המבחן הרב שנתי"**). כפי שמעידה הסקירה של הדין הזר, הנחת העבודה שדי בשהות מהותית במדינה כדי לקבוע שהיחיד הוא תושב של אותה מדינה, מקובלת גם בדין הבין - לאומי: רוב מוחלט של המדינות שנסקרו קובעות את מקום המושב של יחיד בהתאם למספר ימי השהייה של היחיד באותה מדינה.*
*הועדה התלבטה באם לקבוע ששהות של היחיד בישראל 183 ימים בשנת המס או יותר כנהוג בדין הזר תהיה רף ראוי לסיווג של היחיד כתושב ישראל עם המעבר לחזקה חלוטה הקובעת כי שהיה של 183 ימים או יותר, היחיד יחשב תושב ישראל. כפי שניתן לראות בסקירת הדין הזר לעיל, ברובן המוחלט של המדינות שנסקרו קיימת חזקה חלוטה לפיה יראו יחיד השוהה 183 ימים או יותר כתושב אותה מדינה. מתוך רצון לקבוע חזקה חלוטה לא רק על סמך שהות בשנת מס אחת (מבחן כמותי שנותר על כנו) הועדה מצאה לנכון לאמץ מבחן ייחודי ולקבוע כי החזקה החלוטה של מספר הימים תהא על פני שנתיים, כפי שיפורט להלן. המבחן קובע כי יראו ביחיד תושב ישראל אם הוא שהה בישראל במשך **<u>שתי שנות מס רצופות</u>** 183 ימים או יותר, ובלבד שככל והתנאי האמור יתקיים, אותו יחיד ייחשב לתושב ישראל על פי החזקה החלוטה הנ"ל ממועד ההגעה בשנת השהות **<u>הראשונה</u>** שלו בישראל בה הוא שוהה בה 183 ימים או יותר.*

נראה כי בעידן הנוכחי של ניוד ההון האנושי מישראל למדינות זרות, וממדינות זרות לישראל, שינוי מקום המושב של יחיד הוא תהליך שלעתים יכול שיתמשך מעבר לשנת מס אחת. לדעת הועדה, יש לקבוע מבחנים שיבחנו את הזיקה של היחיד לישראל על פני מספר שנות מס תוך יישום המבחן הרב שנתי זאת, בדומה לדין החל במדינות מסוימות כפי שפורט לעיל (ארה"ב, אירלנד והודו).

כמו כן, סברה הועדה, כי בנסיבות מסוימות כבר בעת קביעת התושבות לפי הדין הפנימי, נכון יהיה להתחשב בזיקה של היחיד למדינות אחרות החתומות עם ישראל על אמנה למניעת כפל מיסים על הכנסה.

בנוסף, וכאמור לעיל, הועדה סבורה שמקום התא משפחתי הינו פרמטר מרכזי לקביעת מקום המושב של יחיד ובמקום שבו ליחיד קיים תא משפחתי ובני התא המשפחתי שוהים ומתגוררים בישראל יש לראות אותו כתושב ישראל כל עוד היחיד שוהה מספר מהותי של ימים בישראל. לכן, במסגרת המבחנים החלוטים יינתן משקל משמעותי גם למקום שבו נמצאים שאר חברי התא המשפחתי של היחיד הנבחן.

*לסיכום, ולאור השיקולים השונים שפורטו לעיל, הועדה ממליצה לקבוע את החזקות הבאות שקיומה של אחת מהן יקבע באופן חלוט שהיחיד הינו **תושב ישראל**:*

1. *יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות 183 ימים או יותר בכל שנת מס, יחשב תושב ישראל החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור בישראל.*
2. *יחיד ששהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה (להלן: **"שנות המס הנבדקות"**) הינו 450 ימים או יותר, יחשב תושב ישראל בשנת המס. קיום חזקה זו לא תגרום לקביעת תושבות בישראל ככל שהיחיד/ה שהה 183 ימים או יותר בכל שנות המס הנבדקות באותה מדינה מסוימת החתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מיסים על הכנסה (להלן: **"מדינת אמנה"**), והוא המציא אישור תושבות לצרכי מס לאותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.*
3. *היחיד שהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר ובן/בת הזוג או מי שמנהל/ת עמו/ה משק בית משותף הוא/ היא תושב ישראל.*

*בנוסף, הועדה ממליצה לקבוע את החזקות הבאות שקיומן ייקבע באופן חלוט שהיחיד הינו **<u>תושב חוץ</u>**:*

1. *יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך **<u>ארבע</u>** שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס **<u>הראשונה</u>** לשהותו כאמור.*
2. *יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך **<u>שלוש</u>** שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס **<u>השנייה</u>** לשהותו כאמור.*

החזקות החלוטות במקרים 1 ו-2 לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד לא שהה בישראל 15 ימים או יותר בחודש הראשון של שנת המס הראשונה (בה שהה כאמור בישראל פחות מ-30 ימים) או בחודש האחרון של שנת המס האחרונה (בה שהה כאמור בישראל פחות מ- 30 ימים).

3. *יחיד ובן /בת זוגו ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך **<u>ארבע</u>** שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס **<u>הראשונה</u>** לשהותם כאמור.*
4. *יחיד ובן/ת זוגו ששהו בישראל פחות מ - 60 יום בכל שנת מס, במשך **<u>שלוש</u>** שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה **<u>השנייה</u>** לשהותם כאמור.*

החזקות החלוטות במקרים 3 ו-4 לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד/ה ובן/ בת זוגו לא שהו בישראל 30 ימים או יותר בחודשיים הראשונים של שנת המס הראשונה (בה הם שהו בישראל פחות מ-60 ימים) או בחודשיים האחרונים של שנת המס האחרונה (בה הם שהו בישראל פחות מ-60 ימים) .

5. *היחיד/ה ובן/בת זוגו שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך **<u>ארבע</u>** שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס **<u>הראשונה</u>** לשהותם כאמור, ובלבד שהיחיד/ה ובן/ בת זוגו שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר, והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.*
6. *היחיד/ה ובן/בת זוגו שהו בישראל פחות מ – 100 ימים בכל שנת מס, במשך **<u>שלוש</u>** שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס **<u>השנייה</u>** לשהותם כאמור, ובלבד שהיחיד/ה ובן/ בת זוגו שהו במדינת אמנה בכל אחת מאותן שנות מס, 183 ימים או יותר והמציאו אישור תושבות לצרכי מס לכל אותן שנות מס מאותה מדינת אמנה.*

החזקות החלוטות במקרים 5 ו-6 לעיל, יחולו בתנאי שהיחיד/ה ובן/בת זוגו לא שהו בישראל 50 ימים או יותר במהלך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה (בה הם שהו בישראל פחות מ-100 ימים) או במהלך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה (בה הם שהו בישראל פחות מ-100 ימים).

<u>מבחן "מרכז החיים":</u>

יצוין כי לצד החזקות החלוטות שבמרבית המקרים יסווגו את היחיד כתושב ישראל או כתושב חוץ, בהתאם לנסיבות העניין, הוועדה ממליצה להמשיך ולהישען על מבחן מרכז החיים לרבות המבחן הכמותי (שהינו חלק ממנו) כחזקות הניתנות לסתירה, לצורך קביעת מקום המושב של יחיד במקרים בהם החזקות החלוטות אינן חלות. מדובר ב"מצבי עולם" בהם אין בימי השהייה של היחיד בישראל כדי להצביע באופן מובהק דיו על קיום או העדר קיום של מרכז חיים בישראל. קביעת התושבות במצבים אלה, תיקבע בהתאם לנסיבות העניין המסוימות של כל מקרה ומקרה בדומה לדין הנוהג כיום.

<u>תושבות וניתוק תושבות במהלך שנת המס:</u>

יצוין כי מועד תחילת תושבות ומועד ניתוק תושבות עשויים לחול גם במהלך השנה, מצ"ב כנספח א2 דוגמאות.

<u>פרק ב': מס יציאה</u>

<u>הדין החל בישראל</u>

סעיף 100א לפקודה התווסף בתיקון מספר 132 לפקודה ונועד לתת מענה למצב בו תושב ישראל, יחיד או חבר בני אדם, רכש נכס בהיותו תושב ישראל ומכר את הנכס לאחר שהפך לתושב חוץ וכתוצאה מכך, נשללה ממדינת ישראל זכות המיסוי על עליית ערך הנכס בעת שהמוכר היה תושב שלה.
לו היה הנכס נמכר כאשר המוכר עודנו תושב ישראל, הייתה למדינת ישראל הזכות למסות את רווח ההון בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(1) לפקודה, ללא תלות בשאלה האם הנכס הנמכר הינו נכס הנמצא במישרין או בעקיפין בישראל או מחוץ לישראל.
על מנת למנוע את אובדן המס הפוטנציאלי בעת ניתוק התושבות של תושב ישראל, סעיף 100א לפקודה מטיל מס הידוע בכינויו **"מס יציאה"**.
מס היציאה מאפשר למדינת ישראל למסות את עליית הערך של הנכס כל עוד היה המוכר, שניתק את תושבתו, תושב ישראל. התפיסה המונחת ביסוד הסעיף היא שמירה על רציפות המיסוי של מדינת ישראל אם הספיק המוכר לעזבה, בטרם מכר את הנכס. הסעיף חל על כל נכס כהגדרתו בחלק ה' לפקודה.

סעיף 100א לפקודה מטיל מס על עליית הערך של נכס שטרם מומש תוך שהוא קובע אירוע מס רעיוני לפיו יראו את הנכס כנמכר ביום שקדם ליום שבו חדל אדם להיות תושב ישראל (להלן: **"יום הניתוק"**). ביום הניתוק רואים את המוכר כאילו מכר את כל נכסיו בתמורה השווה לשווי השוק של הנכסים באותו היום.
יובהר כי "היום שבו חדל אדם להיות תושב ישראל" יקבע כמוקדם מבין הוראות הדין הפנימי בישראל לבין הוראות אמנות המס שעליהם חתומה ישראל[8].
סעיף 100א(ב) לפקודה מאפשר לבחירת הנישום, לדחות את מועד **<u>תשלום</u>** המס (אך לא את מועד **<u>אירוע</u>** המס) המגיע לישראל למועד המימוש בפועל של הנכסים הכפופים למס יציאה (להלן: **"מועד המימוש"**).
יש לציין כי אירוע המס אינו נדחה למועד המימוש של הנכס, אלא מתגבש כבר במועד הניתוק/ שינוי התושבות, ואולם הדיווח ותשלום המס נדחה למועד שבו יש למוכר אמצעים לתשלום המס – אמצעים שמקורם בתמורה בגין הנכס הנמכר.
במקרה של דחיית תשלום המס, יחושב חלק רווח ההון הריאלי שחייב במס בישראל (להלן: **"חלק רווח ההון הריאלי החייב"**) באמצעות נוסחה לינארית המבוססת על יחס תקופות ההחזקה בנכס, לפני יום הניתוק ואחריו, ולא על בסיס הערכת שווי השוק של הנכס ביום הניתוק. חלק רווח ההון הריאלי החייב יהיה שווה לרווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין תקופת ההחזקה בנכס מיום רכישתו ועד ליום הניתוק, לבין תקופת ההחזקה בנכס מיום רכישתו ועד ליום המימוש. חלק רווח ההון השווה לרווח ההון הריאלי פחות חלק רווח ההון הריאלי החייב, ייחשב לרווח הון שהופק על ידי תושב חוץ ויהיה פטור ממס בישראל.
כמו כן, סעיף 100א(ג) לפקודה קובע, כי במידה ומכירת הנכס חייבת במס בישראל ביום המימוש, הנוסחה הלינארית שנקבעה בסעיף 100א(ב) לפקודה לא תחול **<u>וכל</u>** רווח ההון יהיה חייב במס בישראל. למשל, אם נישום הפך לתושב חוץ, אך עד למועד המימוש הוא שב והיה לתושב ישראל, אזי כל רווח ההון יתחייב במס בישראל. דוגמה נוספת: אם הנכס הנמכר הוא הון המניות של חברה שרוב שוויה נובע ממקרקעין בישראל (אך היא אינה מהווה איגוד מקרקעין שכן אז חל מיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין), לישראל קמה זכות המיסוי הראשונה הן בהתאם להוראות הדין הפנימי והן בהתאם להוראות האמנות למניעת כפל מס, על כן הנוסחה הלינארית שנקבעה בסעיף 100א(ב) לפקודה לא תחול.
לסיום, יש לציין כי סעיף מס היציאה כנוסחו היום אינו מיושם באופן אופטימלי כך, שבמקרים מסוימים יקשה לאוכפו ובאמצעות תכנון מס פשוט ניתן אף למנוע את אירוע המס שנקבע בו.

[8] ע"א 5694/18 **קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (פורסם בנבו, 4.9.18).**

<u>מס יציאה - בדינים זרים</u>

הועדה סקרה את הדין הזר ביחס ליישום כללי מס היציאה במדינות רבות ובהן: גרמניה, הולנד, קנדה, אירלנד ונורבגיה. נציין, כי כל המדינות שנסקרו הינן חברות בארגון ה –**OECD.**
סקירת הדין הזר התמקדה ביחס לשלוש הנקודות המתייחסות לאופן היישום ואכיפת תשלום מס היציאה: מועד אירוע מס היציאה, אפשרות דחיית/פריסת תשלום מס היציאה ונקיטת אמצעים להבטחת תשלומו.
מהסקירה עולה, באופן גורף, כי רוב מדינות העולם אינן מאפשרות דחיה של תשלום מס היציאה עד למועד המימוש.
לא זו אף זו, אלא גם כאשר מתאפשרים מסלולים כאלה ואחרים של פריסת תשלום מס היציאה או דחייתו עד למועד המימוש, מדינות העולם מבטיחות את גבייתו דרך ערבויות, שעבודים והסכמים מחייבים אחרים.
את עיקר תוצאות סקירת הדין הזר ניתן לראות בטבלה המרכזת שצורפה כ**נספח ב 1** לדו"ח זה.
כמו כן, הועדה סקרה את הוראות ה- **<u>Anti-Tax Avoidance Directive</u>** (להלן: **"ה- ATAD"**) של האיחוד האירופאי (להלן: **"ה-EU"**) בנושא מס יציאה.

להלן עיקר הוראות ה-ATAD בנושא מס יציאה שהינן מחייבות את מדינות ה-EU :

1. ה-ATAD קובע כי, הוראות מס היציאה במדינות EU יאפשרו חיוב במס יציאה בדרך של מכירה רעיונית בשווי שוק גם בעת שהנישום מבצע את אחד מן המהלכים הבאים:

- העברת <u>נכסים</u> מהמשרד הראשי במדינת EU למוסד קבע במדינה אחרת, כך שהמדינה המקורית מאבדת את זכות המיסוי שלה.
- העברת <u>נכסים</u> ממוסד הקבע שלו במדינת EU למשרד הראשי או למוסד קבע אחר הנמצאים במדינה אחרת, כך שהמדינה המקורית מאבדת את זכות המיסוי שלה.
- שינוי תושבותו למדינה אחרת.
- העברת <u>פעילותו</u> העסקית ממוסד קבע במדינת EU למדינה אחרת, כך שהמדינה המקורית מאבדת את זכות המיסוי.

2. בהתאם ל - ATAD תתאפשר פריסת תשלום מס היציאה על פני 5 שנים בהתקיים אחד מהאירועים הבאים:

- הנישום העביר נכסים ממשרדו הראשי במדינת EU למוסד קבע במדינת EU אחרת או במדינה שהינה צד להסכם ה- European Economic Area (להלן: "EEA").
- הנישום העביר נכסים ממוסד הקבע שלו במדינת EU למשרד ראשי או למוסד קבע במדינת EU אחרת או במדינה שהינה צד להסכם ה-EEA.
- הנישום העביר את תושבותו למדינת EU אחרת או למדינה שהינה צד להסכם ה- EEA.
- העברת עסקים ממוסד הקבע שלו במדינת EU למדינת EU אחרת או למדינה שהינה צד להסכם ה- EEA.

<u>הערה:</u> במסגרת ה-ATAD נקבע כי, על פריסת תשלום מס היציאה:
- ניתן להטיל ריביות.
- ניתן לדרוש ערבויות (במידה וקיים סיכון ממשי לאי תשלום המס החל).
- לא ניתן לדרוש ערבויות במידה והדין הפנימי מאפשר, לגבות מנישום אחר במדינה את המס החל.

3. פריסת תשלום מס יציאה כאמור לעיל, תופסק וחבות המס תידרש באופן מיידי בהתקיים אחד מהאירועים הבאים:
- מכירת הנכסים או העסקים של מוסד הקבע שהועברו כאמור לעיל.
- העברה נוספת של הנכסים שהועברו כאמור לעיל, למדינה שלישית (מחוץ לEEA).
- העברה נוספת של תושבות הנישום או עסקי מוסד הקבע שהועברו כאמור לעיל, למדינה שלישית.

- הנישום חדל פירעון.
- הנישום לא עמד בהסדרי פריסת התשלומים, באיחור של שנה.

4. שווי השוק של המכירה הרעיונית יקבע לפי הסכום שבו הנכס היה מוחלף, או לפי הסכום שהיה נקבע בין קונה ומוכר שאינם קשורים.

את סטטוס הטמעת הוראות ה- ATAD בנושא מס יציאה על ידי מדינות ה-EU[9], ניתן לראות בטבלה המרכזת שצורפה כ**נספח ב 2** לדו"ח זה.

[9] מעודכן ל- 26 למרץ 2019.

<u>המלצות</u>

- ***<u>שיטת הטלת מס היציאה[10]:</u>***

הועדה סבורה, כי יש "לעצב" מחדש את הוראות סעיף 100א לפקודה בדרך שתאפשר לנישום להנות בנסיבות שיפורטו להלן, מאפשרות דחיית תשלום המס, עד למועד המימוש, ולצד דחיית תשלום המס להבטיח בו זמנית את אכיפת תשלום מס היציאה, בין היתר באמצעות הדיווחים שידרשו מהנישום.
על כן, הועדה ממליצה לקבוע כי נישום אשר יחול עליו מס היציאה, יוכל לבחור באחד מהמסלולים הבאים, בהתאם לתנאים שיפורטו בהמשך:

*1.להצהיר, לדווח ולשלם את מס היציאה החל על המכירה הרעיונית של נכסיו, בהתאם לשווי השוק שלהם במועד החיוב (להלן: **"מסלול התשלום המיידי"**).*
*2.לדחות את מועד תשלום המס בהתאם להוראות אחד מתתי המסלולים הבאים (להלן ביחד: **"מסלול הדחיה"**), <u>כאשר קביעת תת המסלול תלויה בשווי הנכסים החייבים במס יציאה:</u>*

*א. ככל ששווי הנכסים החייבים במס היציאה אינו עולה על רף מסוים, יחול הדין הישן בתוספת התאמות (להלן: **"הדין הישן + התאמות"**), כפי שיפורט בהמשך.*
*ב. ככל ששווי הנכסים גבוה מרף מסוים, יחול הדין החדש (להלן: **"הדין החדש"**), כפי שיפורט בהמשך.*

***<u>הערה:</u>** על מנת למנוע תכנוני מס עתידיים, ממליצה הועדה, כי נישום הטוען שהוא חדל להיות תושב ישראל באופן רטרואקטיבי, לאחר שמכר את נכסיו הכפופים למס יציאה, לא יהא זכאי לבחור בין שני המסלולים שפורטו לעיל וחבות המס שלו תקבע בהתאם למסלול בו חבות המס הינה הגבוהה יותר.*

א. <u>מסלול התשלום המיידי</u>

<u>השיטה:</u>

הועדה סבורה, כי יש להטיל את מס היציאה על נישום שבחר להתחייב לפי מסלול זה באופן דומה למנגנון החיוב הקיים כיום בסעיף 100א(א) לפקודה, כך שיראו את נכסיו של נישום תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, כנמכרים בתמורה לשווי השוק שלהם, ביום הניתוק.
***הערה:** יש להבהיר, כי ככל שהנישום בחר במסלול האמור, לא תתאפשר לו דחית מועד תשלום מס היציאה (רוצה לומר הוראות סעיף 100א(ב) לפקודה לא יחולו על נישום שבחר במסלול זה).*

<u>חובות דיווח[11]:</u>

הועדה סבורה, כי יש לקבוע למסלול זה, חובת הצהרה וחובת דיווח (דוח), בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל. במסגרת חובת ההצהרה וחובת הדיווח, שבאמצעותן יצהיר הנישום על כלל נכסיו הכפופים למס היציאה, ידווח על רווח ממכירתם הרעיונית ותשולם מקדמה בגובה מס היציאה החל על הרווח מהמכירה הרעיונית של נכסיו (הדיווח והתשלום יבוצעו לא יאוחר מ –90 יום מיום הניתוק).
כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה (הצהרת הון) על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס היציאה על כלל נכסיו אשר חל עליהם מס היציאה.
יש לציין, כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל (לעניין ההצהרה המדובר בהצהרה על כלל הנכסים הכפופים למס היציאה ולמעט דיווח על הרווח הרעיוני) יחולו גם בתום כל שנת מס 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.

[10] ראה/י תרשים זרימה ב**נספח ב 3** לדו"ח זה.
[11] ראו פרק ז' בנושא חובות דיווח.

יודגש, כי נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה כי ניתק את תושבותו בשנה זו.

<u>ערובה:</u>
לצורך הבטחת תשלום מס אמת, הועדה סבורה, כי יש להעניק לפקיד השומה, סמכות לבחון את הדיווח ליום היציאה ובמידת הצורך, לדרוש מהנישום להפקיד ערבות/לשעבד נכסים בידי נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא.

ב. *<u>מסלול הדחיה</u>*

כאמור לעיל, הועדה רואה לנכון להמשיך ולאפשר לנישום לדחות את מועד תשלום מס היציאה עד למועד מימוש הנכסים, אולם מבקשת לקבוע כללים אשר יבטיחו את אכיפת התשלום בגינו ואת הדיווחיים הנלווים.
לאור האמור לעיל, ממליצה הועדה ליצור מסלול דחיה הנחלק לשני תתי מסלולים. הסיווג בין שני המסלולים יהא בהתאם לשווי נכסיו של הנישום הכפופים למס היציאה.

הועדה סבורה כי שווי הנכסים שלפיו ניתן יהיה לסווג את הטיפול בנישום לאחד מתתי המסלולים האמורים יעמוד על 3 מיליון ₪, כך למשל, נישום אשר בחר במסלול הדחיה ושווי נכסיו הכפופים למס היציאה עולה או שווה ל- 3 מיליון ₪ יסווג לתת מסלול – הדין החדש כפי שיורחב בהמשך.

*שווי הנכסים הכפופים למס היציאה >= **3 מיליון ₪** > שווי הנכסים הכפופים למס היציאה*

דין חדש ***דין ישן + דיווחים***

ג. *תת מסלול -הדין הישן + דיווחים:*

<u>השיטה:</u>
כמפורט לעיל, הועדה ממליצה, כי במידה ושווי הנכסים הכפופים למס היציאה אינו עולה על 3 מיליון ₪, תתאפשר <u>דחיית תשלום המס</u> בהתאם להוראות סעיף 100א(ב) לפקודה כנוסחו כיום.

במילים אחרות, נישום שבבעלותו נכסים הכפופים למס היציאה בשווי שאינו עולה על 3 מיליון ₪ יוכל לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש, זאת בכפוף לדיווחים כפי שיפורט בהמשך.
יש לציין, כי הרווח החייב יחושב בהתאם לשיטה הליניארית כמפורט בסעיף 100א(ד) לפקודה כנוסחו כיום.

<u>דיווח:</u>
הועדה סבורה, כי יש לקבוע במסגרת תת מסלול זה, חובת הצהרה וחובת דיווח (דוח), בשנת המס בה נוצרת עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל. חובת ההצהרה וחובת הדיווח, באמצעותן יצהיר הנישום על כלל נכסיו אשר חל עליהם מס היציאה וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית (הדיווח יבוצע לא יאוחר מ – 90 יום מיום ניתוק התושבות).
כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה (הצהרת הון) על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה על כלל נכסיו אשר חל עליהם מס היציאה.
יש לציין, כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל (לעניין ההצהרה המדובר בהצהרה על כלל הנכסים הכפופים למס היציאה ולמעט דיווח על הרווח הרעיוני) יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל הטוען כי טרם ניתק את תושבותו, 183 יום לפחות מחוץ לישראל, ככל שירצה לשמר לעצמו את האפשרות לטעון בעתיד כי יש להחשיבו כתושב חוץ בשנת המס האמורה.

יודגש, כי נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה כי ניתק את תושבותו בשנה זו.

בנוסף, לאור דחיית תשלום מס היציאה, הועדה ממליצה לקבוע חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הכפופים למס היציאה, עד למועד תשלום מלוא המס בגינם.
הועדה מבקשת להבהיר, כי חבר בני אדם ו/או יחיד שבחרו במסלול זה, העונים להגדרת בעל מניות מהותי בחבר בני אדם תושב חוץ, כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה, יצהירו במסגרת הדיווח השנתי שלהם גם על חלוקות דיבידנד מחבר בני האדם תושב החוץ ועל כל שינוי במצבת הנכסים שדווחו במועד שבו נוצרה עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל.

ד. תת מסלול - הדין החדש:

הועדה ממליצה, כי נכסיו הכפופים למס יציאה של נישום שבחר במסלול הדחיה וסווג לתת מסלול הדין החדש, יחולקו ל- 3 קטגוריות/קבוצות כאמור להלן:

1. *ניירות ערך סחירים.*
2. *מקרקעין בחו"ל.*
3. *נכסים אחרים **(שאר הנכסים** כגון מניות של חברות פרטיות ונכסים מוחשיים אחרים).*

<u>הערה:</u> ניירות ערך סחירים המוחזקים על ידי בעל מניות מהותי בשיעור של 5% לפחות, יסווגו כנכסים אחרים לעניין סעיף זה.

הטיפול בכל קטגוריה/קבוצה לעניין מס היציאה יהיה שונה כמפורט להלן:

- ***<u>קבוצה 1- ניירות ערך סחירים</u>***

<u>השיטה:</u>

הועדה ממליצה, כי בדומה לשיטה שנקבעה במסלול התשלום המיידי, יש לקבוע כי ניירות ערך סחירים הכפופים למס היציאה, יחשבו כנמכרים ביום הניתוק, בתמורה לשווי השוק שלהם באותו יום.
***הערה:** יש להבהיר, כי לא תתאפשר דחית מועד תשלום מס היציאה (רוצה לומר, הוראות סעיף 100א(ב) לפקודה לא יחולו על נישום שבחר במסלול זה).*

<u>דיווח:</u>

הועדה סבורה, כי יש לקבוע לנכסים המנויים בקבוצה זו, חובת הצהרה וחובת דיווח, בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב. במסגרת חובת ההצהרה וחובת הדיווח יצהיר הנישום על כלל ניירות הערך הסחירים שבבעלותו אשר עליהם חל מס היציאה, כמו כן ידווח על רווח ממכירתם הרעיונית ותשולם מקדמה בגובה מס היציאה החל על הרווח מהמכירה הרעיונית של נכסיו (הדיווח והתשלום יתבצעו לא יאוחר מ – 90 יום מיום הניתוק).
כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה.
יש לציין, כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל(לעניין ההצהרה המדובר בהצהרה על כלל הנכסים הכפופים למס היציאה ולמעט דיווח על הרווח הרעיוני) יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל הטוען כי טרם ניתק את תושבותו, 183 יום לפחות מחוץ לישראל, ככל שירצה לשמר לעצמו את האפשרות לטעון בעתיד כי יש להחשיבו כתושב חוץ בשנת המס האמורה. יודגש, כי נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה כי ניתק את תושבותו בשנה זו.

<u>ערובה:</u>

בדומה למסלול התשלום המיידי ולצורך הבטחת תשלום מס אמת, הועדה סבורה כי יש להעניק לפקיד השומה, את הסמכות לבחון את הדיווח ליום היציאה ובמידת הצורך,

לדרוש מהנישום להפקיד ערבות/לשעבד את ניירות הערך אצל נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא.

- ***<u>קבוצה 2- מקרקעין בחו"ל</u>***

<u>השיטה:</u>

בדומה לשיטה שנקבעה בתת מסלול הדין הישן + דיווחים, יש לקבוע, כי נכסי המקרקעין בחו"ל הנמצאים בבעלותו של נישום תושב ישראל, ייחשבו כנמכרים ביום הניתוק ותתאפשר דחיית תשלום מס היציאה בגינם בהתאם להוראות סעיף 100א(ב) לפקודה.
במילים אחרות, הנישום יוכל לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש של הנכסים האמורים, בכפוף לדיווחים ולערבויות כפי שיופרט בהמשך.
יש לציין, כי הרווח החייב יחושב בהתאם לשיטה הליניארית כמפורט בסעיף 100א(ד) לפקודה כנוסחו כיום.

<u>דיווח:</u>

הועדה סבורה, כי יש לקבוע לנכסים המנויים בקבוצה זו, חובת הצהרה וחובת דיווח, בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל, שבאמצעותה יצהיר הנישום על כלל נכסי המקרקעין בחו"ל שברשותו וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית (הדיווח יהיה לא יאוחר מ – 90 יום מיום הניתוק).
כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה (הצהרת הון) על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה.
יש לציין כי, חובות הדיווח וההצהרה (שלעיל יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל הטוען כי טרם ניתק את תושבותו, 183 יום לפחות מחוץ לישראל, במידה וירצה לשמר לעצמו את האופציה לטעון בעתיד כי יש להחשיבו לתושב חוץ בשנת המס האמורה. יודגש, כי נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה כי ניתק את תושבותו בשנה זו.
בנוסף, לאור דחית תשלום מס היציאה, הועדה ממליצה לקבוע חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הכפופים למס היציאה, עד למועד תשלום מלוא המס בגינם.

<u>ערובה:</u>

על מנת לקבוע האם הנישום נדרש, להפקיד ערבות / לשעבד את נכסיו בידי נאמן ישראלי, יש לבחון בהתאם להצהרת הנישום שהוגשה תוך 90 יום מיום הניתוק, באם חבות מס היציאה האפקטיבית (לאחר ההתחשבות בזיכויים בגין מיסי החוץ) המתקבלת על ידי חישוב רעיוני של מכירת נכסי המקרקעין בחו"ל גבוהה מ- 1.5 מיליון ₪ .
במידה וחבות מס היציאה האפקטיבית שהייתה נוצרת ממכירה רעיונית של כלל נכסי המקרקעין בחו"ל הכפופים למס יציאה שהיו בבעלות הנישום ביום הניתוק, עולה על 1.5 מיליון ₪ יחויב הנישום בהפקדת ערבות / שעבוד כלל נכסי הנדל"ן אצל נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה.

- ***<u>קבוצה 3- נכסים אחרים</u>***

<u>השיטה:</u>

הועדה ממליצה כי בדומה לשיטה שנקבעה בתת מסלול הדין הישן + דיווחים, יש לקבוע כי נכסים אחרים של נישום תושב ישראל הכפופים למס יציאה, ייחשבו כנמכרים ביום הניתוק ותתאפשר דחיית תשלום מס היציאה בגינם בהתאם להוראות סעיף 100א(ב) לפקודה.
במילים אחרות, נישום יוכל לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש של הנכסים האמורים, בכפוף לדיווחים ולערבויות כפי שיפורט בהמשך.
יצוין, כי הרווח החייב יחושב בהתאם לשיטה הליניארית כמפורט בסעיף 100א(ד) לפקודה כנוסחו כיום.

<u>דיווח:</u>

הועדה סבורה, כי יש לקבוע לגבי הנכסים המנויים בקבוצה זו, חובת הצהרה וחובת דיווח, בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל, שבאמצעותה יצהיר הנישום על כלל נכסיו הפרטיים הכפופים למס יציאה וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית (הדיווח יהיה לא יאוחר מ – 90 יום מקרות האירוע).

כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה.

יצוין, כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל (לעניין ההצהרה המדובר בהצהרה על כלל הנכסים הכפופים למס היציאה ולמעט דיווח על הרווח הרעיוני) יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל הטוען כי, טרם ניתק את תושבותו, 183 יום לפחות מחוץ לישראל, במידה וירצה לשמר לעצמו את האפשרות לטעון בעתיד כי יש להחשיבו לתושב חוץ בשנת המס האמורה. יודגש, כי נישום שלא הגיש דיווח והצהרה כאמור, לא יוכל בעתיד לטעון לעניין זה, כי ניתק את תושבותו בשנה זו.

בנוסף, לאור דחית תשלום מס היציאה, הועדה ממליצה לקבוע חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הפרטיים הכפופים למס היציאה.

הועדה מבקשת להבהיר, כי חבר בני אדם ו/או יחיד שבחרו במסלול זה, העונים להגדרת בעל מניות מהותי בחבר בני אדם פרטי תושב חוץ, כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה, יצהירו במסגרת הדיווח השנתי שלהם גם על חלוקות דיבידנד מחבר בני האדם הפרטי תושב החוץ ועל כל שינוי במצבת הנכסים הפרטיים שדווחו במועד שבו נוצרה עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל.

<u>ערובה:</u>

ככל שתתאפשר דחיה של תשלום המס כאמור לעיל, יידרש הנישום להפקיד ערבות / לשעבד את נכסיו הפרטיים שחל עליהם מס היציאה אצל נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה.

- ***<u>תחולה - המלצות והבהרות כלליות שיחולו על כלל המסלולים:</u>***

1. *הועדה מבקשת להבהיר, כי הוראות מסלול מס היציאה שבו בחר הנישום יחולו על כלל נכסיו הכפופים למס יציאה, למעט אם נקבע אחרת בהוראות שיפורטו בהמשך (לא תתאפשר בחירת מסלול שונה לגבי חלק מהנכסים הכפופים למס יציאה).*

2. *הועדה ממליצה להחריג מהגדרת נכס המופיעה בסעיף 100א לפקודה, את הזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו- 102 לפקודה, ולקבוע לגביהן הוראות חלוקת רווח התואמות את שיטת ה –Vesting.*

3. *הועדה רואה לנכון לחייב במס יציאה במועד הניתוק, גם את הרווחים שנצברו בחבר בני אדם תושב ישראל מכח שליטה וניהול (בתנאי שלא התאגד בישראל) עד למועד שבו חדל חבר בני האדם האמור להיות תושב ישראל, זאת מבלי לאפשר את דחיית מועד תשלום המס (הבהרה- מדובר במנגנון של דיבידנד רעיוני, כך ששיעורי המס שיחולו יהיו בהתאם לאמור בסעיפים 125ב , 126(א) ו- 126(ב) לפקודה).*

כמו כן, הוועדה רואה לנכון להבהיר, כי הרווחים שנצברו כוללים בתוכם גם את הרווחים שנבעו מהמכירה הרעיונית של נכסי חבר בני האדם שחויבו במס יציאה במועד הניתוק ועל כן, כחריג, מבקשת הועדה לאפשר את הקבלת מועד תשלום מס היציאה בגין הרווחים הללו למועד תשלום מס היציאה שנקבע במסלול שבו בחר חבר בני האדם להחיל על נכסיו הכפופים למס יציאה.

4. *הועדה מבקשת לקבוע, במסגרת סעיף נפרד, כי הוראות החיוב במס יציאה במסגרת מסלול התשלום המיידי, יחולו גם על נכסיו של נישום שהתקיימו לגביהם אחת או יותר מעילות החיוב הנוספות, המפורטות להלן (להלן: **"עילות החיוב הנוספות"**):*

- *חברה ישראלית המעבירה נכסים מהמשרד הראשי בישראל למוסד קבע במדינה אחרת.*
- *חברה זרה המעבירה את פעילותה העסקית ממוסד קבע בישראל למדינה אחרת לרבות העברת נכסים ממוסד הקבע שלה בישראל למשרד הראשי או למוסד קבע שלה הנמצאים במדינה אחרת.*

מבלי לגרוע מהאמור בסעיף 88 לפקודה, יראו את עילות החיוב הנוספות כמכירה לעניין סעיף זה.

- ***<u>המלצות נוספות:</u>***

1. ***<u>מיסוי דיבידנדים שחולקו בתקופת החיוב על ידי חבר בני אדם תושב חוץ[12]:</u>***

*לאור החשיפה לתכנוני מס אשר מטרתם המרכזית הינה הימנעות מתשלום מס היציאה כנדרש ולצורך השמירה על המהות הכלכלית האמיתית ותשלום מס אמת, הועדה ממליצה לקבוע **כהוראה משלימה**, מנגנון אשר יאפשר מיסוי דיבידנדים שחולקו במישרין או בעקיפין על ידי חבר בני אדם תושב חוץ <u>לאחר המועד שבו חדל הנישום, להיות תושב ישראל ועד למועד המימוש של אותן מניות המקנות את הזכות באותם דיבידנדים</u> (להלן: **"תקופת החיוב"**), לרבות משיכות מהחברה הזרה כהגדרתם בסעיף 3(ט1) לפקודה ולרבות שחיקת רווחי החברה הזרה במתכוון (להלן ביחד: **"חלוקת דיבידנד"**), וזאת בתנאי שהנישום בחר את מסלול הדחיה ובכך דחה את מועד תשלום המס בגין אותן מניות עד למועד המימוש כפי שהוסבר לעיל.*
*לפי המנגנון האמור, יש להתייחס לכל חלוקת דיבידנד על ידי חבר בני אדם תושב חוץ במהלך תקופת החיוב כאל מימוש חלקי של המניות על ידי הנישום, כך שהרווח הנוצר מהמימוש החלקי כתוצאה מחלוקת דיבידנדים במהלך תקופת החיוב (להלן: "**הרווח מהמימוש החלקי**")*, יחויב במס בהתאם לשיטה הליניארית.*

להלן אופן חישוב הרווח מהמימוש החלקי:

תמורה	*הדיבידנד המחולק*
יתרת מחיר מקורי חלקית	*(סה"כ י.מ.מ. * הדיבידנד המחולק)*
	שווי המניות שהוצהר על ידי הנישום ביום הניתוק
הרווח מהמימוש החלקי	*הרווח שיחויב לפי השיטה הליניארית*

<u>הערות:</u>

א. *יש להחיל את המנגנון כאמור רק לגבי בעל שליטה (מעל 5% במישרין או בעקיפין).*
ב. *יודגש, כי י.מ.מ. החלקית שתיוחס לחלוקות הדיבידנד לא תעבור את סה"כ י.מ.מ. של המניות.*
ג. *יש לקבוע מנגנון התחשבות במס המשולם על הדיבידנדים המחולקים בפועל, הנובעים מהעודפים שנצברו בחו"ל ביחס לחבות המס המוטלת על רווח הון במכירת הנכס, במקרים המתאימים.*

[12] ראה/י דוגמה בנספח **ב' 3** לדו"ח זה.

2. ***<u>הוראה אנטי-תכנונית – לגבי נישום שביקש לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש:</u>***

*על מנת למנוע ניצול לרעה של ניתוק תושבות לצורך התחמקותו/או צמצום גובה תשלום המס בישראל, מבקשת הועדה לקבוע בהוראה אנטי תכנונית, כי נישום שבחר לדחות את מועד תשלום מס היציאה עד למועד המימוש, בהתאם להוראות מסלול הדחיה שהוסברו לעיל, לא יתקיימו לגביו הוראות סעיף 100א(ב) לפקודה (לעניין החישוב הליניארי) ככל שהנכסים הכפופים למס היציאה (הישראלים והזרים) **נמכרו במהלך התקופה המתחילה ביום שבו חדל הנישום להיות תושב ישראל והמסתיימת בתום השנה הרביעית לעזיבתו**.*

הוראה אנטי תכנונית זו לא תחול אם עבר הנישום למדינה גומלת והיה תושב מדינה גומלת במהלך כל התקופה האמורה. על הנישום תחול חובה בהמצאת אישור תושבות לצרכי מס ודיווח במדינה הגומלת.

כלומר לעניין זה, יראו בנישום כתושב ישראל לצורך חישוב רווח ההון והחיוב במס על מכירת הנכסים האמורים.

3. ***<u>הבהרה לגבי תחולת סעיף 97(ב3)</u>***

הועדה ממליצה להוסיף הוראה בחקיקה, לפיה הוראות סעיף 97(ב3) לפקודה לא יחולו על נכסים שחל עליהם סעיף 100א לפקודה. הוראה זו אינה מאפשרת את קבלת הפטור מכח סעיף 97(ב3) על נכסים ישראלים שנרכשו על ידי הנישום בעודו תושב ישראל.

באם עזב למדינה גומלת או למדינה שאינה גומלת ובחר בדחיית מס, במצב דברים זה הנישום יהא כפוף למס מלא בישראל ללא חישוב ליניארי.

עמדת רשות המסים הינה כי המדובר בתיקון מבהיר.

יש לציין כי נישום שעזב למדינה גומלת למעשה יוכל להיות זכאי לבצע את החישוב הליניארי מתוקף הוראות הפטור באמנה הרלוונטית.

4. ***<u>הוראה אנטי-תכנונית – לגבי חברות, מוסדות קבע ישראלים ויחידים שיש בבעלותם נכסים בלתי מוחשיים:</u>***

כאמור לעיל וכפי שפורט בעילות החיוב הנוספות, ככל שהיחיד/חברה תושבת ישראל או מוסד קבע בישראל של תושב חוץ מעבירים נכס בלתי מוחשי, למשרד ראשי או מוסד קבע אחר של היחיד/החברה מחוץ לישראל יחולו הוראות סעיף 100א לפקודה ועל כן, על מנת למנוע תכנוני מס והתחמקות מתשלום מס, הועדה ממליצה לקבוע כי לא תתאפשר דחיית תשלום מס היציאה על הנכסים הבלתי מוחשיים עד למועד המימוש (ללא קשר למסלול שבו בחר הנישום).

כמו כן, האמור יחול גם כאשר מדובר בחברה תושבת ישראל מכוח שליטה וניהול או ביחיד שהינו תושב ישראל, המחזיקים בנכסים בלתי מוחשיים וחדלים להיות תושבי ישראל.

5. ***<u>הקלה לנישום שעזב וחזר:</u>***

הועדה סבורה, כי יש לעודד את תושבי ישראל לשעבר לשוב למדינת ישראל ועל כן ממליצה לקבוע כי הוראות סעיף 100א לפקודה לא יחולו על נישום שחדל להיות תושב ישראל, החוזר לישראל תוך 5 שנים ממועד עזיבתו, בתנאי שהנכסים שהיו בבעלותו לא נמכרו במהלך תקופה זו (ככל שהנישום בחר במסלול התשלום המיידי ומבקש החזר עבור תשלום מס היציאה, יוחזר התשלום בתוספת הצמדה למדד. אולם, ככל שמדובר בתשלום חובה ולא בתשלום התנדבותי יוחזר התשלום בתוספת ריבית והצמדה).

כמו כן, יש להבהיר, כי ככל שהנישום עזב שוב את ישראל לאחר שחזר וקיבל את ההטבה כאמור לעיל, יראו אותו לעניין חישוב מס היציאה במסלול הדחיה, כאילו היה תושב ישראל לאורך כל התקופה המסתיימת במועד זה (כולל תקופת העזיבה הראשונה).

6. ***<u>הוראות אכיפה:</u>***

לצורך הבטחת תשלום מס אמת ולצורך אכיפת הוראות החוק באופן מיטבי, הועדה ממליצה לקבוע את ההוראות שיפורטו להלן:

- *ככל שהנישום לא דיווח כלל לפקיד השומה על יציאתו/הפסקת תושבותו הישראלית, יהא רשאי פקיד השומה למסות את הנישום באופן מיידי.*
- *ככל שהנישום בחר במסלול התשלום המיידי, תשמר לפקיד השומה הזכות לבדוק את הדיווח ליום היציאה ובמידת הצורך, לדרוש מהנישום להפקיד כספים/לשעבד נכסים לנאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא.*
- *ככל שלא הונחה דעתו של פקיד השומה, על נכונות הצהרת הנישום בדבר שווי נכסיו שחל עליהם מס היציאה או חבות המס האפקטיבית על נכסי המקרקעין בחו"ל שברשותו, יהיה רשאי פקיד השומה לדרוש מהנישום להפקיד כספים/לשעבד נכסים לנאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא.*

פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את דיווחיו והצהרותיו של הנישום, כאמור לעיל, וככל שמצא פקיד השומה כי לא הופקדו ערובות כנדרש, יהא רשאי פקיד השומה, לדרוש ערובות/הגדלת ערובות כנדרש. במצב דברים זה על פקיד השומה לבצע שומה חלקית לעניין מס היציאה, זאת תוך פרק זמן מוגדר של 9 חודשים, מהמועד שבו הוגשו כלל האסמכתאות הנדרשות לשם ביסוס השומה.

<u>פרק ג': הקלה ממיסי כפל</u>

<u>כללי</u>

במסגרת תיקון 132 לפקודה, אומצה שיטת המס הפרסונאלית בישראל, כך שמאותו מועד החלה מדינת ישראל למסות את ההכנסות של תושביה שהופקו או נצמחו בכל אחת ממדינות העולם. הכנסות אלה יהיו על פי רוב חייבות במיסי חוץ שמטילה המדינה שבה הופקה ההכנסה (להלן: **"מדינת המקור"**).
המיסוי של אותו פריט הכנסה, הן על ידי ישראל (כמדינת תושבות) והן על ידי מדינת המקור, עשוי לגרום למיסוי כפול של אותה ההכנסה, ככל שאין מנגנון בדין הפנימי שנועד למנוע את כפל המס שנוצר. מצב זה של כפל מס יכול לבוא על פתרונו במספר דרכים, כמפורט להלן:

- **<u>מנגנון פטור</u>** – מדינת המושב של מפיק ההכנסה פוטרת את ההכנסה ממס.
  <u>מנגנון הניכוי</u> - התרת המס הזר ששילם הנישום במדינת המקור כהוצאה המותרת בניכוי בעת חישוב הכנסתו החייבת במדינת המושב.

  יצוין כי, בדיני המס של ישראל אין כיום שימוש במנגנון זה – סעיף 206 לפקודה אף קובע באופן מפורש כי **"בחישוב הכנסת חוץ החייבת במס בישראל, לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מיסי חוץ"**.

- **<u>מנגנון הזיכוי</u>** - זיכויו של המס הזר ששולם במדינת המקור כנגד המס החל על אותה הכנסה במדינת המושב. במקרה זה למדינת המקור עומדת זכות המיסוי הראשונית ולמדינת המושב תהא זכות המיסוי השיורית תוך מתן זיכוי על המס הזר ששולם במדינת המקור בכפוף למגבלות בדין הפנימי. ככלל, זוהי השיטה החלה בישראל לשם הקלה ממסי כפל.

פרק זה יעסוק בהקלה ממסי כפל המוטלים במישרין על ההכנסה שמפיק תושב ישראל (להלן: **"זיכוי ישיר"**). הדיון בזיכוי בשל מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין על דיבידנד המחולק לחברה תושבת ישראל (להלן: **"זיכוי עקיף"**), יידון בפרק נפרד בדו"ח זה.

<u>הקלה ממיסי כפל בישראל</u>

כתוצאה מתיקון 132 לפקודה, הונהגה בישראל שיטת הזיכוי לשם הקלה ממיסי כפל. בהתאם לשיטה זו, מיסי חוץ ששולמו במדינת החוץ על-ידי תושב ישראל בגין הכנסות שהופקו או נצמחו באותה מדינה, יותרו כזיכוי כנגד חבות המס בישראל בהתאם להוראות הפרק השלישי לחלק י' בפקודה (להלן: **"פרק הזיכויים"**).
יש לציין כי פרק הזיכויים, קובע את התנאים למתן הזיכוי ואת היקפו של הזיכוי בגין המס הזר שלו יהא זכאי תושב ישראל.
להלן, בתמצית, יוצגו עקרונות היסוד של שיטת הזיכוי בישראל, נכון למועד כתיבת דו"ח זה.

<u>הגדרת "מיסי חוץ"</u>

הכלל הבסיסי המאפשר לזכות מיסי חוץ כנגד חבות המס בישראל, הוא שמדובר על מיסי חוץ שהוטלו על הכנסה שהופקה או נצמחה **<u>מחוץ</u>** לישראל בהתאם לכללי המקור, המנויים בסעיף 4א לפקודה ביחס להכנסות פירותיות, ובסעיף 89(ב)(3) לפקודה ביחס לרווח הון (להלן ייקראו ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל: **"הכנסות חוץ"**). יודגש כי, מס זר שהוטל על הכנסה שהופקה בישראל, לא יהיה בר זיכוי כנגד המס החל בישראל.
הגדרת **"מיסי חוץ"** בסעיף 199 לפקודה, כוללת את המס הזר ששולם לרשויות המס של מדינת חוץ שבה הופקה או נצמחה ההכנסה, וכן מסים ששולמו למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או

מס ששולם לרשויות אזוריות במדינת חוץ כל עוד הם מחושבים כאחוז מההכנסה ולמעט מסים עירוניים. לדוגמה: מיסי חוץ יכללו גם את מיסי מדינה שהוטלו על ידי מי מן המדינות השונות בארצות הברית של אמריקה ואת המיסים המוטלים בכל אחד מהקנטונים השונים בקונפדרציה השוויצרית.
יודגש, כי מבלי לגרוע מהאמור בסעיפים 203(א) ו- 204 לפקודה, מסי החוץ שיותרו כזיכוי הינם מסים סופיים שאינם התנדבותיים.

<u>זיכוי מסי חוץ שהוטלו על הכנסה פטורה</u>

הואיל ושיטת הפטור ושיטת הזיכוי מוציאות זו את זו, סעיף 20(א)1 לפקודה קובע שמס זר שהוטל על הכנסת חוץ שהיא הכנסה פטורה ממס בישראל, לא יהא בר זיכוי. עצם הפטור ממס החל על ההכנסה מונע במקרה זה את החשש מהטלת מס כפול על אותה הכנסה; מתן זיכוי יביא לסבסוד של מיסי מדינת המקור ולסטייה מהתכלית של מנגנון הזיכוי שהוא הקלה ממיסי כפל בעסקה בינלאומית.

<u>מיסי חוץ שהוטלו על הכנסה לאחר שנת המס</u>

זיכוי בשל מיסי חוץ יינתן כנגד המס בישראל בשנת מס מסוימת, רק אם מיסי החוץ שולמו **<u>בפועל</u>** במדינת המקור לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום **<u>אותה</u>** שנת מס. אם מיסי החוץ שולמו בפועל לאחר התקופה האמורה, הם יינתנו כזיכוי החל משנת המס שבה הם שולמו **<u>בפועל</u>** וזאת כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור (סעיף 207ב לפקודה).

<u>תקרת הזיכוי</u>

בהתאם להוראות סעיפים 203 ו – 204 לפקודה, גובה הזיכוי שיותר בשל תשלום מיסי החוץ, מוגבל בתקרה השווה לגובה חבות המס החל בישראל על ההכנסה החייבת הנגזרת מאותה הכנסה (להלן: **"תקרת הזיכוי"**). הגבלת התרת הזיכוי בשנה השוטפת עד לגובה תקרת הזיכוי, מחלק את ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל לשלושה, כדלהלן:

- <u>מסי החוץ ששולמו בפועל נמוכים מתקרת הזיכוי</u> – במקרה זה, הנישום ישלם מס בישראל בגובה ההפרש שבין המס החל בישראל על ההכנסה החייבת הנגזרת מאותה הכנסה לבין מיסי החוץ ששולמו.
- <u>מסי החוץ ששולמו בפועל שווים לתקרת הזיכוי</u> – במקרה זה, הנישום יהיה זכאי להפחית את כל מיסי החוץ ששולמו כנגד המס החל בישראל על ההכנסה החייבת הנגזרת מאותה הכנסה, מבלי שיצטרך לשלם מס נוסף בישראל.
- <u>מסי החוץ ששולמו גבוהים מתקרת הזיכוי (להלן: **"עודף זיכוי"**)</u>– במקרה זה, לנישום ייווצר עודף זיכוי (עליו נרחיב בהמשך) בגובה ההפרש שבין מיסי החוץ ששולמו לבין המס החל בישראל על ההכנסה החייבת הנגזרת מאותה הכנסה.

<u>שיטת "הסלים"</u>

המנגנון למתן זיכוי בשל מיסי חוץ בישראל מבוסס על שיטת הסלים (**"baskets of income"**). בישראל מיושמת שיטה זו באופן שבו, מסווגות הכנסות הנישום שהופקו מחוץ לישראל למקורות ההכנסה השונים המכונים **"סלים"**, כאשר כל **"סל"** כולל הכנסה הנובעת מאחד ממקורות הכנסה המנויים בחלקים ב' ו - ה' לפקודה.
כל אחד מהמקורות ברשימה הבאה מהווה **"סל"** נפרד לעניין הזיכוי: הכנסה מעסק; הכנסה ממשלח יד; הכנסה מעסקת אקראי; הכנסה מעבודה; הכנסה מדיבידנד; הכנסה מריבית והפרשי הצמדה; הכנסה מקצבה; הכנסה ממלוג; הכנסה מארנונה; הכנסה מדמי שכירות של מקרקעין ורווחים אחרים ממקרקעין; השתכרות או רווח מנכסים שאינם מקרקעין; הכנסה מחקלאות; הכנסה מתמורה המתקבלת ממכירת פטנט מדגם או עיצוב הכנסה ממקור אחר; רווח הון.

יודגש, כי סיווג ההכנסה לסל המתאים יעשה בהתאם להוראות הדין בישראל.
כאמור לעיל, הפקודה מאפשרת זיכוי בשל מסי חוץ ששולמו על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל על בסיס כלל עולמי וללא תלות במדינה הספציפית שבה הם שולמו. משכך, בכל **"סל"** נכללות **<u>כלל</u>** הכנסותיו של הנישום שהופקו מחוץ לישראל מאותו מקור .לדוגמה: הכנסה מדיבידנד שהופקה בספרד תהיה באותו סל של הכנסה מדיבידנד שהופקה בגרמניה; לעומת זאת, הכנסה מדיבידנד שהופקה בספרד לא תהיה באותו סל של הכנסה מעסק וזאת גם אם מקום ביצוע הפעילות העסקית הוא בספרד.
סכום הזיכוי ממס זר וסכום המס להשלמה בישראל, כמו גם עודף הזיכוי, לפי העניין, ייעשה בכפוף למגבלה של תקרת הזיכוי ובהתאם למנגנון החישוב של שיטת הסלים כפי שהוסבר לעיל.
<u>הערות</u>:
המס ששולם בחו"ל על ההכנסה מהגרלות ופרסים שמקורה מחוץ לישראל לא יחשב כמסי חוץ ולא תתאפשר הפחתתו כנגד חבות המס בישראל בשל כל הכנסת חוץ אחרת שנוצרה לנישום (סעיף 124ב לפקודה).
הכנסה משכ"ד שמקורה מחוץ לישראל שהנישום בחר להתחייב עליה במס בישראל בהתאם להוראות סעיף 122א לפקודה, לא תחשב להכנסה בת זיכוי[13]. כמו כן, יודגש כי המס ששולם בחו"ל בגין ההכנסה האמורה, לא יחשב כמיסי חוץ ולא תתאפשר הפחתתו כנגדו חבות המס בישראל הנובעת מהכנסות אחרות מאותו הסל ומכל סל אחר שקיים לנישום.

<u>עודף זיכוי</u>
כאמור לעיל, גובה הזיכוי שיותר בשל תשלום המס הזר מוגבל בתקרת הזיכוי בכפוף למנגנון שיטת הסלים. כאשר סכום המס הזר עולה על תקרת הזיכוי המותרת, נוצר עודף זיכוי. מסי חוץ ששולמו בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל, וכן מסי חוץ שהנישום ויתר על הזיכוי בגינם, אינם נחשבים לעודף זיכוי, ולכן לא ניתן לקזז אותם כנגד חבות המס בישראל בשנת המס השוטפת או בשנות המס הבאות.

עודף זיכוי יכול להיווצר כתוצאה משני גורמים עיקריים:

- פער בין **<u>שיעורי המס</u>** החלים על הכנסת החוץ בישראל לעומת המדינה הזרה.
- קיזוזי הפסדים כנגד הכנסת החוץ בהתאם להוראות הפקודה (להלן: **"עודף זיכוי שנובע מהפסד שקוזז"**) שמקטין את סכום הכנסת החוץ החייבת במס בישראל ואת גובה המס הזר שהוא בר זיכוי כנגד מיסי ישראל באותה השנה.

בהתאם להוראות סעיף 205א(א) עודף זיכוי הנובע מסל מסוים, יקוזז בחמש שנות המס הבאות בלבד, וזאת כנגד מסי ישראל שיוטלו על הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו סל של הכנסות. עודף הזיכוי יועבר משנה לשנה, בזו אחר זו, כשהוא מתואם למדד המחירים לצרכן. עודף זיכוי שלא קוזז במהלך התקופה של חמש שנות המס העוקבות לשנת המס שבה הוא נוצר, לא יהיה ניתן עוד לניצול ולא יוכל לשמש עוד את הנישום כנכס מס.
במקרה של עודף זיכוי שנובע מהפסד שקוזז, סעיף 205א(ב) לפקודה מאפשר חריג לשיטת הסלים: עודף זיכוי שנוצר כתוצאה מקיזוז של הפסד ממקור מסוים כנגד הכנסה ממקור אחר (שעליה הוטל המס הזר), ניתן לזיכוי בחמש השנים הבאות גם כנגד הכנסות חוץ מהמקור שממנו נבע ההפסד. לדוגמה: עודף זיכוי ממס זר הנובע מהכנסות מריבית ושנוצר כתוצאה מקיזוז הפסד מהשכרת בניין מחוץ לישראל כנגד הכנסות הריבית האמורות (בהתאם להוראות סעיף 29(1)(א) לפקודה), יותר בזיכוי בחמש השנים הבאות בזו אחר זו, הן כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מסל של **"ריבית"**, והן כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מסל של **"שכירות"**.

[13] ראה/י סעיף 122א לפקודה.

סדר השימוש בנכסי מס זיכוי ממס זר וקיזוז הפסדים

בשנים האחרונות עלתה לדיון השאלה מהו המדרג הנכון בניצול נכסי מס של נישום שנוצרו לו הפסדים ברי קיזוז אך הוא גם זכאי לזיכוי בשל מסי חוץ. האם במקרים הללו יש לחשב תחילה את גובה ההכנסה החייבת **לאחר** קיזוז הפסדים וכנגד חבות המס בגינה לזכות את מיסי החוץ שהוטלו עליה מחוץ לישראל **או** שניתן להפוך את היוצרות ותחילה להקטין את חבות המס בישראל תוך זקיפת מיסי החוץ כנגד המס החל בישראל ובכך להימנע מקיזוז ההפסדים, תוך שימורם והעברתם לשנות המס הבאות.

בהתבסס על הגדרת **"הכנסה חייבת"** בסעיף 1 לפקודה, הגדרת **"הכנסות חוץ ממקור פלוני"** בסעיף 199 לפקודה, הוראות סעיף 205א(ב) לפקודה, וסעיפים נוספים העוסקים בזיכוי ממסי חוץ, עמדת רשות המיסים היא שקיזוז הפסד קודם לזיכוי מהמס הזר בעת חישוב ההכנסה החייבת והמס המגיע. עמדת הרשות קיבלה חיזוק על ידי בית המשפט המחוזי שהכריע בסוגיה זו במספר פסקי דין[14].

הקלה ממסי כפל בדינים זרים

הועדה סקרה את הדין הזר ביחס להקלה ממסי כפל במספר רב שלמדינות ובהן: ארה"ב, הולנד, אירלנד, ספרד, גרמניה, קנדה, אוסטרליה, צרפת, איטליה ואוסטריה. כל מדינות שנסקרו הן חברות בארגון ה –**OECD.**

כאמור, ניתן לראות שלרוב מדינות העולם מיישמות את שיטת הסלים על פי אחת משלוש הגישות הבאות:

1. גישה לפיה יש להתייחס לכל מדינה זרה ומדינה זרה כסל נפרד (להלן: **"גישת ההפרדה לפי מדינות"**);
2. הגישה הנהוגה כאמור בישראל, לפיה יש להתייחס לכל מקור הכנסה כסל נפרד (גם אם ההכנסות נובעות ממדינות שונות) (להלן: **"גישת ההפרדה לפי מקורות ההכנסה"**);
3. גישה המשלבת בין גישת ההפרדה לפי מדינות לבין גישת ההפרדה לפי מקורות ההכנסה, במסגרתה יש להתייחס לכל מקור הכנסה מכל מדינה ומדינה כסל נפרד (להלן: **"הגישה המשולבת"**).

מהסקירה עולה, כי רוב מדינות העולם שנסקרו מיישמות את שיטת הסלים ביחס למדינה שבה הופקה ההכנסה.

כמו כן, ניתן לראות שבמדינות שבהן מיישמים את שיטת הסלים ביחס למקורות ההכנסה, אזי מספר סלי הזיכוי הינו מצומצם תוך הבחנה בין סל פאסיבי כללי, סל עסקי כללי ,רווח הון וסלים נוספים הנובעים מהוראות אנטי- תכנוניות.

במרבית המדינות שנסקרו (לדוגמה: צרפת, גרמניה, ספרד, ואוסטרליה), עודף הזיכוי ממס זר אינו ניתן להעברה לשנים הבאות.

סקירת הדין הזר כאמור לעיל, מוצגת בטבלה מרכזת כ**נספח ג'1** לדו"ח זה. הטבלה מתארת את האופן שבו מיישמות המדינות את שיטת הסלים ומתייחסת לסוגיות נוספות כגון, העברת עודף הזיכוי ממס זר לשנים הבאות .

---

[14] ע"מ 48642-02-14 **אמות השקעות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** פורסם בנבו, 25.6.2017), ע"מ 1092-04-12 **"אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** (פורסם בנבו 13.5.15).

<u>המלצות</u>

- ***<u>שינויים בהגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני" (צמצום שיטת הסלים)</u>***

*הועדה סבורה כי יש לשנות את הגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני" באופן שיאפשר לנישומים להנות מאפשרויות זיכוי רחבות יותר וזאת על ידי צמצום שיטת הסלים הקיימת. הועדה ממליצה לקבוע כי הכנסות חוץ ממקור פלוני יוגדרו כהכנסות חוץ המסווגות לפי מקורות ההכנסה ומחולקות **לחמישה** סלים בסיסיים, כאמור להלן:*

1. *סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות פאסיביות*.*
2. *סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מעסק ומיגיעה אישית.*
3. *סל כללי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות ההוניות.*
4. *סל ספציפי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מחברה נשלטת זרה (להלן: "חנ"ז")*.*
5. *סל ספציפי, הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מחברת משלח יד זרה (להלן: "חמי"ז").*

והכל בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן, בהתאם להוראות הפקודה.

<u>הערה:</u> *מסי החוץ ששולמו על ההכנסה מדיבידנד יהיו ברי זיכוי כנגד המס החל על ההכנסה מדיבידנד רעיוני ככל שמדובר בזיכוי ישיר. יש לציין, כי הוראות הדין הקיים תשמרנה ככל שהנישום בחר להחיל על ההכנסה מדיבידנד ו/או על ההכנסה מהדיבידנד הרעיוני את שיטת הזיכוי העקיף.*

יודגש, כי על אף האמור לעיל, בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחנ"ז יחולו הוראות סעיף 75ב(ד1) לפקודה.

- ***<u>שינויים בהגדרת "מסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה:</u>***

הועדה סבורה כי, יש להחריג מהגדרת "מסי חוץ" את:

א. מיסי חוץ ששולמו על הכנסה שהופקה או נצמחה במדינה זרה, אשר נדרשו כזיכוי במדינה אחרת על ידי הנישום או על ידי נישום אחר.
*להלן יובאו **דוגמאות** למקרים בהם לא תחול ההחרגה שפורטה לעיל:*

1. *במקרים בהם ההכנסה דווחה במלואה גם במדינה האחרת על ידי הנישום, לדוגמה: נישום תושב ישראל שהינו גם אזרח ארה"ב אשר מדווח על מלוא הכנסתו ממדינה שלישית הן בישראל והן בארה"ב ודורש כזיכוי בשתי המדינות את המס ששילם במדינה השלישית.*
2. *בהתאם לסעיף 126(ג) במקרה שבו דווחה הכנסה בישראל מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל ומקור הדיבידנד הינו בהכנסה שדווחה ומוסתה במדינה ג' וחולקה למדינה ב' שבה ניתן זיכוי עקיף על ההכנסה. לדוגמה: חברה ישראלית מחזיקה בחברה ב' תושבת מדינה ב'. חברה ב' מקבלת דיבידנד ממדינה ג' ומזדכה במדינה ב' על הניכוי במקור ממדינה ג' כמו גם על מס החברות במדינה ג' (בהנחה כי מדינה ב' מעניקה זיכוי עקיף) ולכן לא משולם מס במדינה ב'. במקרה זה יינתן זיכוי גם בגין המס ממדינה ג' למרות שזוכה במדינה ב'.*

*ב. מסי חוץ ששולמו במדינות עימן מדינת ישראל אינה יכולה להחליף מידע (הן מכח האמנה הבילטרלית והן מכח האמנה המולטילטרלית), מצ"ב כ**נספח ג'2** רשימת המדינות עימן יכולה מדינת ישראל להחליף מידע נכון למועד כתיבת דוח זה.*

ג. *מיסי חוץ ששולמו בארץ אויב[15] או מיסי חוץ ששולמו במדינת חוץ אחרת על הכנסה שהופקה או נצמחה בארץ אויב ועל הכנסה שהופקה או נצמחה כתוצאה ממסחר עם אויב[16].*

ד. *מיסי חוץ אשר שולמו במדינה הנמנית על המדינות הנכללות ברשימה שתקבע בהמשך על ידי המנהל, בדומה לרשימה ה"שחורה" והרשימה ה"אפורה" של האיחוד האירופי מצ"ב **כנספח ג' 3** (ואת למעט מדינות המופיעות ברשימה זו שלמדינת ישראל יש עימן אמנה למניעת מסי כפל).*

***הערה**: מיסי חוץ הנכללים בחלופה ב' לעיל ואשר אינם נכללים בחלופות א', ג' וד' לעיל, תינתן אפשרות לפנות בבקשה לקבלת **אישור מראש** מרשות המסים על מיסי החוץ ששולמו באותה מדינה טרם הגשת הדוח. (יוער, כי קבלת אישור מראש יכול שיעשה עם הגשת הדוח, יחד עם זאת על פקיד השומה להשתכנע ולאשר או שלא לאשר את מתן הזיכוי. יובהר כי קליטת הזיכוי תבוצע רק עם קבלת אישורו של פקיד השומה).*

הבהרה להגדרת "מסי חוץ" שבסעיף 199 לפקודה

הועדה מבקשת להבהיר, כי המס ששולם בחו"ל על ידי הנישום לא ייכלל בהגדרת "מסי חוץ" במידה ולא הומצאו אסמכתאות להנחת דעתו של פקיד השומה.
יודגש, כי מס ששולם בחו"ל על ידי הנישום שאינו מהווה מס סופי, לא ייכלל בהגדרת "מסי חוץ", ראו לעניין זה עמדה חייבת בדיווח 14/2016. למשל, מצב בו שולם מס בחו"ל, אך בעקבות קיזוז לאחור של הפסד, מס זה הוחזר באופן מלא או חלקי.

- ***<u>עודף זיכוי</u>***

הועדה סבורה, כי אין לאפשר את העברת עודף הזיכוי לשנים הבאות (בדומה לרוב המדינות שנסקרו), למעט במקרים המפורטים להלן:

1. *עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מקיזוזי הפסדים בישראל.*
2. *עודף הזיכוי נוצר כתוצאה מהפרשי עיתוי בדיווח ההכנסה החייבת בין ישראל למדינת המקור.*

בשני המקרים שלעיל, עודף הזיכוי שנוצר יהיה ניתן להעברה לשנים הבאות ללא הגבלת זמן כנגד אותו סל בלבד.
<u>יובהר, כי על אף האמור לעיל, בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחנ"ז יחולו הוראות סעיף 75ב(ד1) לפקודה.</u>

[15] כהגדרתה בפקודת המסחר עם האויב, 1939.
[16] כמשמעותו בפקודת המסחר עם האויב, 1939.

<u>פרק ד': דיבידנד מחוץ לישראל – זיכוי עקיף</u>

<u>הדין החל בישראל</u>

<u>כללי</u>

כאמור, החל בתיקון מספר 132 לפקודה, תושב ישראל חייב במס על כלל הכנסותיו, הן אלו אשר הופקו בישראל והן אלו אשר הופקו מחוץ לישראל. החבות במס על בסיס כלל עולמי חלה לגבי יחיד ולגבי חבר בני אדם, ובלבד שהם תושבי ישראל. לכן, ככלל, חבר בני אדם תושב ישראל המקבל דיבידנד מחבר בני אדם תושב חוץ, יהא חייב במס על אותו דיבידנד בשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

קיימים שני מסלולי מס שונים בפקודה שניתן לבחור בהן בעת ששולמו מסי חוץ על הכנסה מדיבידנד מחוץ לישראל שנתקבלה בידי חבר בני אדם שהוא תושב ישראל:

- מיסוי הדיבידנד במס חברות מלא ומתן זיכוי בשל מיסי החוץ שהוטלו **במישרין** (בדרך של ניכוי מס במקור) על אותו דיבידנד שהתקבל בידי החברה הנישומה וחולק על ידי החברה האחרת המוחזקת במישרין על ידי החברה הנישומה, להלן ייקרא מסלול זה: **"מסלול הזיכוי הישיר"**. יוער ויוזכר, שמסי החוץ שהוטלו על אותו הדיבידנד, ככל שהוטלו, יותרו בזיכוי כנגד המס בישראל שחל על הדיבידנד וזאת תחת המגבלה של תקרת הזיכוי הקבועה בסעיף 203(א) לפקודה ובכפוף לשיטת הסלים.

- תשלום מס חברות מלא על סכום המכונה "הדיבידנד המגולם" שמוגדר בסעיף 126(ג) לפקודה, הכולל את הדיבידנד ברוטו שחולק ואת מס החברות הזר שהוטל על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד (להלן: **"הדיבידנד המגולם"**). כנגד המס החל בישראל על הדיבידנד המגולם, יינתן זיכוי בשל מיסי החוץ שהוטלו במישרין ובעקיפין על הדיבידנד המחולק. להלן ייקרא מסלול זה: **"מסלול הזיכוי העקיף"**.

הדין החל ביחס לדיבידנד רגיל נידון והוסבר בפירוט בפרק ב' לדו"ח זה, ולכן הוא אינו מעניינו של הפרק הנוכחי. פרק זה יעסוק בדין החל ביחס לדיבידנד במסלול הזיכוי העקיף.

<u>זיכוי עקיף</u>

מסלול הזיכוי העקיף מעוגן בסעיפים 126(ג) ו – 203(ב) לפקודה. בעת הפעלת מנגנון הזיכוי העקיף על הכנסה מדיבידנד, יוטל על החברה הישראלית שקיבלה את הדיבידנד (להלן: **"החברה הנישומה"**) מס חברות מלא על הכנסה שהינה בגובה **"הדיבידנד המגולם"**.

הדיבידנד המגולם כהגדרתו בסעיף 126(ג) לפקודה, שווה לדיבידנד נטו שהתקבל בישראל על ידי החברה הנישומה, בתוספת המס הזר ששולם בשל חלוקת הדיבידנד ובתוספת מס החברות הזר שהוטל על הכנסת החברה הזרה (להלן: **"חברת הבת"**) אשר חילקה את הדיבידנד. כנגד מס החברות בישראל המוטל על הדיבידנד המגולם יינתנו שני זיכויים שונים: **"זיכוי ישיר"** בגובה המס שנוכה במקור במדינה הזרה בגין חלוקת הדיבידנד (להלן: **"מיסי החוץ שהוטלו במישרין"**) , ו**"זיכוי עקיף"** בשל מס החברות הזר אשר שולם על ידי חברת הבת על הכנסותיה אשר מהן חולק הדיבידנד (להלן: **"מיסי החוץ שהוטלו בעקיפין"**).

הזכאות להחלת מנגנון הזיכוי העקיף מותנית בקיומם של שני תנאים מצטברים:

- החברה הנישומה אינה תאגיד שקוף (חברת בית, חברה משפחתית, חברה להחזקת נכסי נאמנות).
- החברה הנישומה ביקשה להחיל את מנגנון הזיכוי העקיף על ההכנסה מדיבידנד שהתקבלה מחברת הבת שבה היא מחזיקה ב - 25% לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה

(כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה) בחברת הבת. הואיל ובמיסוי הדיבידנד המגולם הכנסות החברת הבת מיוחסות לחברה הנישומה, הזכאות לקבלת הזיכוי העקיף מותנית בכך שלחברה הנישומה יש שליטה מהותית בחברת הבת.

יצוין, כי סעיף 126(ג) מאפשר ליישם את מנגנון הזיכוי העקיף גם ביחס להכנסות ולמס החברות הזר ששולם על ידי חברה זרה המוחזקת במישרין בשיעור של 50% לפחות על ידי חברת הבת (להלן: **"החברה הנכדה"**).

במקרה בו "החברה הנכדה" מחלקת דיבידנד ל"חברת הבת" וזו מחלקת את הדיבידנד לחברה הנישומה.

<u>הקלה ממסי כפל בגין דיבידנד מחברה זרה בדינים זרים</u>

הועדה סקרה את הדין הזר ביחס להקלה ממסי כפל שהוטלו על ההכנסה מדיבידנד ביחס ל - שש מדינות: ארה"ב, הולנד, אירלנד, גרמניה, צרפת ופולין. כל המדינות שנסקרו חברות בארגון ה –**OECD.** סקירת הדין הזר התמקדה ביחס לשלוש הנקודות הבאות :שיעור ההחזקה הנדרש לשם הזכאות לקבלת הזיכוי העקיף ,מספר שכבות ההחזקה שניתן לקבל בגינן זיכוי עקיף והאפשרות להעברת עודף זיכוי לשנים הבאות.

תוצאות הבדיקה של הדין הזר מוצגות בטבלה המרכזת המצורפת **כנספח ד'1** לדו"ח זה. בטבלה מצוין שיעור ההחזקה הנדרש בחברה הזרה לשם קבלת הזיכוי העקיף, ההגבלה החלה ביחס למספר שכבות ההחזקה (טירים) לשם קבלת הזיכוי העקיף והאפשרות להעברת עודף הזיכוי לשנים הבאות.

<u>המלצות</u>

א. *<u>הרחבת הזכאות לזיכוי עקיף (הוספת 2 שכבות (טירים) נוספים (טיר 3 ו- 4) מעבר לשתי השכבות המוכרות כיום בחוק)</u>*[17]*<u>:</u>*

*הועדה סבורה, כי יש להוסיף להגדרת **"הכנסה שממנה חולק הדיבידנד"** המופיעה בסעיף 126(ג) לפקודה, גם הכנסה שמקורה בחברה נכדה ונינה של החברה האחרת בהתקיים התנאים הבאים:*

1. *החברה הנכדה של החברה האחרת מוחזקת במישרין בידי החברה הבת של החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.*
2. *החברה הנינה של החברה האחרת מוחזקת במישרין בידי החברה הנכדה של החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.*
3. *שיעור האחזקה האפקטיבי של החברה הנישומה בחברה הנכדה של החברה האחרת ו- בחברה הנינה של החברה האחרת, "במסלול ישיר" יעמוד על 12.5% לפחות.*

*(החזקה "במסלול ישיר" – החזקה אפקטיבית **באמצעות** החברה הנכדה והחברה הנינה)*

ב. *<u>הוראה אנטי תכנונית:</u>*

הועדה סבורה, כי בדומה לשיטה המקובלת במדינות אחרות בעולם (כדוגמת הסקירה בנושא), יש לקבוע כהוראה אנטי תכנונית, שתנאי ההחזקה המופיעים בסעיף 126(ג) לפקודה, בנוסח המתוקן כפי שפורט לעיל, חייבים להתקיים במשך 12 החודשים שקדמו למועד חלוקת הדיבידנד לחברה הנישומה. יודגש, כי תנאי זה יחול לרבות על חברות חדשות באשכול החברות. יובהר כי, תנאי ההחזקה האמור לא יהיה רלוונטי במידה ויתקיימו שני התנאים המצטברים הבאים:

1. *החברה המחלקת את הדיבידנד הינה חברה חדשה שהתאגדה במהלך 12 החודשים שקדמו לחלוקת הדיבידנד האמור.*
2. *מקורו של הדיבידנד האמור נובע מרווחיה של החברה החדשה מצדדים שאינם קשורים במישרין ו/או בעקיפין ומדיבידנדים שהתקבלו בפועל מחברות אחרות בקבוצה המוחזקות על ידי החברה החדשה האמורה העומדות בכלל התנאים שפורטו. יש להדגיש כי על כל אחת מהחברות לעמוד בתנאי סעיף 126(ג) טרם הקמת החברה החדשה, הן לגבי התקופה והן לגבי שיעור ההחזקה.*

<u>הערה כללית לזיכוי עקיף:</u>

הועדה מבקשת להבהיר, כי המס ששולם בחו"ל על ידי הנישום לא ייכלל בהגדרת "מסי חוץ" במידה ולא הוצגו אסמכתאות להנחת דעתו של פקיד השומה. בנוסף, מס ששולם בחו"ל שאינו מהווה מס סופי, לא ייכלל בהגדרת "מסי חוץ".

<u>הסבר</u>

הועדה סבורה כי יש להרחיב את הזכאות לקבלת זיכוי עקיף לעוד שתי שכבות מעבר לשתיים הקיימות כיום, כפי שיפורט להלן. מהלך זה עשוי לעודד חלוקות דיבידנדים מרווחים שנצברים מחוץ לישראל.

*הועדה סבורה כי אין צורך לשנות את תנאי ההחזקה שקיימים בדין החל היום, אך היא ממליצה להרחיב את הזכאות למתן זיכוי עקיף לחברות בשכבה השלישית (חברה "נינה") ולחברות בשכבה הרביעית בהתקיימם של התנאים **המצטברים** הבאים:*

1. *שיעור ההחזקה האפקטיבי של החברה הנישומה בחברה הנינה ובחברה הנמצאת בשכבה הרביעית (במידה ומקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה הרביעית) במסלול ישיר יעמוד על 12.5% לפחות.*

[17] ראה דוגמאות בפרק י"ב- נספחים -נספח ג'2.

2. שיעור ההחזקה של החברה הנכדה בחברה הנינה יעמוד על 50% לפחות.
כמו כן, במידה ומקור הדיבידנד הינו ברווחי החברה הנמצאת בשכבה הרביעית אזי נדרש שהחברה הנינה תחזיק ב- 50% לפחות בחברה הנמצאת בשכבה הרביעית.

לא זו אף זו, הועדה רואה לנכון לקבוע הוראה אנטי-תכנונית, כמקובל במדינות אחרות בעולם, שמטרתה למנוע תכנוני מס שיאפשרו לחברות ליהנות מההטבות שנקבעו במסגרת מסלול זה באמצעות שינויים מלאכותיים וזמניים בשיעורי ההחזקה.
בהמשך לאמור לעיל, הועדה ממליצה לקבוע שתנאי ההחזקה המופיעים בסעיף 126(ג) לפקודה, לרבות התיקונים המוצעים, יהיו חייבים להתקיים במשך 12 החודשים שקדמו למועד חלוקת הדיבידנד לחברה הנישומה.

פרק ה': חברה נשלטת זרה

הדין החל בישראל

כללי

שיטת המיסוי הפרסונאלית מחייבת במס את הכנסותיהם של תושבי ישראל על בסיס כלל עולמי. יחד עם זאת, באמצעות הסטת רווחים שהופקו מחוץ לישראל לישות משפטית זרה (למשל חברה) החוסה תחת משטר מס מקל, ניתן לדחות את תשלום המס לזמן ממושך, שכן במקרה זה לכאורה עסקינן בתושב חוץ המפיק הכנסה מחוץ לישראל. לכן, על מנת לאכוף את שיטת המס הפרסונאלית ולמנוע מהוראותיה להפוך לאות מתה, יש צורך בהוראות דין משלימות שימנעו התחמקות או דחייה מהחיוב במס כאמור. הוראות כאמור כוללות חקיקה כגון שליטה וניהול על חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל, מיסוי חברה נשלטת זרה ומיסוי נאמנויות.

על מנת למנוע השתמטות מהחיוב במס על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל כפי שתואר לעיל, נחקק במסגרת תיקון מספר 132 לפקודה סעיף 75ב שמסדיר וקובע את המיסוי החל על בעלי השליטה שהם תושבי ישראל בחברה נשלטת זרה (להלן: **"חנ"ז"**). מטרת הוראות סעיף 75ב היא למנוע מצב שבו נישום, ינתב את הכנסותיו הפאסיביות שמקורן מחוץ לישראל (הפרשי הצמדה, ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס הוני) למסגרת משפטית זרה ונפרדת (חבר בני אדם תושב חוץ). הסטת רווחים כאמור, עלולה לשלול את אפשרות מיסוי הרווחים השוטפים בישראל שכן **תושב חוץ** מפיק הכנסה **מחוץ לישראל** ולכן צבירת הרווחים כאמור תסווג כאירוע המס שהוא מחוץ לבסיס המס בישראל ואינו חייב במס בישראל.

ללא הוראות החנ"ז, ההסטה של הכנסות פאסיביות שהופקו מחוץ לישראל הייתה מונעת את המיסוי השוטף של הכנסות אלה ודוחה את מועד המיסוי שלהן עד למועד חלוקת הדיבידנד בפועל או למועד מימוש ההשקעה באותו חבר בני אדם תושב החוץ. תכנון כאמור היה מעקר מתוכן את שיטת המיסוי הפרסונאלית ומונע את מיסוי הרווחים השוטפים עד להבאתם/ מימושם לישראל. לכן, סעיף 75ב לפקודה קובע כי יראו את תושבי ישראל שהם בעלי השליטה בחברה הנשלטת הזרה, כאילו קיבלו דיבידנד רעיוני בגובה הרווחים הפאסיביים שהפיק החנ"ז בשנת המס (להלן: **"הדיבידנד הרעיוני"**) וזאת על אף שאין חלוקת רווחים בפועל. באופן כזה הרווחים הפאסיביים של החנ"ז מתחייבים במס בשנה שבה הם הופקו והמיסוי שלהם לא נדחה.

סעיף 75ב(ב)(1) קובע את ההוראה המהותית שתוצאתה מיסוי בעל השליטה בחנ"ז: **"<u>בעל שליטה</u> <u>בחברה נשלטת זרה</u> שיש לה <u>רווחים שלא שולמו</u>, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם הרווחים"**. על מנת לחייב במס את רווחיה הפאסיביים של החנ"ז בידי בעל השליטה, יש צורך בהתקיימות שלושה היסודות: **<u>חברה</u> <u>נשלטת</u> <u>זרה</u>**[18], **<u>בעל שליטה</u>**, **<u>ורווחים</u> <u>שלא</u> <u>שולמו</u>**. אם אחד מיסודות אלה לא מתקיים, לא ייוחס לבעל השליטה הדיבידנד הרעיוני. להלן נסקור בהרחבה את שלושת יסודות אלה, אחד לאחד.

חברה נשלטת זרה

חברה נשלטת זרה מוגדרת כחבר בני אדם תושב חוץ, כלומר חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל והשליטה והניהול על עסקיו הם מחוץ לישראל, לגביו מתקיימים ארבעה תנאים במצטבר:

- מניותיו או הזכויות בו אינן נסחרות בבורסה.
- שיעור המס החל על הכנסותיו הפאסיביות אינו עולה על 15%.
- רוב הכנסותיו הינן הכנסות פאסיביות, או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פאסיבית.
- למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושב ישראל ובמקרים מסויימים גם בשיעור של 40% בידי תושב ישראל ביחד עם קרוב. נרחיב ביחס לכל אחד מיסודות ההגדרה של החברה הנשלטת הזרה בהתאם לסדר הופעתם לעיל.

[18] שהשליטה והניהול עליה אינו מישראל.

<u>חבר בני אדם שאינו נסחר בבורסה (להלן: "תנאי הסחירות")</u>

חבר בני אדם ש-30% או יותר מהזכויות בו או מהון המניות שלו נרשמו או הונפקו למסחר בבורסה **<u>לא</u>** יסווג כחברה נשלטת זרה. לעניין המניין של אחוז הזכויות או אחוז הון המניות הנסחרות, לפי העניין, לא יובאו בחשבון זכויות או מניות המוחזקות על ידי בעל שליטה.

<u>שיעור המס החל על הכנסתו הפאסיבית אינו עולה על 15% (להלן: "תנאי שיעור המס")</u>

משטר החנ"ז נלחם נגד הסטה של הכנסות לישויות משפטיות זרות שמטרתה היא הימנעות ממס ואין בה טעם עסקי. חברה שמוקמת במדינה שבה שיעור המס שחל על הכנסותיה דומה לשיעור המס בישראל, לא מוקמת מטעמים של הפחתת נטל המס. לכן שיעור המס הרלבנטי שיאפשר סיווג של חברה זרה כחברה נשלטת נקבע על 15%.

שיעור המס לעיל מוגדר בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה "**כשיעור המס החל**", הוא שיעור המס האפקטיבי החל על ההכנסות הפאסיביות ולא שיעור המס שחל על כלל הכנסות החברה הזרה. שיעור המס החל הינו שיעור המס הממוצע שחל על **<u>כלל</u>** הכנסתיו הפאסיביות והוא מתקבל מחלוקת סכום המס הכולל שהחברה הזרה <u>חויבה</u> בו בגין הכנסותיה הפאסיביות בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסותיה פאסיביות.

<u>רוב רווחיה או הכנסתיה נובעים מהכנסות פאסיביות (להלן: "תנאי הרווח הפאסיבי")</u>

זהו התנאי המהותי לסיווג חברה זרה כחברה נשלטת זרה והוא הקובע שחבר בני האדם עשוי להיות מסווג כחנ"ז, אם מעל 50% מהכנסותיה או מעל 50% מרווחיה הם הכנסה פאסיבית או שהם נובעים מהכנסה פאסיבית, לפי העניין.

<u>הגדרת הכנסה פאסיבית</u>

סעיף 75ב(א)(5) מונה ברשימה סגורה מהי **"הכנסה פאסיבית"** הכוללת את מקורות ההכנסה המפורטים בסעיפים 2(4), (6) ו–(7) וכן רווח הון כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ובלבד שהפעילות שמניבה אותם אינה מגיעה לכדי עסק ומשלח יד בהתאם לדיני המס בישראל:

1. ריבית או הפרשי הצמדה;
2. דיבידנד;
3. תמלוגים;
4. דמי שכירות;
5. תמורה ממכירת נכס הון.

מגדר ההכנסות הפאסיביות הדין מחריג את שני אלה:

- דיבידנד שהתקבל "מחבר בני אדם מוחזק" (חבר בני אדם המוחזק ע"י החנ"ז בשיעור של 10% לפחות או 5% אם חבר בני האדם המוחזק היא חברה נסחרת), אשר מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, לא יחשב להכנסה פאסיבית וגם לא להכנסה אקטיבית (בהתאם לכך, דיבידנד זה כונה "דיבידנד ניטראלי" בחוזר רשות המסים 6/2016 בעניין מיסוי בעל שליטה בחנ"ז). הואיל ומקורו בהכנסה ששיעור המס עליה אינו תואם את סיווגה כחברה נשלטת זרה ולכן אין בחלוקת רווחים כאמור בכדי לסווג את ההכנסה כהכנסה פאסיבית.
- תמורה ממכירת נכס שאינו נייר ערך או ממכירת נכס שמכירתו מהווה רווח הון בעסק או במשלח יד (כלומר מדובר ברווח הון ממכירת גורם ייצור ששימש בפועל בעסקי החברה כגון מכונה או בניין).

ביחס לרווח הון ממכירת נייר ערך קובע סעיף 75ב(א)(5)(א1) כלל מיוחד על פיו כל רווח מניירות ערך הנובע מנייר ערך שהוחזק לתקופה העולה על שנה, יסווג תמיד כהכנסה פאסיבית, גם אם פעילות החברה ממכירת ניירות ערך מגיעה לכדי עסק. אם נייר הערך הוחזק בידי החברה לתקופה של פחות משנה, בעלי השליטה יוכלו להוכיח לפקיד השומה, כי פעילות החברה ממימוש והחזקה של נייר ערך מגיעה לכדי עסק או במשלח יד ואז רווח ההון לא ייחשב להכנסה פאסיבית.

סעיף 75ב(א)(5)(ב) קובע הוראה אנטי תכנונית שמטרתה למנוע "כיבוס" של הכנסה פאסיבית והפיכתה להכנסה לא פאסיבית באמצעות עסקה מלאכותית בין צדדים קשורים. הסעיף קובע שכל הכנסה שמקורה בהכנסה פאסיבית, תחשב גם היא בעצמה להכנסה פאסיבית.

<u>חישוב ההכנסות והרווחים הפאסיביים</u>

חישוב ההכנסות, ההכנסות הפאסיביות והרווחים הפאסיביים, לצורך בדיקת תנאי הרווח הפאסיבי (ומאוחר יותר ייחוס לצורך ייחוס הדיבידנד הרעיוני לבעל השליטה), ייעשה בהתאם **ל"דיני המס החלים"** כהגדרתם בסעיפים 75ב1(ב) ו –(ג) לפקודה:

- ✓ במדינה שחתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מסים על הכנסה (להלן: **"מדינה גומלת"**) החישוב יעשה על פי דיני המס באותה מדינה בתוספת התאמות מסוימות שנקבעו ויפורטו להלן.
- ✓ במדינה שאינה מדינה גומלת – דיני המס בישראל.

בעת קביעת הרווח לצורך היישום של סעיף 75ב, דיני המס החלים קובעים שיש להוסיף לרווח לצורך מס במדינה הגומלת פטורים וניכויים מסוימים הקבועים בדין הזר היוצרים הפרש קבוע (ולא הפרש שבעיתוי) בין חישוב הרווח במדינה הזרה לבין חישוב הרווח אילו היה נעשה לפי דיני המס בישראל. התאמות ותוספות אלה מנויות ברשימה הכלולה בסעיף 75ב1(ג) והם מפורטים להלן:

- רווח הון פטור או שהוא מחוץ לבסיס המס במדינה הזרה.
- דיבידנד פטור או שהוא מחוץ לבסיס המס במדינה הזרה.
- ריבית רעיונית ותמלוגים רעיוניים.
- פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל.
- פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש.

<u>הכנסות ורווחים כוללים של חברה עסקית (פסקה זו מתוארת בהתאם לעמדת רשות המסים)</u>

סעיף 75ב(א)(7) לפקודה מגדיר חברה עסקית כדלקמן: **"חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורוב רווחיו אינם הכנסות פאסיביות"**. באוכלוסיית החברות הזרות, החברה העסקית היא המשלים של החברה הנשלטת הזרה: שיעור החברות שהן תושב חוץ ושיעור החברות שהן חברה עסקית יסתכם תמיד לאחד.
תנאי הרווח הפאסיבי נבחן כברירת מחדל ביחס לחברה בודדת: אם מרבית הכנסותיה הם הכנסה פאסיבית או מרבית רווחיה נובעים מהכנסה פאסיבית (כאמור מעל 50%), החברה הזרה מקיימת את תנאי הרווח הפאסיבי ועשויה להיחשב לחנ"ז.
במקרה שבו יש בשרשרת החברות חברה עסקית אזי תנאי הרווח הפאסיבי באשכול חברות נבחן ביחס להכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית המוגדרים בסעיף 75ב(א)(6) כדלקמן: **"הכנסותיה ורווחיה (של החברה העסקית) וכן חלקה היחסי, במישרין או בעקיפין, בהכנסות וברווחים של כל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו היא מחזיקה, במישרין או בעקיפין"**. משמע, בעת בחינת הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית, נבחן את סך ההכנסות ואת סך הרווחים של החברה העסקית בתוספת חלקה היחסי בהכנסות וברווחים של החברות המוחזקות על ידה (להלן: **"חברה מוחזקת"**), וזאת לשם בדיקת תנאי הרווח

הפאסיבי (להלן יקראו החברות המוחזקות יחד: **"החברות באשכול"**). החלק המיוחס מחברה מוחזקת להכנסות והרווחים של החברה העסקית יחושב לפי מכפלת שיעורי הזכויות ברווחים.
אם מרבית הכנסותיה **או** רווחיה הכוללים של החברה העסקית הינם פאסיביים, יראו את כל החברות באשכול (מלבד החברה העסקית עצמה) כחברות המקיימות את התנאי הרווח הפאסיבי.

<u>שליטה בחברה הזרה של תושבי ישראל (להלן: "תנאי השליטה")</u>

עניינו של התנאי הרביעי והאחרון להגדרת חנ"ז הוא בשליטה של תושבי ישראל בחברה הזרה. ככל שתושבי ישראל מחזיקים מעל 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחברה (זכות הצבעה, זכות לרווחים, זכות למנות מנהל, זכות לנכסי החבר בעת פירוקו) הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, יראו את תושבי ישראל כשולטים בחברה הזרה ואת תנאי השליטה כמתקיים.
בהתאם לסעיף 75ב(א)(15), ממועטים מהגדרת תושב ישראל תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק במשך 10 שנות ההקלה. הגדרת תושב ישראל תכלול גם אזרח ישראלי שהוא תושב האזור כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה.
למבחן השליטה עוד שני מבחנים חלופיים ויראו אותו כמתקיים גם אם תושבי ישראל מחזיקים למעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר הזר, ויחד עם קרוב של אחד או יותר מהם שהוא תושב חוץ הם מחזיקים מעל 50%. קרוב מוגדר בהתאם להגדרה הרחבה של "קרוב" בסעיף 88 לפקודה, והוא כולל גם יחסי קרבה בשר ודם, גם יחסי קרבה של שליטה של תאגיד האחד במשנהו, וגם שליטה באמצעות נאמנות.
החלופה השלישית להגדרת שליטה חלה אם לתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותית בחבר בני האדם, לרבות לעניין חלוקת דיבידנד או פירוק. חלופה זו חלה על מצב שבו תושב ישראל אינו מחזיק בפועל במניות חבר בני האדם הזר, אך לדוגמה הוא שולט במדיניות הפירוק והתאגיד באמצעות נאמן או שלוח מטעמו או מחזיק בזכות אחרת שאינה מניה המעניקה לו בפועל את אותם אמצעי השליטה המוזכרים בסעיף 88 לפקודה.

בעת החזקה בעקיפין, חישוב שיעור ההחזקה בעקיפין יעשה באופן הבא:

- אם שיעור ההחזקה בכל אחד מחברי בני האדם שמעליו בשרשרת עולה על 50%, ייחשב שעור ההחזקה בו בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין;
- אם שיעור ההחזקה באחת החברות שמעליו בשרשרת לא עלה על 50%, תחשב ההחזקה בעקיפין בו אפס.

<u>בעל שליטה</u>
לאחר שנקבע בהתאם למבחנים לעיל, כי חבר בני אדם תושב חוץ הוא חנ"ז, יש לייחס לבעלי השליטה דיבידנד רעיוני בגובה חלקם היחסי בסכום הרווחים שלא שולמו שיוגדרו להלן.
בעל שליטה מוגדר כתושב ישראל המחזיק 10% או יותר, במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר, באחד מאמצעי השליטה בחנ"ז באחד מהמועדים הבאים: תום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס העוקבת.

<u>רווחים שלא שולמו</u>
סכום הרווחים שמקורם בהכנסה פאסיבית של חנ"ז שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה, הינו כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה.
על מנת לקבוע מהו הסכום שהיה ניתן לחלק כדיבידנד, יש להתחשב גם בהפסדים הפאסיביים בהם עמדה החברה הזרה ובהפסדים ממקורות אחרים ובמס הזר ששולם על ידה. סכומי הרווחים, המס הזר, סכומי ההפסדים ואופן הקיזוז שלהם, ייקבעו בהתאם לדיני המס החלים כהגדרתם בסעיפים 75ב1(ב) ו – (ג) לפקודה.
לעניין חישוב סכום הרווחים שלא שולמו, ורק לעניין זה בלבד, ניתן לקזז הפסד עסקי שוטף ללא תלות במקור והפסדים מועברים שמקורם בהכנסה הפסיבית של החנ"ז כנגד הרווחים הפאסיביים.

ייחוס הדיבידנד הרעיוני לבעל השליטה

בעל שליטה בחברה נשלטת זרה כפוף לייחוס הכנסה מדיבידנד רעיוני בגובה חלקו היחסי בסכום הרווחים שלא שולמו ביום האחרון של שנת המס. במקרה של החזקה בזכויות בעקיפין, יחושב חלקו היחסי על ידי הכפלת הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם שבשרשרת החברות.
ייחוס הדיבידנד הרעיוני יעשה רק לתושב ישראל שהוא בעל שליטה בחנ"ז; תושב ישראל המחזיק באמצעי השליטה בחנ"ז שאינו בעל שליטה לא יהיה חייב במס בשל דיבידנד רעיוני שייוחס לו והוא יהיה חייב במס רק כאשר יחולק לו דיבידנד בפועל או כשהוא יממש את השקעתו בחברה.
אם בחנ"ז הזכויות נרכשו באמצע השנה, יחושב חלקו היחסי של בעל השליטה בחנ"ז לפי תקופת ההחזקה היחסית באמצעי השליטה.
הטיפול בדיבידנד הרעיוני שנזקף לבעל שליטה מכוח סעיף 75ב לפקודה הוא זהה לטיפול בדיבידנד מחברה זרה לכל דבר ועניין ובכלל זה לעניין: שיעורי המס, דיני קיזוז הפסדים וכל הליכי שומה גבייה ועונשין.
שיעורי המס שיחולו על הדיבידנד הרעיוני הינם:

- יחיד – בהתאם להוראות סעיף 125ב – 30% (בעל מניות מהותי) לרבות מס יסף במקרים המתאימים.
- חברה – מס חברות בשיעור 23%.

הדין החל בעולם

א. OECD – BEPS – Action 3

כחלק מתוכנית הפעולה נגד שחיקת בסיס המס והסטת רווחים (להלן: **"BEPS"**) ארגון ה-OECD פרסם המלצות לתכנון אפקטיבי ויעיל של כללי CFC (להלן: **" חנ"ז "**).
להלן עיקרי ההמלצות של הדוח כפי שמתייחסות ליסודותיה של חקיקת החנ"ז:

תחולה
ההוראות יחולו הן על יחיד / חברה שמחזיקים בחברות או ישויות שונות (נאמנויות, שותפויות) או מוסד קבע במדינה זרה/ מחוץ למדינת התושבות שלהם (להלן: "**ישות זרה**").

שליטה
קיימות מספר המלצות לדרכי הגדרת שליטה בחברה זרה, כמפורט להלן :

- **שליטה חוקית-** בהתאם לזכויות הצבעה.
- **שליטה כלכלית –** שליטה המתמקדת בזכויות לרווחים או נכסים.
- בחינת **שליטה בפועל** (מי מקבל את ההחלטות הניהוליות המכריעות), לרוב מבחן זה משמש ככלי אנטי תכנוני בכדי למנוע עקיפה של מבחנים אחרים.

שיעור השליטה

הוראות ה-BEPS קובעות כי ככלל חוקי החנ"ז יתקיימו כאשר תושב מחזיק ביותר מ- 50% בישות זרה. עם זאת, ישנם מצבים שבהם שיעורי ההחזקה נמוכים מ- 50% ועדיין קיימת שליטה ולכן יש להוריד את רף ההחזקה. בהמלצות מובאות מספר דרכים לחיבור החזקתם של בעלי מניות אשר פועלים במשותף כדי להשפיע על החנ"ז.

<u>סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז</u>

המלצות ה-BEPS <u>מרחיבות</u> את היקף ההכנסות עליהן יחול מנגנון החנ"ז (להלן: "**הכנסת חנ"ז**"). פועל יוצא מהמלצות אלו הוא כי ההכנסות שיפורטו להלן **אינן עוסקות רק בהכנסות פאסיביות,** אלא נעשית בחינה של **סוגי הכנסות היכולות לשמש להסטת רווחים**.

להלן יובאו דוגמאות של הכנסות שה –BEPS ממליץ לראות כהכנסת חנ"ז:

- **הכנסה מדיבידנדים** –הכנסה זו כלולה בהכנסות החנ"ז מאחר שההמלצות מתייחסות לסיכונים שבמסגרתם הדיבידנד יכול לשמש להסטת רווחים לחברה זרה.
- **הכנסות מריבית** - הכנסה זו כלולה בהכנסות החנ"ז. גם בהכנסה זו קיימת סכנה של הסטת רווחים וזאת בגלל הקלות של ניתוב ההכנסה מחברת האם לחנ"ז. הסיכון להסטה עולה במקרים שבהם החנ"ז בעלת מינוף יתר וכאשר מקור הריבית הוא מצדדים קשורים או מחוץ למדינת החנ"ז.
- **הכנסות מחוזי ביטוח** - בדומה להכנסות מריבית גם בהכנסות מחוזי ביטוח קיימות הסכנות לעיל.
- **הכנסה שמקורה בנכסי IP / תמלוגים** - המלצות ה –BEPS מתייחסות **להכנסה שמקורה בנכסי IP / תמלוגים** וזאת מפאת ניידות הנכסים וההכנסה שמופקת מהם.
- **הכנסה משירותים ומכירות –** ככלל הכנסה זו לא מעלה סיכוני הסטה, אך במקרה שהמכירות / שירותים נרכשו במקור מצד קשור והחנ"ז לא הוסיף לעסקה ערך כלכלי מהותי, הכנסה זו עשויה לשמש להסטת רווחים.

<u>פטורים למנגנון או להכנסת החנ"ז</u>

המלצות ה-BEPS מציגות מספר דרכים להגבלת מנגנון החנ"ז, כפי שיוצגו להלן:

- **ההמלצה העיקרית** הינה לפטור חברות זרות תחת שיעור מס אפקטיבי שדומה במידה מספקת לשיעור המס החל על חברת האם. המלצה זו ניתנת ליישום באמצעות רשימה שחורה / לבנה.
- **המלצה נוספת** אשר תפחית את הנטל הבירוקרטי הינה החלת רף מינימום שיפטור הכנסת חנ"ז שנמצאת מתחת לתקרה קבועה. התקרה מבוססת על אחוז הכנסה שחל עליה מנגנון החנ"ז מכלל ההכנסות או על סכום קבוע.

ב. <u>EU – ATAD – Article 7</u>

כחלק מדירקטיבת האיחוד האירופאי כנגד הימנעות ממס שפורסמה ביולי 2016 הוצעו מספר כללי חנ"ז. כללים אלו מהווים רף מינימלי ועל מדינות האיחוד חלה חובה להתאים את הדין הפנימי לרף זה עד לתאריך 01.01.2019. להלן יסודות הרף שהוצב:

<u>תחולה</u>
מנגנון החנ"ז יחול על כל חברה / יחיד המחזיק בישות או מוסד קבע במדינה זרה עם מיסוי נמוך ממדינת התושבות.

<u>שיעור השליטה</u>
תושב המחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או ביחד עם צדדים קשורים, יותר מ- 50% מזכויות ההצבעה או מהזכויות לרווחים ולהון.

<u>סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז</u>

ה-ATAD הציב שתי חלופות להגדרת הכנסת חנ"ז, חלופה A וחלופה B . להלן חלופה A הבוחנת בשיטה קטגורית את סוגי ההכנסות הבאים:

1) הכנסה מרבית או הכנסה שמקורה בנכסים פיננסיים.
2) תמלוגים או הכנסה אחרת שמקורה ב IP.
3) דיבידנד והכנסה ממכירת מניות.
4) הכנסות מחכירה מימונית.
5) הכנסות מביטוח / בנקאות / מוסדות פיננסיים אחרים.
6) הכנסות ממכירות או שירותים לצדדים קשורים שלא מקיימים את עקרון הזרוע הארוכה.

מנגד, חלופה B בוחנת בצורה מהותית את כל ההכנסות שנבעו מהסכמים שמטרתם העיקרית הינה השגת יתרון מס של חברת "החנ"ז" הנבחנת.

<u>פטורים</u>

בחלופה A יש לאמץ פטור מינימום כלומר לפטור חנ"ז בעל הכנסת חנ"ז המהווה **פחות משליש** מכלל הכנסותיו, ובנוסף יש לפטור החנ"ז בעל פעילות כלכלית מהותית (קיום של צוות עובדים, ציוד, נכסים). ה-ATAD מדגיש כי אם חנ"ז **אינה** תושבת EEA קיימת אפשרות להימנע ממתן הפטור המהותי. יודגש, כי בסקירת הדין הפנימי במדינות האיחוד האירופי נוכחנו לדעת כי הפטור אכן ניתן למדינות ה-EEA וקבלת פטור זה למדינה אחרת מותנה בקבלת רולינג למעט בהולנד.

<u>מנגנון החיוב</u>

בחלופה A ה -ATAD ממליץ כי הכנסת חנ"ז תחויב במס חברות לפי מדינת תושב האיחוד האירופי. אם קיים הפסד ברמת החנ"ז לא ייכלל בבסיס המס של תושב האיחוד. קרי, ההפסד אינו "עולה למעלה" לבעלי המניות.

בחלופהB הכנסת החנ"ז תיכלל בבסיס המס של תושב האיחוד האירופי, בסכום העסקאות המשקף את שווי השוק.

ג. <u>USA - Title 26 - § 957</u>

<u>תחולה</u> – יחול על יחיד / חברה המחזיקה ביותר מ – 10% מהמניות של חברה נשלטת זרה. הבעלות של 10% לוקחת בחשבון החזקה ישירה, החזקה עקיפה לסוגיה או החזקה ע"י בני משפחה אמריקאים.

<u>שיעור ההחזקה לקביעת שליטה</u>

חברה זרה תהיה חנ"ז אם תושבי ארה"ב שהינם בעלי מניות כאמור לעיל מחזיקים בחברה הזרה ביותר מ 50% (באמצעות זכויות הצבעה / הון המניות) בכל יום בשנת המס.

<u>סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז</u>

1) <u>GILTI -</u> החלת מס רווחי החנ"ז שלא נכללו ב- SUBPART-F ושעולים על-10% משווים של הנכסים המוחשיים של החנ"ז.
2) <u>הכנסה מביטוח</u> על נכסים/פעילויות/חיים/בריאות של תושבים במדינה שונה ממדינת התושבות של החברה הזרה.
3) <u>רווחי FPHC</u>
   א. ריבית
   ב. דיבידנדים
   ג. שכירות – למעט אם מקורה ב"עסק אקטיבי" שאינו מצדדים קשורים.
   ד. תמלוגים – למעט אם מקורה ב"עסק אקטיבי" שאינו מצדדים קשורים.
   ה. אנונה
   ו. רווח ממכירת נכסים אשר מניבים את ההכנסות לעיל.

4) Foreign Based Company Income – FBC - רווחים ממכירות או שירותים עם חברות קשורות שנמצאות במדינה אחרת ממדינת החנ"ז, וזאת בכפוף לכך שהמס הזר נמוך מ- 90% מהמס האמריקאי.
5) "רווחים מושקעים בנכסים אמריקאים" – רווחים שנובעים מנכסים מוחשיים אמריקאים, ממניות בחברות אמריקאיות ומנכסים בלתי מוחשים שהושגו או פותחו ע"י החנ"ז למטרת שימוש בארה"ב.

פטורים

- Same Country Exception - ההכנסות הפסיביות מקורן בצד קשור תושב אותה מדינה ולאותו צד קשור יש פעילות עסקית ממשית באותה מדינה. פטור זה לא חל כאשר העסקה מפחיתה את ההכנסות ה SUBPART-F של אחד מהצדדים.
- Look Trough Exception – הכנסה פסיבית שמקורה בהכנסה עסקית.

ד. UK - 2010 TIOPA – Part 9A

תחולה – חוקי החנ"ז יחולו על כל יחיד / חברה המחזיקים ב- 25% בחנ"ז.

שיעור ההחזקה לקביעת שליטה

בדומה להמלצות ה-BEPS קבע הדין הבריטי כי קביעת שליטה (מעל ל- 50%) תיעשה בהתאם לאחת השיטות החלופיות הבאות: שליטה **כלכלית**, שליטה **חוקית** ושליטה על פי **תקינה חשבונאית**.

בנוסף לאמור ניתן לקבוע שליטה באמצעות **כלל ה 40%:** חברה זרה תיחשב חנ"ז אם נשלטת ע"י שני נישומים כאשר **אחד** מהם תושב בריטניה בעל 40% או יותר והשני שהינו תושב חוץ בעל 40% עד 55% מתוך אמצעי שליטה.

סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז

1) רווחי החנ"ז מיוחסים לפעילות בבריטניה - כאשר מבנה החברות מתקיים במטרה להפחית את חבות המס בבריטניה או לשם הפחתת סיכון.
2) רווחים פיננסיים שנבעו מעסקאות עם צדדים קשורים:

- רווחים שנבעו מקרנות בריטיות או נכסים אחרים בבריטניה כאשר מקור ההון הוא בהשתתפות חברת UK קשורה.
- רווחים שנבעו מהסכמים עם חברות בריטיות קשורות.
- רווחים שנבעו מחכירה מימונית אל מול חברה בריטית קשורה.

3) רווחים פיננסים הנובעים מעסקאות (לא בין צדדים קשורים) – הכנסות פאסיביות שנבעו ממטרה עסקית : יחסי הלוואות, דיבידנדים, חכירות מימוניות.
4) Captive Insurance Business – רווחים מחוזי ביטוח בין החנ"ז לחברה בריטית קשורה.
5) רווחים שנבעו מאיחוד חברות.

פטורים

תקופת פטור זמנית – זמן הסתגלות לחברות זרות שנרכשו ע"י חברת בריטית, בד"כ כשנה.
שטחי פטור – שטחים ספציפיים הפטורים מחוק זה , ובלבד **שלא** מתקיימים התנאים הנ"ל:

- הרווחים החייבים מהווים יותר מ 10% מכלל הרווחים.
- החנ"ז בעלת הסכמים או רווחים הקשורים לקניין רוחני (IP Condition).
- החנ"ז שותפה להסכם שמטרתו העיקרית היא הפחתת חבות המס.

פטור מסיבת רווחים נמוכים – אם רווחי החנ"ז לא עולים על 50 אלף פאונד.
פטור מסיבת יחס רווחיות נמוך - אם רווחי החנ"ז לפני הוצאות ריבית לא עולים על 10% מהוצאות התפעול.

שיעורי מס - אם המס הזר שחל על הרווחים החייבים בחלוקה שווה ל 75% מהמס הבריטי התואם - לא חל חנ"ז (מס חברות בבריטניה 19%).

מנגנון חיוב
כל תושב בריטניה המחזיק לפחות 25% בחנ"ז יחויב במס על חלקו בסכום הכנסת החנ"ז גם אם טרם חולקו בפועל כדיבידנד ובשיעור מס של דיבידנד .

ה. Italy - DMs 429

תחולה
תושב איטליה השולט בחברה, שותפות או ישות נשלטת זרה במדינה ששיעור המס הנומינלי נמוך מ-13.95%.

שיעור ההחזקה לקביעת שליטה
החזקת זכויות הצבעה ליצירת כוח הכרעה או השפעה באמצעות יחסיים חוזיים.

סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז
כל ההכנסה של החברה הזרה חייבת במנגנון החנ"ז.

פטורים
חנ"ז תושבת EU\EEA פטורה מחוקי החנ"ז אלא אם מתקיימים התנאים הבאים (מצטבר):

- המס הזר האפקטיבי נמוך ב-50% מהמס האפקטיבי האיטלקי
- יותר מ- 50% מהכנסות החברה נובעות מ:
  - ניהול, החזקה או השקעה בנכסים פיננסיים (אג"ח, מניות, וכו').
  - פטנטים וזכויות יוצרים.
  - שירותים בין אם פיננסיים ובין אם לא לחברות קשורות.

Safe Harbor rules – תושב איטליה יוכל לבקש רולינג לביטול חוקי ה- CFC החלים עליו אם יוכיח כי עיקר פעילות החברה הזרה היא בעלת אופי מסחרי או תעשייתי שנעשית בתוך השוק המקומי של המדינה הזרה בה היא תושבת.

מנגנון חיוב
הרווחים מהחנ"ז יהיו חייבים במס חברות באיטליה בשיעור מס החברות הממוצע של חברת האם אבל לא בשיעור נמוך מהמס הזר. החברה תקבל זיכוי על מס החברות ששולם במדינה הזרה כנגד מס החברות האיטלקי.
לגבי יחיד המחזיק בחנ"ז ההכנסה החייבת תמוסה ברמת היחיד בשיעור המס השולי החל עליו.

ו. Germany - AStG – 7-14.

תחולה
דין החנ"ז יחול על תושב גרמניה המחזיק בחברה נשלטת זרה במדינה ששיעור המס האפקטיבי על ההכנסות הפאסיביות נמוך מ-25%.

שיעורי החזקה
תושבי גרמניה המחזיקים ב - 50% או יותר מהון המניות של חברה זרה.

קיים חריג לשיעור ההחזקה האמור אם 10%/90% או יותר מהכנסות החנ"ז מקורם בהכנסות מהחזקה, ניהול, שערוך של מט"ח אג"ח והשקעות. במקרים אלו מספיק רף החזקה של 1% / פחות מ – 1% בהתאמה בכדי לקיים את תנאי ההחזקה המינימאלי.

סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז

הדין הגרמני יוצא מנקודת הנחה כי כל הכנסה שהפיקה החברה הזרה היא הכנסת חנ"ז אלא אם ההכנסה נובעת מהמקורות הבאים :

1. חקלאות.
2. ניצול משאבי טבע, הפקת אנרגיה, יצור ועיבוד סחורות.
3. שירותי בנקאות וביטוח (שלא נבע מחברות קשורות).
4. מסחר (שלא נבע מחברות קשורות).
5. שירותים (שלא נבע מחברות קשורות).
6. דיבידנדים שהתקבלו.
7. מכירת מניות החברה או פירוק/הפחתת ההון – פרט למקרה שבו הנישום הוכיח כי הרווח מהפחתת ההון משויך לנכסים אשר מניבים הכנסה מסעיפים 1-5.
8. יחסי הלוואה, כאשר הנישום מספק הוכחה לכך שיחסים אלו הם בשווקים זרים ולא בין צדדים קשורים .

פטורים

פטור ל EU/EEA בעלות פעילות כלכלית ממשית – על ההכנסות הפאסיבית הנובעות כחלק מפעילות זו לא יחול חוק זה .

מנגנון חיוב

תושב גרמניה יחויב במס כאילו קיבל דיבידנד על חלקו ברווחים שנבעו מהכנסה פאסיבית.

ז. Netherlands - Article 13ab (3) - Vpd.

תחולה

דין החנ"ז יחול על תושב הולנד המחזיק בחברה זרה (מחוץ להולנד) שעונה על אחד הקריטריונים הבאים:

- מס חברות סטטוטורי של פחות מ- 9%.
- המדינה נמצאת ברשימת ה- EU של "מדינות אשר לא משתפות פעולה".

שיעורי החזקה

כאשר תושב הולנד מחזיק בחברה זרה לפחות 50% מהון המניות / זכויות הצבעה / זכות לרווחים בחברה זרה באופן ישיר או עקיף.

סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז

- ריבית או הטבות שמקורם בנכסים פיננסיים (אג"ח , מניות וכו').
- תמלוגים או הטבות אחרות מנכסים לא מוחשיים.
- דיבידנדים ורווחי הון ממכירת מניות.
- הטבות מפעילות חכירה מימונית.
- הטבות מפעילות בנקאית/ביטוח.
- חיוב על פעילות שלא מניבות ערך כלכלי מהותי.

<u>פטורים</u>

מוסדות פיננסיים המקיימים את התנאים הבאים (מצטבר):

- הכנסתם העיקרית נובעת מצד שלישי.
- החנ"ז מבצעת "פעילות כלכלית מהותית": חייבת להיות בעלת משרד והוצאות שכר עבודה של לפחות 100 אלף יורו.

<u>מנגנון חיוב</u>

רווחים שנבעו מההכנסות הפאסיבית שלא חולקו עד תום השנה יחויבו בחלוקה לתושב הולנד וימסו בהתאם (מס דיבידנד - 15%) .

ח. France - 209 B (1) – CGI

<u>תחולה</u>

דין החנ"ז יחול על תושב צרפת המחזיק ישות זרה / מוסד קבע במדינה הזרה שיעור מס האפקטיבי נמוך ב- 50% משיעור המס האפקטיבי שהחברה הזרה היתה חייבת אם הייתה פועלת בצרפת.

<u>שיעורי החזקה</u>

כאשר חברה זרה נשלטת ע"י תושב צרפת בשיעור 50% או יותר. רשות המס רשאית להוריד את שיעור ההחזקה ל- 5% במקרים בהם מתקיימת כוונה של הימנעות ממס בהסדר ההחזקות.

<u>סוגי ההכנסות שעליהן יחול מנגנון החנ"ז</u>

כל ההכנסה של החברה הזרה חייבת במנגנון החנ"ז.

<u>פטורים</u>

<u>חברה זרה תושבת EU</u> - בהינתן שהמבנה לא מלאכותי ולא נוצר רק למטרות הימנעות ממס.

<u>חברה זרה לא תושבת EU</u> - אם תושב צרפת מוכיח כי מטרת החברה הזרה היא לא הסטת רווחים, אלא קיום פעילות מסחרית או תעשייתית ממשית .

<u>מנגנון חיוב</u>

רווח בישות זרה תמוסה כדיבידנד רעיוני. רווח בחברה שהיא מוסד קבע תמוסה כהכנסה עסקית ברמת החברה הצרפתית אם אמנת המס עם המדינה הזרה מכילה סעיף המאפשר זאת.

ט. Canada – Section 91(1)-(5) - ITA

<u>תחולה</u>

דין החנ"ז יחול על חברה תושבת קנדה / יחיד המחזיק בחברה זרה.

<u>שיעורי החזקה</u>

חברה זרה תחשב כ - Foreign Affiliate (FA) אם מתקיימים התנאים המצטברים הבאים:

- תושב קנדה חייב להחזיק ב1% מהמניות.
- תושב קנדה או אנשים הקשורים אליו מחזיקים באופן ישיר או עקיף לפחות 10% מהמניות.

FA תחשב כ (controlled foreign affiliate (CFA בהתקיים התנאים הנ"ל:

- אם תושב קנדה שולט בחברה (יותר מ 50% החזקה).
- או שהיה שולט בחברה אם הינו סוכמים את ההחזקה הנ"ל:
  - כל המניות המוחזקות ע"י התושב הקנדי.

- כל המניות המוחזקות ע"י ישות שלא מקיימת את עקרון הזרוע הארוכה (Arm Length) עם התושב.
- כל המניות המוחזקות ע"י 4 או פחות מחזיקי מניות קנדיים רלבנטיים (קשורים או לא)
- המניות המוחזקות ע"י צד שלא מקיים את עקרון הזרועה הארוכה עם מחזיקי מניות קנדים רלבנטיים.

<u>הכנסה</u>

1) דיבידנדים, ריבית , שכירות ותמלוגים.
2) הכנסות מעסקאות עם בעלי שליטה קנדיים (שמכירים בהוצאה).
3) הכנסה ממכירת נכסים במצב שבו הנכס שנמכר ע"י החברה הזרה לא יוצר/הופק במדינת המושב שלה.
4) ביטוח אנשים/נכסים בקנדה.
5) הכנסה משכירות או ריבית על חוב או התחייבות חכירה לאדם תושב קנדה.

<u>פטורים</u>

סעיפי ההכנסה 3, 4 ו-5 פטורים אם 90% מהכנסתה של החברה הזרה מקורה בעסקאות במחירי שוק.

<u>מנגנון חיוב</u>

ההכנסה החייבת תחויב במס ברמת התושב הקנדי כדיבידנד רעיוני.

<u>המלצות</u>

הועדה ממליצה לערוך תיקונים להוראות סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה בנושא מיסוי חברה נשלטת זרה ("חנז") כדלקמן:

1. *<u>הגדרת הכנסות פסיביות</u>*

א) *שינוי הגדרת "הכנסה פסיבית" כך שתכלול גם הכנסות מ**ביטוח**, שמקורן בעסקאות עם צדדים קשורים וזאת בין אם סווגו כהכנסה בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה ובין אם לאו.*

ב) *להוסיף להגדרת הכנסה פסיבית לעניין **תמלוגים** כך שתכלול גם הכנסות מתמלוגים לדוגמה מ- IP או מנכס בלתי מוחשי אחר, שמקורן בעסקאות עם צדדים קשורים אף אם סווגו כהכנסה עסקית בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה, זאת למעט אם התקיימו כל התנאים הבאים:*

1. *ההכנסות העסקיות נרשמות בחברה שיש לה יכולת עסקית לשאת בסיכונים הכרוכים בכך.*
2. *במקרים בהם נרכש IP או נכס בלתי מוחשי אחר מצד שאינו קשור, במישרין או בעקיפין או שהנכס פותח בחברה.*

ג) *שינוי הגדרת "הכנסה פסיבית" כך שתכלול גם הכנסות **ריבית** שמקורן בעסקאות עם צדדים קשורים וזאת אף אם סווגו כהכנסה עסקית בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה, בהתקיים **אחד** מהתנאים הבאים :*

1. *העסקה האמורה גורמת לצד משלם הריבית לצאת מתחולת החנ"ז בכל דרך, לרבות שחיקת ה- "רווחים שלא שולמו" כהגדרתם בסעיף 75ב לפקודה.*
2. *הצד המשלם הינו תושב ישראל, לרבות מוסד קבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.*
3. *החברה הישראלית נתנה במישרין או בעקיפין לצד קשור שלגביו נבחנת תחולת החנ"ז, שטר הון שמוחרג מהוראות 85א(1) או מימנה בהלוואה במישרין או בעקיפין צד קשור ובגין סכומים אלה לא נזקפה הכנסת ריבית בישראל (להלן: "**ההון הישראלי**"). האמור לעיל מתייחס לחלק היחסי של הכנסות המימון כאמור לעיל שמהוות את היחס שבין ההון הישראלי לסך ההון הזר של החברה הנבחנת שנזקפות אצלה הכנסות הריבית האמורות.*

ד) *להוסיף להגדרת הכנסה פסיבית **הטבות שמקורן בנכסים פיננסים –** כדוגמת עסקאות השאלה ועסקאות פיננסיות אחרות.*

ה) *להוסיף להגדרת הכנסה פסיבית "פעילות עסקית המשמשת להסטת רווחים" –* *במקרים בהם נרשמות הכנסות עסקיות מתמלוגים בחברה שאין לה יכולת לשאת בסיכונים הכרוכים בכך וזאת בהתאם להמלצות ה- BEPS.*

ו) *להוסיף להגדרת הכנסה פסיבית* *- רווח הון מנכסים בלתי מוחשיים - כל רווח הון גם אם הוא הכנסה מעסק, בהינתן שהנכס הנמכר הוחזק מעל שנה. המדובר בחזקה הניתנת לסתירה. תינתן סמכות למנהל לקבוע תנאים לנטרול רווח ממכירת נכס בלתי מוחשי לחברה ישראלית מהרווחים שטרם שולמו.*

<u>קביעת כללי חנ"ז ייחודיים לרשימת מדינות מוגדרת.</u>

המלצת הועדה הינה ליצור רשימה שתכיל את המדינות אשר *למדינת ישראל אין עימן הסכם שמאפשר חילופי מידע ואת רשימת המדינות בדומה לרשימה ה"שחורה" ולרשימה "האפורה" של האיחוד האירופי, סייג יינתן למדינות אמנה ראה **נספח ג'2 ו-ג'3.***

על המדינות שיופיעו ברשימה הנ"ל מנגנון החנ"ז יחול כדלקמן:

- *השיעור לקביעת שליטה בחברה יהא 30% החזקה ע"י תושבי ישראל.*
- *מנגנון החנ"ז יחול על כלל ההכנסות הפאסיביות, ללא תלות בשיעור חלקן מסך ההכנסות או הרווחים.*

דוגמה לשימוש במנגנון הנ"ל:

- *ה-BEPS ממליץ על החלת מנגנון החנ"ז דה-פקטו על חברה תושבת מדינה הנמצאת ב"רשימה שחורה" וזאת לצורכי פישוט והגברת הוודאות.*
- *קביעת כללי חנ"ז ייחודיים באמצעות רשימת מדינות קיימת גם בהולנד, פינלנד ושבדיה.*

2. *<u>רף הכנסות פאסיביות - 75ב(א)(1)(ב)</u>*

*המלצת הועדה הינה הורדת רף ההכנסות הפאסיביות, קרי הורדת רף ההכנסות או הרווחים שעליהם חל הסעיף **לשלישי** מכלל ההכנסות או הרווחים של החברה הזרה.*

3. *<u>חישוב החזקת תושב חוזר וותיק ו/או עולה חדש</u>*

המלצת הועדה הינה כי תושב חוזר וותיק ו/או עולה חדש לא יוחרגו מהגדרת שיעור ההחזקה של תושבי ישראל, כלומר למטרות הסעיף נמנה אותם כתושבי ישראל. כך לא ידללו את שיעור ההחזקה של יתר תושבי ישראל, אולם עולה חדש/תושב חוזר וותיק יהא זכאי לפטור מכח סעיף 14 לפקודה ולא יחויב במס על הדיבידנד הרעיוני בתקופת ההטבות. הוראות אלו יחולו רק על נכסים שנרכשו לאחר מועד העלייה / החזרה לישראל.
הבהרה: באם טרם העלייה/חזרה נכלל ביחד עם אחר מכח 75ב(1)(ד)(1) (קרי התקיים תנאי 50% החזקה), או שהחברה הזרה היתה חנ"ז ממילא טרם מועד העלייה/החזרה, העלייה/החזרה לא תשפענה על שיעור ההחזקה, כלומר החריג לא יחול.

יודגש, כי הוראה דומה תחול גם בסעיף 1ב75 בשינויים המחויבים.

4. *<u>שנויים בסעיף 75ב1(ג)</u>*

א. הועדה ממליצה למחוק התייחסות לכללי חשבונאות מקובלים בסעיף 75ב1(ג)(2).
ב. הועדה ממליצה להוסיף בסעיף 75ב1(ג) סעיף קטן (3) שיכסה הכנסות שאינם בבסיס המס כיוון שמדינת תושבות החברה הזרה ממסה על בסיס טריטוריאלי.

5. *<u>שינוי הגדרת רווחים שלא שולמו</u>*

הועדה ממליצה להעניק למנהל סמכות באמצעות מתן החלטת מיסוי מקדמית, להקטין את הרווחים שטרם שולמו של חבר בני אדם תושב מדינת אמנה במסגרת שינוי מבנה.

<u>כללי דיווח - ראה פרק הדיווח.</u>

פרק ו'- תיקוני חקיקה שונים

1. סעיף 75א - עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ

1.1. עיתונאי חוץ

סעיף 75א והתקנות שהותקנו מכוחו, תקנות מס הכנסה (עיתונאי חוץ), התשנ"ז - 1996 (להלן: "**התקנות**") קובעים כללים והטבות מס לעיתונאי תושב חוץ המועסק על ידי תושב חוץ, המגיע לישראל בכדי לעסוק בעבודה עיתונאית.
בתקנות כאמור נקבע כי תקופת ההטבות הינה 36 חודשים. לא נקבע במפורש האם על תקופת ההטבות להיות רציפה, או שמא מדובר בתקופה מצטברת, והאם מדובר בהטבה חוזרת או שמא חד פעמית. כתוצאה מכך, יש המפרשים את האמור בתקנה בניגוד לכוונת המחוקק, כך שעיתונאי חוץ יכול לנצל את ההטבה חלקית, לעזוב את ישראל, ולאחר מכך לשוב ולנצל את יתרת ההטבה. קרי, תקופה של 36 חודשים לפי תקופה פעילה כעיתונאי ולא לפי שנה קלנדרית. יתרה מזאת, יש המפרשים את האמור בתקנה בניגוד לכוונת המחוקק, כך שעיתונאי חוץ יכול לנצל את מלוא תקופת ההטבות, לעזוב את ישראל, ולאחר מכך לשוב ולנצל תקופת הטבות מלאה, וחוזר חלילה.

בכדי למנוע את חוסר הבהירות כאמור לעיל, ובכדי למנוע ניצול מופרז של ההטבות, הועדה ממליצה על:

1.1.1. תיקון סעיף הגבלת התחולה בתקנות האמורות בהתייחס לתקופה:

1.1.1.1. תקופת ההטבות הינה רציפה, חד פעמית ולא תעלה על 36 חודשים לכל עיתונאי. ההטבות תחולנה ככל שעיתונאי החוץ ובן/בת זוגו לא היו תושבי ישראל במשך עשר שנים טרם הגעתו, ומטרת הגעתו הינה עיסוק בעיתונאות בלבד.

1.1.1.2. ספירת מניין חודשי ההטבה תחל ביום הגעתו של עיתונאי החוץ לישראל ולא לפי מניין חודשי פעילותו בישראל בפועל.

1.2. ספורטאי חוץ

סעיף 75א והתקנות שהותקנו מכוחו, תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח - 1998 (להלן: "**התקנות**") קובעים כללים והטבות מס לספורטאי תושב חוץ המגיע לישראל על מנת לעסוק בספורט. בתקנות כאמור נקבע כי תקופת ההטבות הינה 48 חודשים. יש המפרשים את האמור בתקנה בניגוד לכוונת המחוקק, כך שספורטאי חוץ יכול לנצל את ההטבה חלקית, לעזוב את ישראל, ולאחר מכך לשוב ולנצל את יתרת ההטבה. קרי, תקופה של 48 חודשים לפי עונות משחק ולא לפי שנה קלנדרית. יתרה מזאת, יש המפרשים את האמור בתקנה בניגוד לכוונת המחוקק, כך שספורטאי חוץ יכול לנצל את מלוא תקופת ההטבות, לעזוב את ישראל, ולאחר מכך לשוב ולנצל תקופת הטבות מלאה, וחוזר חלילה. נוסף על האמור, ספורטאי חוץ שבשל מעמדו או קשריו המשפחתיים, המקיים את חזקות התושבות בסעיף 1 לפקודה ובתקנות מכוחו וזכאי לקבל אזרחות ישראלית, יכול שירשם במנהלת השחקנים כשחקן ישראלי לאחר שהתאזרח, בעוד שלצרכי מס יחשב כספורטאי חוץ וייהנה ממלוא תקופת ההטבות. כתוצאה מכך, נפגע מעמדו של הספורטאי הישראלי שאינו זוכה להטבות שזכאי להן ספורטאי החוץ.

בכדי למנוע את חוסר הבהירות והסתירות האמורות לעיל, ובכדי למנוע ניצול מופרז של ההטבות, הועדה ממליצה על:

1.2.1. *תיקון סעיף הגבלת התחולה בתקנות בהתייחס לתקופה:*
1.2.1.1. תקופת ההטבות הינה רציפה, חד פעמית ולא תעלה על 48 חודשים לכל ספורטאי.
1.2.1.2. ספירת מניין חודשי ההטבה תחל מיום הגעתו של ספורטאי החוץ לישראל ולא לפי מניין חודשי פעילותו בישראל בפועל.

1.2.2. *תיקון הגדרת ספורטאי חוץ בסעיף 75א לפקודה - תושב חוץ **שאינו אזרח ישראלי** שהגיע לישראל על מנת לעסוק בספורט.*

1.2.3. *בתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 נקבע כי יראו בספורטאי חוץ כתושב חוץ בחמש השנים הראשונות לשהותו בישראל (במידה ואינו עולה חדש). נדרש לתקן הגדרה זו ולהחריג מי שהינו אזרח ישראלי והמועסק על תקן ספורטאי ישראלי בקבוצה (בהתאם לכללי המנהלת), כך שספורטאי בעל אזרחות ישראלית ימוסה כתושב ישראל לפי סעיף 121 לפקודה, ולא לפי התקנות שמכוח סעיף 75א לפקודה.*

2. **<u>מכירה של חברה זרה ו/או פירוק של חברה ישראלית בעלת רווחים צבורים הנובעים ממקרקעין בישראל</u>**

באמנת המודל של ארגון ה OECD, זכות המיסוי בגין מקרקעין שמורה למדינה בה נמצאים המקרקעין. סעיף 97(ב3) קובע פטור מרווח הון בגין מכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל בידי תושב חוץ בתנאים מסוימים. הסעיף מחריג את תחולת הפטור במצבים מסוימים בהם עיקר שווים של הנכסים בחברה הם מקרקעין ביום רכישת נייר הערך ובמשך השנתיים שקדמו למכירה. במצב הקיים, חברה ישראלית המוחזקת על ידי תושב חוץ, שרוב תקופת פעילותה החזיקה בעיקר מקרקעין בישראל אולם ביום רכישת נייר ערך המקרקעין לא היוו את מרבית נכסיה, עלולה שלא להתחייב במס לפי סעיף 97(ב3) לפקודה. כך גם במצב בו החברה חדלה מעיסוקה במקרקעין בישראל והצטברו לה עודפים הנובעים ממקרקעין כאמור.

נוסף על כך, סעיף 93 לפקודה קובע כי יראו בחלוקת רווחים אגב פירוק כרווח הון. כלומר, חלוקת רווחים אגב פירוק של חברה ישראלית המוחזקת בידי תושב חוץ ושעיקר נכסיה היו מקרקעין בישראל עשויה ליהנות במגבלות הסעיף מהפטור מכוח סעיף 97(ב3) לפקודה.

הפטור על הכנסות הנובעות ממקרקעין בישראל במקרים כאמור פוגע בתכלית החקיקה ובהוראות האמנה.

כדי למנוע את הפגיעה כאמור, הועדה ממליצה לקבוע בחקיקה תיקון ההוראה בסעיף 97(ב3)(2) כך שהתנאי הנוגע לשווי הנכסים ביום הרכישה יימחק, והתנאי שיוותר על כנו הינו בהתייחס לעיקר שוויים של נכסי המקרקעין בישראל מסך שווי נכסי חבר בני האדם, והוא יתוקן כך שיחול בשלוש השנים שקדמו למכירה.
עמדת רשות המסים הינה כי המדובר בתיקון מבהיר.

3. **<u>תיקון סעיף 4א</u>**

סעיף 4א קובע את מקום הפקת ההכנסה בהתאם לסיווגה ולמעשה מאפשר את מיסוי ההכנסה בהתאם לפקודה. ככלל, מקום הפקת ההכנסה של ריבית, תמלוגים וקצבה לפי סעיף 4א לפקודה הוא מקום מושבו של המשלם. לכלל זה קיים חריג הקבוע בסעיף 4א(ב)(2)(א) לפקודה, לפיו גם במקרה בו המשלם הינו תושב חוץ ותשלום זה מהווה הוצאה של מפעל הקבע שלו בישראל, יראו את מקום הפקת ההכנסה של תשלומי הריבית, תמלוגים והקצבה בישראל. בהקשר זה, יש המפרשים כי חריג זה לא חל במצב בו מפעל הקבע של תושב החוץ אינו מהווה מוסד קבע בישראל, ובמקרה כאמור לא ניתן יהיה לחייב את ההכנסה במס בישראל. לדוגמה, במצב בו תושב חוץ א' הפועל בישראל ללא מוסד

קבע, אשר יש לו הכנסות חייבות במס[19] בישראל, משלם (הוצאות ריבית, תמלוגים, וקצבה) לתושב חוץ ב', ההוצאות המשולמות מפחיתות את חבות המס של תושב חוץ א' בישראל, ומנגד, ההכנסות בגין ההוצאות כאמור אינן מחויבות בישראל. במצב הקיים נוצרת שחיקה בבסיס המס בישראל, בפרט כאשר תושב חוץ משלם לתושב חוץ, ונוצרת אסימטריה בין תושב חוץ הפועל בישראל באמצעות מוסד קבע לבין תושב חוץ הפועל בישראל ללא מוסד קבע.

נדרש לתקן את סעיף 4א(ב)(2)(א) כך שבמצבים בהם קיימת חבות מס בישראל של הכנסות תושב החוץ, בין אם יש מוסד קבע או מפעל קבע בישראל ובין אם לאו, ובחישוב ההכנסה החייבת הופחתו הוצאות ריבית, תמלוגים או קצבה, יראו את ההכנסות האמורות כהכנסות שהופקו בישראל ולאור האמור הכנסות בידי תושב החוץ החייבות במס בישראל. לאחר תיקון סעיף 4א, יראו את מקום הפקת ההכנסה מריבית ו/או מתמלוגים ו/או מקצבה בישראל, בין אם מדובר בהכנסה עסקית ובין אם לאו, כל עוד נתבעו ההוצאות בישראל כנגד כל מקור הכנסה שהוא חייב במס בישראל.

לשם שמירה על הדדיות בטיפול, במקומות שבהם לתושב ישראל קיימת פעילות מניבת הכנסה המחוייבת במס במדינת החוץ, וכנגדה משולמות הוצאות ריבית, תמלוגים וקצבה, יראו את ההוצאות כהוצאות שהופקו מחוץ לישראל.

4. <u>מיסוי נאמנויות</u>

במסגרת דיוני הועדה נציגי הלשכות המקצועיות ביקשו לדון בסוגיות שונות העוסקות בנאמנויות, במקביל גם לרשות המסים קיים הרצון לערוך תיקוני חקיקה בנושא זה.

הועדה ממליצה להקים ועדת המשך ייעודית לדיון בנושא תיקוני חקיקה מוצעים לפרק הנאמנויות.

5. <u>השקעה באמצעות תאגיד LLC</u>

ההתאגדות במסגרת ישות משפטית מסוג Limited Liability Company (LLC) קיימת תחת דיני חלק ניכר מהמדינות בארה"ב ונפוצה בקרב משקיעים רבים. ישות זו, לא קיימת בדין הישראלי, ומבחינת אופן התאגדותה (בתלות בדיני המדינה בה הוקמה) משלבת סממנים של חברה ושל שותפות.

על מנת להכריע במחלוקות משפטיות שנפלו באשר לסיווגה הנכון לצרכי מס, תוקן הדין בארה"ב, ומזה שנים רבות הוא מעניק אפשרות ל-LLC לבחור כיצד תסווג לצרכי מס, כאשר ברירת המחדל היא כי זו תחשב כשקופה לצרכי מס בארה"ב, באופן שהכנסותיה ימוסו בידי החברים. לצד זאת, ה-LLC יכולה לבחור להיחשב "אטומה" לצרכי מס ולהתמסות כחברה, היינו כישות עצמאית ונפרדת מחבריה.

בשל השימוש הנרחב ב- LLC אמריקאי ככלי תאגידי פשוט להפרדה נכסית, הרי שנהוג בארצות הברית להקים LLC כחברות בנות ונכדות לחברות בהן מבוצעת ההשקעה. לשם הדוגמה, חברת ה- LLC להשקעה בנדל"ן, בה משקיע משקיע ישראלי, עשויה להכיל עשרות חברות בנות, כל אחת מחזיקה בבניין נפרד (או אף בפעילות ספציפית הקשורה לאותו בעניין) אשר שקופות מבחינת מס ועל כן התוצאות הסופיות של קבוצת החברות מחושבות ברמת ה-LLC "העליונה"..

בדין הישראלי אין מקבילה לישות מסוג LLC והוא אינו מסדיר בחקיקה או בדיני החברות את קיומן של ישויות מסוג זה. לאור השוני בסיווג ובמיסוי ישות מסוג LLC לצרכי מס בישראל, פורסמה עמדת רשות המיסים בישראל בחוזר מס הכנסה מס' 3/2002 המתייחס לסוגיית סיווג ה-LLC תחת דיני המס בישראל וכן בחוזר מס הכנסה מס' 5/2004 בנושא: זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-LLC ("חוזר 5/04").

על-פי עמדת רשות המיסים בישראל, כפי שבאה לידי ביטוי בחוזרים האמורים (ללא חקיקה מפורשת, בהעדר תאגיד מסוג זה בדין הישראלי), מסווגת ה-LLC כישות משפטית נפרדת,

[19] יודגש, כי בין אם יש רווח או הפסד

הממוסה באופן עצמאי בנפרד מחבריה, להבדיל משותפות וזאת מתוך בחינה של הישות האמורה בהתאם להוראות הדין בישראל. סיווג זה שונה מהדין בארה"ב, על פיו ברירת המחדל היא כי LLC תיחשב ישות שקופה לצרכי מס, אשר הכנסותיה והפסדיה מיוחסים לחברים בה. חוסר תאימות זו עשוי להביא לעיוותי מס או לכפל מס על נישומים בישראל במקרים מסויימים, כמפורט להלן.

יחד עם זאת, כפי שמובהר בחוזר 5/04, מדובר במנגנון "השקפה חלקית" בלבד, אשר לא מאפשר לחבר ב-LLC להכיר בהפסדים אשר נוצרו במסגרת פעילות ה-LLC. מעבר לכך, לפי הוראות חוזר 5/04, הפסדי ה-LLC יקוזזו ברמת ה-LLC הספציפי בלבד (דהיינו, לא ניתן לקזז הפסדים שנוצרו לישויות LLC נפרדות).

נוכח העובדה שפער במועד קיזוז ההפסדים מביא לפערי עיתוי בתשלום המס: בישראל משולם מס שוטף, ללא זיכוי מס זר, בגין רווחים אחרים שמקורם בארה"ב (שכן לא ניתן לקזז את הפסדי ה- LLC כנגדם) ובעתיד נותרים ההפסדים לקיזוז כנגד רווחי ה- LLC עצמו; ואילו בארה"ב מקוזזים ההפסדים באופן שוטף, ללא תשלום מס, ובעתיד מחויבים במס רווחי ה- LLC תוך תשלום מס בארה"ב שאינו ניתן עוד לזיכוי בישראל.

בכך, יישום הוראות חוזר 5/04 מביא למדיניות מס אשר יוצרת שונות בטיפול בין נישומים שפועלים באמצעות LLC לבין נישומים הפועלים באמצעות שותפות.

במסגרת דיוני הועדה הוצגו על ידי נציגי הלשכות המקצועיות מספר עיוותים אפשריים בנושא מיסוי ישויות מסוג LLC, אשר יוצרים מצבי כפל מס.

מכיוון שחוזר מס הכנסה 5/04 נכתב לפני שנים רבות, הועדה מצאה לנכון לבחון מחדש את הוראותיו לאור הניסיון שהצטבר. הועדה מצאה כי העיוות העיקרי שנוצר כתוצאה מיישום החוזר הינה חוסר היכולת לקזז הפסדים בין תאגידי LLC שונים ובין הכנסות אחרות המחויבות במס בארה"ב כמדינת מקור, ומשכך היא בחנה את הדרכים למנוע את העיוות האמור.

הפתרון שהוצע על ידי נציגי הלשכות המקצועיות הינו השקפת יישויות אלה בדומה לשותפויות. מסקירת דינים משווים בעולם עולה כי לא נמצא טיפול מעין זה הדומה למבוקש במדינות אחרות. הועדה סבורה שאין מקום להסדיר את מעמדו של תאגיד ה- LLC, בחקיקה.

*יחד עם זאת, מתוך רצון למנוע מצבים בהם עשוי להיווצר כפל מס ליחיד ולחברה תושבי ישראל המחזיקים בישות מסוג LLC, במצב בו יחיד או חברה תושבי ישראל, אשר השקיעו במספר ישויות המאוגדות בארה"ב כ- LLC אשר הינן שקופות לצרכי מס בארה"ב (להלן: "**הישויות**"), ועל פי דיני המס בארה"ב קיזז את הפסדיו מישויות מסוימות מרווחי הישויות, ומבלי לגרוע מהאמור בחוזר מס הכנסה 5/2004 בנושא זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב – LLC , הועדה ממליצה כדלקמן:*

הוראות חוזר מס הכנסה 5/04 יעודכנו, עם השלמת החקיקה המוצעת בדוח הוועדה, כך שתסוייג הקביעה בסעיף 5 לחוזר לפיה הפסדים כתוצאה מפעילות הישויות בחו"ל לא ייוחסו למחזיק, וייקבע כי הפסדים מתאגיד LLC, הנובעים ממקורות בארה"ב בלבד שנוצרו מהשנה העוקבת לתיקון החוזר, יהיו נתונים לקיזוז, כנגד הכנסותיהם של הנישום היחיד או החברה תושבי ישראל ממקורות ומנכסים בארה"ב בלבד, מישויות LLC, שותפויות וחברות מסוג s corporation, שהנישום מחזיק ושבפועל אכן קוזז בארה"ב, בכפוף להוראת ולמגבלות הקבועות בפקודה בכלל והוראות סעיף 29 לפקודה בפרט. יודגש, כי הבחירה לגבי תחולת החוזר תעשה בשנה הראשונה של הגשת הדוח ולא ניתן יהיה לחזור מהבחירה (קרי, כלל העקביות).

6. <u>מיסוי מימוש אופציות כהכנסת עבודה כאשר חלק מתקופת הבשלת האופציות היתה בחו"ל</u>

במהלך דיוני הועדה הובעה עמדתם של נציגי הלשכות המקצועיות בהתייחס להחלטת המיסוי 989/18 (להלן: "**החלטת המיסוי**"). במסגרת החלטת המיסוי נקבע כי מיסוי אופציות אשר התקבלו בידי תושב חוץ ומומשו לאחר הגעתו לישראל, והגיע ארצה שלא במעמד של תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יחויבו במס בישראל כמדינת תושבות, גם בגין תקופת ההבשלה בה היה מחזיק האופציות תושב חוץ, תוך מתן זיכוי על המס ששולם מחוץ לישראל.

עמדת נציגי הרשות, כפי שהובעה בועדה, הינה כי החלטה זו ניתנה על בסיס העיקרון כי הכנסות של עובד שכיר הינן על בסיס מזומן וכי במועד קבלת ההכנסה נקבע אופן מיסוי ההכנסה בהתאם לנתונים הרלוונטיים באותו מועד, לרבות תושבות המקבל.
לעמדת נציגי הרשות, עמדת רשות המסים בנושא כפי שהובעה בהחלטת המיסוי, תואמת הן את הוראות הדין הקיים והן את הוראות ארגון ה- OECD, זאת על מנת למנוע עיוותים הנוצרים ממצבי כפל פטור ממס הנובעים בין היתר ממצגים שונים במדינות השונות. יודגש, כי ככל שיוכח ששולם מס בחו"ל יינתן זיכוי.

לדעת נציגי הלשכות המקצועיות, פרשנות הדין הקיים שונה ועל הרשות לתקן גישתה ולהבהיר כי מקום התושבות, לצורך קביעת אופן מיסוי ההכנסה (הן הכנסות שכר והן מאופציות לעובדים), צריך להיבחן במועד צמיחת ההכנסה ולא במועד קבלתה.

לאור האמור לעיל, ומתוך רצון לעודד חזרה ארצה הועדה ממליצה על קידום תיקון חקיקה כהוראת שעה לעידוד חזרה ארצה אשר במסגרתה תהיה הקלה בחבות המס לגבי מי שישוב ארצה במסגרת הוראת השעה. במסגרת הוראת השעה תקבע הוראה שהכנסה שנצמחה בגין תקופה בה מפיק ההכנסה היה תושב חוץ (קרי הכנסה מתגמול שהבשיל בגין תקופה בה היה הנישום תושב חוץ כשהיא מחושבת בגין התקופה האמורה על בסיס ליניארי), תהיה פטורה ממס בישראל בגין חלק זה אף אם התקבלה לאחר חזרתו של הנישום במהלך תקופת ההטבות.

7. <u>ACTION 4 לפרויקט ה- BEPS</u>

לקראת תום שנת 2015 פרסם ארגון ה-OECD <u>דוחות סופיים של דרכי הפעולה</u>, ובהם את Action 4 העוסק ב- הגבלת הוצאות מימון ותשלומים פיננסיים אחרים (להלן: **"Action 4"**). Action 4 מעניק פתרונות להתמודדות עם הסיכונים לשחיקת בסיס המס והסבת רווחים (להלן: **"סיכוני ה- BEPS"**) כתוצאה מהתרת הוצאות המימון ותשלומים פיננסיים אחרים בניכוי.

הסיכונים הללו נובעים, בין היתר, מהעובדה שכסף הינו מכשיר נזיל אשר ניתן להעברה בקלות ממקום למקום, דבר המאפשר לקבוצות רב לאומיות להשיג יתרונות מס משמעותיים, על ידי הצבת ההלוואות והמכשירים נוספים הנושאים תשלומים הדומים במהותם לריבית, בחברות מסוימות בקבוצה.

כמו כן, השפעת חוקי המס על מיקום החובות בקבוצה רב לאומית הינה סוגיה ידועה שאף הוזכרה במספר מחקרים אקדמיים אשר קבעו, כי ישנה מגמה ברורה לכך שחברות בנות לקבוצות רב לאומיות פועלות במדינות שבהן ישנו שיעור המס גבוה באמצעות חוב. דהיינו, מדינות עם שיעורי מס גבוהים נדרשות יותר לחקיקה שתגן על בסיס המס.

יש לציין, כי חוקי המימון הדק שאומצו על ידי מדינות העולם (אך לא אומצו בישראל) ושהיו קיימים בעולם עד למועד פרסום Action 4, אינם נותנים מענה הולם מאחר וחברות מצליחות לעקוף את יחס החוב להון על-ידי חישוב ההון העצמי הנדרש בחברות הבנות ולמקסם את רמת החוב בהן, כמו כן חוקי המימון הדק כשלעצמם מהווים פתרון חלקי לסוגיה הכוללת של מניעת השחיקה של בסיס המס.

במסגרת Action 4 לפרויקט ה- BEPS וב-Interest limitation Rule של הדירקטיבה למניעת התחמקות ממס של האיחוד האירופי (להלן: **" ה-ATAD"**), הומלץ לאמץ כללים לשם מניעת שחיקת בסיס המס בנושא זה.

לאור מורכבות וחשיבות הנושא, הועדה ממליצה שתוקם ועדה נפרדת לבחינת הנושא וקביעת המלצות אודותיו.

8. <u>כניסה ויציאה של נכס לרשת המס ומרשת המס בישראל - Step Up/Step Out</u>

במסגרת דיוני הועדה נדונה סוגיית אובדן זכויות המיסוי הישראלי ביחס לנכסים אשר היו כפופים למס ישראלי עם יציאתם מרשת המס הישראלי. הפתרון שהוצע כלל הוראות חיוב במס יציאה גם על נכסים אשר הועברו לתושב חוץ, וכתוצאה מהעברתם נפגעת זכות המיסוי הישראלית. במקביל, רשות המסים בישראל מעניקה שיערוך בסיס עלות הנכס (STEP UP) לנכסים זרים הנכנסים לרשת המס הישראלית, דבר אשר מעמיק את חוסר הסימטריה בטיפול במיסוי עליית ערך נכס שיוצא מרשת המס הישראלית ומול מיסוי עליית ערך נכס שנכנס לרשת המס הישראלית.
מתוך רצון ליצור הרמוניה הוצע להסדיר בחקיקה, במסגרת הוראות החיוב במס יציאה, מיסוי נכסים היוצאים מרשת המס הישראלית כפי שפורט לעיל וכן להסדיר בחקיקה גם את מסלול ה- STEP UP בהתייחס למקרים מסוימים (זאת על אף שסקירת הדין המשווה בנושא העלתה כי מנגנון ה- STEP IN (שלא בהגירה) קיים רק בארה"ב).

לאחר דיונים מעמיקים בנושא, הועדה ממליצה לבחור בחלופה אחת מתוך שתי החלופות הבאות:

א. *שלא ליצור חיוב מס חדש, מעבר לדין הקיים, בעת יציאת נכס מרשת המס הישראלית מחד, ומאידך, לבטל את מנגנון ה-STEP UP בכניסה לנכס לרשת המס הישראלית, וזאת במטרה לשמור על סימטריה בטיפול המיסוי.*
ב. *ליצור חיוב מס בעת יציאת נכס מרשת המס הישראלית בעקבות פטירה של תושב ישראל והורשת הנכס לתושב חוץ, ובמקביל, להסדיר בחקיקה את מסלול ה- STEP UP בהתייחס למקרים מסויימים בנוגע לכניסה של נכס לרשת המס הישראלית.*

פרק ז': חובות דיווח

1. חובות דיווח המהוות השלמה לתיקוני חקיקה

1.1. תיקון סעיף 131 לפקודה – חובת הגשת דוחות על ידי חבר בני אדם תושב חוץ וחובת הנמקה מדוע השליטה והניהול אינם בישראל

חברה אשר התאגדה מחוץ לישראל, והשליטה והניהול על עסקיה מישראל, נחשבת על פי הדין הקיים לחברה תושבת ישראל לצרכי מס, ובהתאם לכך, חייבת במס בישראל על כל הכנסותיה, בלי קשר למקום הפקתן.

על מנת להגביר את שקיפות הדיווח של החברות אשר עשויות להיחשב כתושבות ישראל מכוח "שליטה וניהול", הועדה ממליצה להטיל חובת דיווח כדלקמן:

החובה תחול על חבר בני אדם המקיים את כל התנאים הבאים:

1. *חבר בני אדם תושב חוץ שתושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה, ביותר מ-50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו, כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה – ובלבד שאינו חברה ציבורית.*
2. *סכום המס שחבר בני האדם מתחייב בו בחו"ל בפועל אינו עולה על 15% מכלל רווחיו, ומתקיים בו אחד מאלה:*
   א. *הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה;*
   ב. *הוא לא היה חייב במס, במדינה שהוא היה נחשב תושב בה, על הכנסות אשר הופקו מחו"ל (מיסוי טריטוריאלי);*
3. *מתקיים לגבי חבר בני אדם לפחות אחד מהתנאים המפורטים להלן:*
   א. *50% מחברי הדירקטוריון או גוף מקביל הינם תושבי ישראל במישרין או בעקיפין.*
   ב. *עיקר פעילות החברה הינו בישראל או עיקר שוויו של חבר בני אדם נובע מנכס ישראלי במישרין או בעקיפין.*
   ג. *ממוצע השהות של נושאי המשרה בישראל הוא לפחות 183 ימים בשנת המס.*
   ד. *לפחות מחצית מנושאי המשרה הינם תושבי ישראל.*
   ה. *מקום הימצאותם של מחצית נושאי המשרה הינו בישראל (לעניין זה מחצית מנושאי המשרה שוהים מעל 183 יום).*

מכאן שחבר בני אדם תושב חוץ, אשר עמד בכל התנאים 3-1 לעיל, יהא חייב בפתיחת תיק ובהגשת כל המפורט להלן:

- *טופס 1214, לו יצורף טופס ייעודי בו תידרש החברה לנמק ולהרחיב מדוע אינה תושבת ישראל ומדוע השליטה והניהול אינם בישראל.*
- *דוח כספי מבוקר ככל שקיים, ובמידה ולא קיים הדוח, יינתן תצהיר על אי קיומו של הדוח והסיבה לכך.*

1.2. <u>הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושבי חוץ</u>

בדין הקיים, תושב ישראל המחזיק בחברה זרה נדרש להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה ולצרף לדו"ח השנתי את טופס 150 ובו פירוט נתונים כלליים לגבי אותה חברה.

על מנת לגשר על פער המידע הקיים בין הנישומים לרשות המיסים, וכדי להגיע לרמת שקיפות גבוהה בדומה להתנהלות הנישומים מול רשויות מס אחרות בעולם, הועדה מצאה לנכון להמליץ על הרחבת חובות הדיווח החלות על בעלי השליטה. להלן דרישות נוספות אשר יחולו על "בעל השליטה מיוחד" כפי שיוגדר מטה לצורך דרישות הדיווח הנוספות:

א. *בעל שליטה מיוחד בחבר בני אדם תושב חוץ (לעניין זה אף חבר בני אדם שהתאגד בישראל והשליטה והניהול עליו מחוץ לישראל), יצרף לדו"ח השנתי המוגש לרשות המסים את הדו"ח החשבונאי של כל חבר בני אדם תושב חוץ המוחזק על ידו במישרין. לעניין החזקה בעקיפין של חבר בני אדם, יצורף דו"ח בהתאם לדרישת פקיד השומה.*

ב. *הדו"ח שיוגש לרשות המסים, יוגש בשפה רשמית בישראל או באנגלית בהתאם לדרישת פקיד השומה.*

ג. *לדוח החשבונאי יצורף טופס 150 מורחב עם התוספות כפי שיפורטו בסעיף 1.1.2 להלן.*

1.2.1.<u>הגדרות</u>

לצורך דרישות הדיווח הנוספות, יוגדר בעל שליטה מיוחד (להלן: "בעל שליטה מיוחד") כאחד מאלה:

א. *בעל מניות המחזיק <u>במישרין ו/או בעקיפין</u>, לבדו או ביחד עם אחר, ב –50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ.*

ב. *בעל מניות המחזיק מעל 25% ופחות מ-50% <u>במישרין ו/או בעקיפין</u>, לבדו או ביחד עם אחר, וקיימים בעלי מניות ישראליים נוספים, וביחד עימם ההחזקה הינה מעל 50%.*

ג. *בעל מניות המחזיק <u>במישרין ו/או בעקיפין</u>, לבדו או ביחד עם אחר, ב –25% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, ואין לו יכולת לזהות 50% או יותר מבעלי המניות האחרים.*

אמצעי שליטה ו"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה.

שיעור ההחזקה <u>בעקיפין</u> יחושב באמצעות הכפלת הזכויות באמצעי השליטה בכל חבר בני אדם שבשרשרת ההחזקות. בעל שליטה מיוחד כהגדרתו בסעיף זה יגיש דוח חשבונאי של התאגיד הזר ו- טופס 150 מורחב.

יודגש כי אין באמור לעיל כדי לגרוע מאפשרותו של פקיד השומה לפעול בהתאם לסעיף 135 לפקודה. סעיף 135 מהווה הוראה מפורשת בחוק המסמיכה את פקיד השומה לדרוש דוחות ידיעות ועוד. יובהר, כי בהתאם לסעיף זה, אין מניעה לדרוש דוח של חבר בני אדם תושב חוץ כפי שימצא לנכון פקיד השומה.

1.2.2.<u>תוספת לטופס 150 – טופס מורחב</u>

בעל שליטה כהגדרתו בדין הקיים יגיש טופס 150 עם הפרטים הנדרשים כיום. לעניין מילוי הפרטים הנוספים הנוגעים לתאגיד זר המוחזק על ידי בעל שליטה מיוחד כהגדרתו לעניין דרישות דיווח נוספות יצרף לדוח המס שיוגש על ידו, את טופס 150 המורחב בנוסחו החדש שיכלול גם פירוט של כל המידעים המפורטים להלן לגבי כל תאגיד זר במוחזק על ידו:

א. ***המחזור הכולל*** *וכן המחזור שנובע* ***מהכנסות פאסיביות*** *(הכנסות שבתחולת סעיף 75ב) ומהכנסות ממשלח יד מיוחד (75ב1).*

ב. *הרווח הכולל וכן הרווח שנובע מההכנסות הפאסיביות (שבתחולת סעיף 75ב) והרווח שנובע מהפעילות במשלח יד מיוחד.*
ג. *אחוז המס שחל בפועל (אפקטיבי) על הרווח הכולל, הרווח שנובע מהכנסות פאסיביות והרווח שנובע ממשלח יד מיוחד.*
ד. *פירוט התשלומים והתקבולים ששילם/קיבל חבר בני אדם הזר ל/מצדדים קשורים.*
ה. *מקום המושב של חברי ההנהלה והדירקטוריון. קרי, תושבות המס שלהם.*
ו. *פירוט הנכסים שמוחזקים על ידי חבר בני אדם **בישראל** ופירוט ההכנסות שהופקו על ידי חבר בני אדם **בישראל**.*
ז. *פירוט הוצאות השכר של חבר בני אדם ופירוט הוצאות השכר ששולמו **לתושבי ישראל**.*
ח. *פירוט התשלומים ששולמו לנותני שירותים שהם תושבי ישראל בסכום העולה על 1,000,000 ₪ בשנת המס.*

לגבי חברות שתוגדרנה /שחלות עליהן הוראות ה – CBC שמחזורן המאוחד של חברת האם הישראלית עולה על 750 מיליון יורו, חברות אלו לא תידרשנה לצרף את הדוח הכספי הזר בשלב הראשון, אלא תפרטנה בטופס 150 המורחב את הפרטים שפורטו לעיל. בטופס 150 המורחב יפורט, בין היתר, היכן הופקו ההכנסות, היכן הן דווחו והיכן שולם המס בגינן. הדוחות הכספיים של התאגידים הזרים המוחזקים על ידן יצורפו על פי דרישת פקיד השומה תוך 60 יום.

1.2.3.<u>סנקציה</u>

היה ולא הוגשו הדו"חות של חבר בני אדם הזר או שלא הוגש טופס 150 הנלווה או במקרה של החברות שבהן בעל שליטה מיוחד גם הטופס המורחב, יראו את דו"ח בעל השליטה כאילו לא הוגש ויחולו כל הסנקציות הנובעות מאי הגשת דוחות.

. המלצה כללית בהתייחס לטופס 150 – במסגרת דיוני הועדה נציגי הלשכות המקצועיות הצביעו על קשיים במקרים מיוחדים לפיהם לא ניתן למלא את טופס 150 בשלמותו בשל מחסור בנתונים, לפיכך הומלץ לשקול הקלה במילוי טופס 150 במקרים מיוחדים בהם החייב בהגשת הטופס אינו יכול לקבל את המידע הנדרש למילויו.

1.3. <u>החזקת נכס מחוץ לישראל – חובות דיווח</u>

תושב ישראל המחזיק בנכס חוץ כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון) התשמ"ח 1988 (להלן: "התקנות") שהותקנו מכוח סעיף 134א חייב בדיווח שנתי באם שוויו של נכס החוץ עולה על סכום של 1,872,000 ₪ בשנת המס 2020, זאת בהתאם לתקנה 3(א)(6)ב(ב) לתקנות.

א. *הועדה ממליצה לתקן את תקנה 3(א)(6) (ב) לתקנות ולהעמיד את הסכום של נכס החוץ על 1,000,000 ₪ ביום כלשהו בשנת המס במקום 1,872,000 ₪.*
ב. *הועדה ממליצה להוסיף להגדרת "נכס חוץ" בתקנה 1 לתקנות: "לרבות אמצעי תשלום מבוזר".*
ג. *מוצע להדגיש שחובת הגשת הדו"ח תחול ללא תלות אם נכס החוץ הניב בשנת המס הכנסה.*

1.4. <u>מס יציאה- חובות דיווח</u>

כאמור בפרק ב', הוועדה ממליצה על שני מסלולים: מסלול התשלום המיידי ומסלול הדחייה. כללי הדיווח יהיו בהתאם למסלול שבחר הנישום.

<u>מסלול התשלום המיידי</u>

על הנישום שחל עליו סעיף 100א, חלה חובת דיווח והצהרה בשנת המס שבה נוצרת עילת החיוב במס היציאה. הנישום יצהיר על כלל נכסיו הכפופים למס היציאה וידווח על רווח ממכירתם הרעיונית. על הנישום לפרט את חישוב הרווח ולצרף אסמכתאות מהימנות המעידות על שווי הנכסים שעמדו בבסיס החישוב. מקדמה תשולם בגובה מס היציאה החל על הרווח מהמכירה הרעיונית של נכסיו. הדיווח והתשלום יבוצעו לא יאוחר מ –90 יום מיום ניתוק התושבות.

כמו כן, הועדה מבקשת לקבוע חובת הצהרה (הצהרת הון) על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב במס יציאה.

יש לציין, כי חובות הדיווח וההצהרה שלעיל יחולו גם בתום כל שנת מס שבה שהה תושב ישראל 183 יום לפחות מחוץ לישראל והטוען כי טרם ניתק את תושבותו.

פקיד השומה יהיה זכאי לבחון את השווי המוצהר ורווח ההון שחושב, ובמידת הצורך, לדרוש מהנישום להפקיד ערבות/לשעבד נכסים אצל נאמן ישראלי, לצורך הבטחת תשלום מס היציאה המלא.

<u>מסלול הדחייה</u>

המסלול נחלק לשני תתי מסלולים בהתאם לשווי הנכסים. ככל ששווי נכסיו הכפופים למס היציאה עולה או שווה ל- 3 מיליון ₪ יסווג לתת מסלול –"הדין החדש" כפי שהוסבר בפרק ד'.

<u>תת מסלול הדין הישן + דיווחים</u>

נישום ששווי נכסיו הכפופים למס יציאה אינו עולה על 3 מיליון ₪ יוכל לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש, <u>בכפוף לדיווחים</u>, כפי שיפורט להלן. במסלול זה הדיווח יהיה זהה לדיווח במסלול התשלום המיידי, כפי שפורט לעיל.

בנוסף, לאור דחיית תשלום מס היציאה, הועדה ממליצה לקבוע חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הכפופים למס היציאה, ואת עד למועד תשלום מלוא המס בגינם.

הועדה מבקשת להבהיר כי חבר בני אדם תושב חוץ, כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה, יצהירו במסגרת הדיווח השנתי שלהם גם על חלוקות דיבידנד מחבר בני האדם תושב החוץ ועל כל שינוי במצבת הנכסים שחלה עליהם חובת דיווח במועד שבו נוצרה עילת החיוב במס יציאה כאמור לעיל.

<u>תת מסלול "דין חדש"</u>

כאמור, נישום יסווג לתת מסלול זה אם שווי נכסיו הכפופים למס יציאה הינו בסכום השווה או העולה על 3 מיליון ₪. בתת מסלול זה קיימות 3 קטגוריות של נכסים:

1. *ניירות ערך סחירים- דיווח זהה לדיווח במסלול התשלום המיידי, כלומר, חובת הצהרה וחובת דיווח על כלל ניירות הערך הסחירים שבבעלותו עליהם חל מס היציאה. דיווח מיידי על רווח ממכירתם הרעיונית ותשלום מקדמה תוך 90 יום מיום הניתוק.*
2. *מקרקעין בחו"ל – הדיווח זהה למסלול דחייה "דין ישן+ דיווחים" כלומר, חובת הצהרה וחובת דיווח בשנת המס בה נוצרת עילת החיוב במס היציאה, לפיה יצהיר על כלל נכסי המקרקעין בחו"ל שברשותו וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית. בנוסף יגיש הצהרת הון על מצבת הנכסים וההתחייבויות ליום החיוב. לאור דחיית התשלום, תיקבע חובת דיווח שנתית על מצבת הנכסים הכפופים למס יציאה עד למועד התשלום. בנוסף,*

כאשר חבות מס יציאה על פי החישוב שנעשה עולה על 1.5 מיליון ₪, יחויב הנישום להפקיד ערבות אצל נאמן ישראלי לצורך הבטחת תשלום מס היציאה.

3. *נכסים אחרים - שאר הנכסים כגון מניות של חברות פרטיות ונכסים מוחשיים אחרים, הדיווח זהה למסלול דחייה "דין ישן+ דיווחים", וכפי שפורט לעיל לגבי מקרקעין בחו"ל, בתוספת מתן ערובה.*

לגבי סנקציות בהתייחס לאי דיווח כלל על יציאה- ראו פרק ב' בנושא מס יציאה.

1.5. <u>הוראות דיווח נוספות במקרים של שינוי תושבות של חברות</u>

1. *כאמור, הועדה רואה לנכון להרחיב את חיוב המס בישראל ולחייב במס יציאה במועד הניתוק גם את הרווחים שנצברו בחבר בני אדם תושב ישראל מכוח שליטה וניהול (בתנאי שלא התאגד בישראל) עד למועד שבו חדל חבר בני האדם האמור להיות תושב ישראל, מבלי לאפשר את דחיית מועד תשלום המס (הבהרה- מדובר במנגנון של דיבידנד רעיוני, כך ששיעורי המס שיחולו יהיו בהתאם לאמור בסעיפים 125ב', 126(א) ו- 126(ב) לפקודה)- במקרים אלו יש לחייב את החברה להגיש דו"ח ניכויים בכל שנה, גם לאחר יום הניתוק.*
2. *הוראות הדיווח יחולו גם על נכסים של הנישום שמתקיימים לגביהם "עילות חיוב נוספות" כפי שהוגדר בפרק ב'. לגביהם יחולו כללי הדיווח כפי שפורטו במסלול התשלום המיידי.*
3. *לגבי זכויות שהוענקו לפי סעיף 3(ט) ו- 102, כפי שפורט בפרק ב', תחול חובת דיווח כפי שפורט במסלול הדחייה, בשינויים המחויבים.*

1.6. <u>חובת דיווח – מתנה</u>

מומלץ לתקן את סעיף 131 לפקודה כך שתחול חובת הגשת דוח ליחיד תושב ישראל בכל מקרה של תקבול מחו"ל/מתנה מחו"ל מעל 500,000 ₪.

1.7. <u>סמכות לדרוש ידיעות</u>

במקרה בו תאגיד זר פועל בישראל, או שהתאגיד הזר מהווה פלטפורמה לפעילות של תושבי ישראל באמצעותו, תהא לרשות המסים סמכות לדרוש ולקבל מידע בהתאם לשיקול דעתה, על פעילות התאגיד בישראל ו/או פעילות תושבי חוץ שמשתמשים בפלטפורמה להפקת הכנסות מישראל ו/או על תושבי ישראל הפועלים באמצעותו. המידע יתייחס ללקוחות, סוגי עסקאות, היקף עסקאות ועוד.

1.8. <u>ביטול הפטור מדיווח</u> <u>- תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק</u>

נקדים ונאמר כי נושא זה נבחן במסגרת דוח מבקר המדינה[20] בו נכתב כי הפטור מדיווח אינו עומד באמות מידה בין-לאומיות של שקיפות וחילופי מידע, וכן כי קיים חשש שבעקבותיו יוחדרו לישראל כספים שמקורם בפשע. עוד נכתב כי ברשות לאיסור הלבנת הון לא קיימים פרטים בנוגע לתושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים.

[20] מבקר המדינה **דוח שנתי 65א** (התשע"ה- 2014)

נושא זה נבחן גם במסגרת דוח הגלובל פורום לשקיפות וחילופי מידע, כחלק מסקר עמיתים שנערך על ישראל [21], במסגרתו נמתחה ביקורת על מדינת ישראל בהתייחס לליקויים בשקיפות המידע שנובעים מהפטור מחובת דיווח, המגביל את חילופי המידע בין רשויות המס.
נושא זה נכלל בהצעת חוק הממשלה מספר 768 מיום 11 ביוני 2013, בה הוצע לבטל את הסעיפים 134ב ו- 135(1)(ב) לפקודה העוסק בפטור מדיווח.
יצוין, כי בהחלטת ממשלה מספר 356 בנושא חקיקת מס שפורסמה ביום 5 באוגוסט 2015, בנושא מסים נקבע כי לצורך קיום הסכמים בינלאומיים הכוללים סעיפים לחילופי מידע בין רשויות מס ובמטרה להגביר את הדיווח לרשות המסים מוצע לבטל את הפטור מדיווח האמור.
דא עקא שהליך החקיקה שנזכר לעיל, לא הושלם.
הועדה סבורה כי יש לבטל את הפטור מחובת הדיווח שניתנה לתושבי ישראל לראשונה ולתושבים חוזרים ותיקים, הן לגבי ההכנסות והן לגבי הנכסים, מכח סעיף 134ב ומכח סעיף 135(1)(ב) לפקודה מהטעמים שיפורטו להלן.
הפטור מדיווח מערים קשיים בעריכת שומה אמת על הכנסותיהם החייבות במס של תושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים הן בתקופת ההטבות והן בתקופה שלאחריה. הפטור מדיווח על הכנסות שלכאורה הינן פטורות, אינו מאפשר לרשות המסים, במסגרת עבודת השומה לבחון באם הנישום אכן עומד בתנאי הסף הקבועים בסעיף 14 לפקודה, כך שיחשב תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הזכאי להטבות. בשלב שלאחר מכן קיים קושי לבחון באם אכן ההכנסה שלא דווחה עומדת בתנאי הסעיף, קרי זכאית להטבות ופטורה מדיווח. קושי זה מתעצם כאשר נובעת לנישום "הכנסה מעורבת", הכנסה אשר בחלקה הופקה בחו"ל ובחלקה הופקה בישראל. בחינת הכנסה שכזו, מחייבת קבלת נתונים לגבי כלל ההכנסה האמורה, נתונים אלו אינם מסופקים בטענה כי חל עליהם הפטור מדיווח. .
יתרה מכך, יתכנו מקרים בהם רשות המסים כלל לא תהא מודעת לקיומם של נישומים אלה כך שאינה יכולה לבחון באם זכאים להטבות כלל.
הפטור מדיווח על הנכסים ועל ההכנסות מקשה על רשות המסים לערוך השוואת הון לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק בתקופה שלאחר תקופת ההטבות. הסיבה נעוצה במידע חסר באשר להונם ההתחלתי והכנסותיהם שנצברו במהלך תקופת ההטבות. יתרה מזאת, עשויה להישמע טענה לפיה, פועל יוצא הוא כי הפטור מדיווח עשוי להאריך את תקופת ההטבות ועל ידי כך מגדיל את הפטור ממס מעבר לקבוע בחוק ולכוונת המחוקק.
במקרים מסוימים הפטור מדיווח עשוי אף לסתור את הדין הכללי, שכן בהליכי מס, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיה מוטלים ככלל על כתפי הנישום.
הפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק עלול לשמש כר פורה להלבנת הון וכן ולהתחמקות ממס הן לגבי הכנסות בחו"ל והן לגבי הכנסות בישראל.
פטור מדיווח על הכנסות מהווה פגיעה חמורה בסטנדרטים הבין- לאומיים של שקיפות וחילופי מידע. כפי שצוין לעיל, הפטור מדיווח נמצא כליקוי בדוח שנערך על ישראל על ידי הפורום הגלובלי לשקיפות וחילופי מידע.
פטור הדיווח יכול ליצור התנגשות בין חוקים שונים בתוך המדינה, ולסכל את פעילותן של רשויות אחרות כגון הרשות לאיסור להלבנת הון.
קיימות טענות לפיהן ביטול הפטור מדיווח עשוי לצמצם את מספר העולים לישראל, ואולם, לפי נתוני עבר שהתקבלו ממשרד הקליטה, ניתן ללמוד כי תיקון 168 (וכניסתו לתוקף של פטור הדיווח) לא הגדיל את מספר העולים.
נציין כי במסגרת סקירת הדין המשווה בנושא לא קיים פטור הדומה במהותו ובהיקפו במדינות אחרות בעולם.

לאור הקשיים שהוצגו לעיל, מצאה הועדה להמליץ על ביטול הפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כך שידווחו בהתאם לפקודת מס הכנסה בדומה לכלל הנישומים בישראל.

[21] GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES –**PEER REVIEW REPORT – PHASE 2 – ISRAEL** OECD (2014)

יובהר כי הטלת חובת הדיווח תחול רק על עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים שיגיעו לישראל לאחר כניסה לתוקף של החקיקה.
*כצעד משלים, להמלצה שפורטה לעיל, מוצע לבטל את הפטור **מחובת הדיווח וההודעה** גם בהתייחס לפרק הנאמנויות, זאת כפי שיוצע להלן:*

- *הוראות סעיף 75טז1 לפקודה קובעות כי יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לה נכס או הכנסה יהא חייב בהגשת הודעה למנהל. תושב חוזר ותיק ועולה חדש שיצרו נאמנות, חלה לגביהם דחיה למועד ההודעה הקבוע בסעיף 75טז1(א), ובהתאם לסעיף 75טז1(א1) חובת ההודעה נדחית למועד בו נסתיימו עשר השנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, ובלבד שמדובר בנאמנות שכל נכסיה מחוץ לישראל ולא הוקנו לה נכסים או הכנסות בישראל. מוצע לבטל את הוראת הדחיה האמורה לעיל, זאת על מנת שניתן יהיה לקבל מידע על נאמנות שתושב חוזר ותיק/עולה חדש הוא היוצר בה.*
- *סעיף 75טז2(א)(2) לפקודה קובע חובת הודעה שתחול על נאמן במקרה של שינוי סוג של נאמנות קיימת לנאמנות החייבת במס בישראל. חובת הודעה כאמור לא חלה כיום על שינוי סוג נאמנות לנאמנות תושבי ישראל, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בשל העובדה שיוצר בה או נהנה בה היו לתושב ישראל. מוצע לבטל את ההחרגה הקיימת בסעיף לעניין שינוי סוג הנאמנות במקרים של תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, זאת על מנת שניתן יהיה לקבל מידע על נאמנות כאמור.*

כצעד משלים לעמידה בסטנדרט הבינלאומי מוצע לתקן את סעיף 75טז(ג). המילים "או חיוב להגיש דו"ח בשל הכנסת הנאמן" – יימחקו ובמקומם תבוא הוראה שתחייב את הנאמן לשמור כל מידע הרלוונטי לנאמנות, וכן יתווסף סעיף שיעניק לפקיד השומה סמכות לדרוש מנאמן תושב ישראל כל מידע כאמור. הומלץ להוסיף הוראה לפיה תחול חובת דיווח על הנאמן בדבר כל מידע הנדרש על ידי רשות המסים. הנושא נדון במסגרת דיוני הועדה והוסכם כי נושא זה יועבר לדיון בועדת המשך יעודית שתוקם בנושא תיקוני חקיקה מוצעים לפרק הנאמנויות.

<u>תיקון סעיף 1 כהוראה משלימה של ביטול האפשרות להיעדר מתן מידע – ליקוי בדוח הגלובל פורום.</u>

סעיף 1 לפקודה מגדיר "תושב ישראל" או "תושב" לגבי חבר בני אדם כחבר בני אדם שהתאגד בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם בישראל שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שבו היה העולה החדש או התושב החוזר הוותיק לתושב ישראל, והכל אם לא ביקש חבר בני האדם אחרת.

כחלק מהמהלך של ביטול הפטור מדיווח לתושב חוזר ותיק ו/או העולה החדש, מוצע להסמיך את פקיד השומה לדרוש נתונים, בהתאם לשיקול דעתו, בדבר חבר בני אדם כאמור, שבעליו הוא עולה חדש / תושב חוזר ותיק, גם לגבי הכנסותיו מחוץ לישראל (כמו שמגיש חבר בני אדם כאמור, שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל על ידי מי שהוא לא תושב חוזר ותיק או עולה חדש). ובנוסף, גם סמכות לדרוש מהיחיד שהיה לתושב ישראל שהשליטה על עסקיו וניהולם של חבר בני האדם מופעלים בישראל בידיו, אם חבר-בני-האדם לא נענה לדרישת המידע כאמור. יובהר כי הסמכתו זו של פקיד השומה לדרוש נתונים, תופעל גם לצורך חילופי מידע הנובעים מהסכמים בינלאומיים.

<u>עמדת לשכת עורכי הדין</u>

לשכת עורכי הדין מתנגדת להטלת חובת דיווח על עולים חדשים ותושבים חוזרים. הלשכה סבורה שכבר היום רשויות המס רשאיות בעת קיומו של צורך אמיתי, מוצדק ופרטני (לדוגמה,

במקרה בו קיים חשש שהעולה החדש מסתיר נכסים של תושבי ישראל או שביצע עבירות של הלבנת הון) לבקש מעולים חדשים לספק מידע על הכנסותיהם ונכסיהם בחו"ל. הלשכה מסכימה כי ניתן להבהיר בחקיקה העיקרון האמור.
הטלת חובת דיווח גורפת על עולים חדשים ותושבים חוזרים מהווה חסם לעליה ישראל. לחובת הדיווח האמורה אין כל תכלית כלכלית כיוון שממילא ההכנסות אינן חייבות במס והיא מהווה נטל בירוקרטי מיותר. חובה כאמור אף אינה מקובלת במדינות אחרות החברות ב OECD - דוגמת אנגליה ,שוויץ ואיטליה בהם קיימים משטרי מס דומים המעניקים הטבות לתושבים חדשים.

תיקון הגדרת חברת משלח יד זרה – נכלל בפרק החנ"ז.

2. <u>חובות דיווח שיותאמו לסטנדרט הבינלאומי</u>

2.1. <u>DAC 6- הנחיה של האיחוד האירופי</u>

ביום 25.06.2018 פורסם DAC-6 (להלן: **"ההנחיה"**) המחייבת את מדינות האיחוד האירופי. מטרתה העיקרית של ההנחיה הינה לחזק את שקיפות המס ולהילחם בתכנוני המס האגרסיביים. הנחיה זו משקפת את ACTION 12 של פרויקט ה- BEPS בנושא חובת הגילוי של תכנוני מס אגרסיביים. מדינות האיחוד האירופי מחויבות לאמץ חקיקה שתכלול כללי גילוי ודיווח המפורטים בהנחיה עד לתום שנת 2020, בתחולה רטרואקטיבית על הסדרים בינלאומיים מיום 25.06.2018. בפועל, כמפורט בנספח ז(1) ונספח ז(2) מרבית מדינות האיחוד נמצאות בתהליך אימוץ (סופי או בשלב הטיוטות) של כלל המלצות ההנחיה ובמדינות מסוימות אף הרחיבו את רשימת "סימני ההיכר" (כפי שיוגדרו בהמשך).
ככלל התקן מחיל חובת גילוי על "<u>מתווכים</u>" (INTERMEDIARY) של <u>הסדרים בינלאומיים</u> שנופלים באחד או יותר מ"סימני ההיכר" (HALLMARKS), כהגדרתם בהנחיה.

להלן ההגדרות כפי שמופיעות בהנחיה:

1. **<u>הסדר בינלאומי</u>**

הסדר שנוגע ליותר ממדינה אחת חברת האיחוד האירופי, או שנוגע למדינה אחת באיחוד האירופי ומדינה שאינה באיחוד האירופי, ומתקיים בו **אחד** מהתנאים הבאים:

א. לא כל המשתתפים בהסדר הינם תושבים לצרכי מס באותו תחום שיפוט.
ב. לאחד או יותר מהמשתתפים בהסדר יש תושבות לצרכי מס ביותר מתחום שיפוט אחד.
ג. אחד או יותר מהמשתתפים בהסדר מנהל עסק בתחום שיפוט אחר באמצעות מוסד קבע שנמצא באותו תחום שיפוט אחר וההסדר מהווה חלק מהפעילות של מוסד הקבע, או את מלוא הפעילות של מוסד הקבע.
ד. לאחד או יותר מהמשתתפים בהסדר יש פעילות בתחום שיפוט אחר שבו המשתתף אינו תושב לצרכי מס או שאינו יוצר בתחום השיפוט האחר מוסד קבע.
ה. להסדר יש השפעה אפשרית על חילופי מידע אוטומטיים או לזהות של בעל הזכות שבישר.

2. **<u>"מתווכים" (INTERMEDIARY)</u>**

כל אדם שנתן שירותי תכנון, שיווק, ארגון, הטמעה וייעוץ בשלב כלשהו, החל משלב החשיבה ועד ליישום ההסדר (להלן: "המתווכים"), זאת לרבות:[22]

[22] על פי דברי ההסבר הגדרת "מתווכים" לא תכלול רק בעלי מקצוע השייכים לקבוצה מסוימת כגון: רואי חשבון ועורכי דין, אלא גם נותני שירותים פיננסיים אחרים.

א. יועצים, מנהלי חשבונות/ חשבים, יועצים פיננסיים, עו"ד (לרבות יועצים פנימיים של החברות).
ב. בנקים, נאמנויות, סוכני ביטוח.
ג. חברות החזקה, חברות שפועלות בתחום של ניהול כספים כגון: בנקים להשקעות, קרנות הון סיכון, נותני שירותי ניהול כספי אחרים.

<u>על מנת להיכנס לדרישות הגילוי על המתווך להיות בעל זיקה לאיחוד האירופי כגון:</u>

א. תושב לצרכי מס או מקום ההתאגדות
ב. נוכחות של מוסד קבע או סניף הקשור לאספקת השירות הרלוונטי.
ג. להיות רשום באיגוד יועצי המס או באיגוד מקצועי ליעוץ באיחוד האירופי.

3. <u>"סימני היכר" (HALLMARKS)</u>

קיימים חמישה סימני היכר המחולקים לקטגוריות A עד E כדלקמן:

קטגוריה A – הסדרים בעלי מאפיינים מסחריים. עליהם נמנים, בין היתר, הסדרים בהם חל על המשתתף בהסדר חובת סודיות מול מתווך אחר או מול רשות מס לגבי יתרון המס שבהסדר. בנוסף, הסדרים בהם שכר הטרחה למייצג מותנה בהטבת המס, והסדרים שאינם מותאמים אישית לנישומים – תכנון מדף.

קטגוריה B- הסדרי מס ספציפיים לשם הימנעות ממס. בין היתר, רכישת הפסדים לצורך הפחתת מס, העברת הפסדים לתחום שיפוט אחר. הסדרים שממירים הכנסות להון, מתנות או סוג אחר של רווחים הממוסים בשיעור מס נמוך או אף פטורים ממס. עסקאות סיבוביות דרך גורמים שאין להם פונקציות מסחריות כלומר, עסקאות מלאכותיות.

קטגוריה C- הסדרים שכוללים תשלומים הניתנים לניכוי בין חברות בינלאומיות קשורות, כאשר לפחות אחד מהתנאים הבאים מתקיים:

א. מקבל התשלום אינו תושב לצרכי מס בשום מדינה.
ב. מקבל התשלום הינו תושב לצרכי מס באחת המדינות, אך באותה מדינה שיעור המס נמוך ושואף לאפס.
ג. התשלום הינו למדינה הנכללת ברשימה השחורה של ה- OECD או שמקבל התשלום נמצא במשטר מס מועדף.

בקטגוריה זו יש לדווח גם על מקרים בהם יש ניכוי פחת על אותו נכס במספר תחומי שיפוט או כאשר יש הקלה בשל כפל מס בגין אותה הכנסה ביותר מרשות מס אחת.

קטגוריה D- הסדרים שמחלישים שקיפות בין מדינות כגון העברת כספים תוך כדי ניצול העדר חקיקה או העדר הסכמי חילופי מידע, בתחומי שיפוט שאינם מחויבים בחילופי מידע אוטומטיים בשל פרטי חשבון פיננסי. הקטגוריה כוללת גם הסדרים עם חברות שאין להם פעילות בעלת מהות כלכלית.

קטגוריה E- הסדרים הקשורים למחירי העברה לרבות כאשר אורך הזרוע לא מתקיים, בין היתר:

1. SAFE HARBOUR חד צדדי.
2. העברת נכסים בלתי מוחשיים כשקיים קושי להעריכם (HTVI).
3. העברת FAR שתוצאתה הינה ירידה של 50% ומעלה ברווח התפעולי.

התקן מחיל חובת גילוי על "מתווכים" (INTERMEDIARY) של הסדרים בינלאומיים שנופלים באחד או יותר מ"סימני ההיכר" (HALLMARKS) המוזכרים בהנחיה. קיימות קטגוריות בהן נדרש גם לעמוד <u>"במבחן התועלת העיקרית" –</u> משמעו כאשר היתרון העיקרי של אותו הסדר בינלאומי הוא יתרון מס.

על פי ההנחיה, הדיווח באיחוד האירופי יהיה באמצעות חילופי מידע אוטומטיים על הסדרים בינלאומיים באמצעות רשת תקשורת שיקים האיחוד האירופי (CCN).

במקרים מסוימים כאשר המתווך מנוע מלדווח, בין היתר, בשל חובת סודיות החלה עליו, תחול חובת הדיווח על הנישום.

הסדר אחד יכול לכלול מתווכים רבים.

<u>סנקציות</u> – קיימת ענישה מהותית במקרים של אי עמידה בדרישות הגילוי והדיווח, או במקרה של איחור במועדי הגילוי והדיווח. לדוגמה באנגליה נקבע כי מי שלא גילה ודיווח על הסדר חייב בדיווח, או איחר בדיווח, יוטל עליו קנס של 600 פאונד ליום. בית המשפט מוסמך להגדיל את הקנס עד לסכום של מיליון פאונד.

<u>מסקנות והמלצות</u>

הועדה בחנה ומצאה כי לשם הגברה והעמקת השקיפות בכל הקשור לתכנוני מס בינלאומיים, יש להתאים את חובות הגילוי והדיווח הקיימות בפקודת מס הכנסה, לסטנדרט החדש אשר תופס תאוצה בעולם בדבר שקיפות מס מורחבת. הועדה ממליצה לקבוע כללי דיווח וזאת מתוך רצון להגשים מטרות אלו, כללים אלו יובילו לרמת שקיפות גבוהה יותר בכל הנושאים הנוגעים לתחום הוועדה.
כאמור, במהלך השנים נקבעו כללים לגילוי ולדיווח על מנת לשפר את הכלים העומדים לרשות רשות המיסים ולאפשר לה להגיב לתכנוני המס האגרסיביים. יחד עם זאת, עדיין קיים צורך לחזק את השקיפות במקרים ספציפיים, שכן קיימת חשיבות רבה וקריטית שרשות המיסים תקבל מידע מקיף ורלוונטי לגבי פוטנציאל של תכנוני מס אגרסיביים. בנוסף, בפקודת מס הכנסה קיים סעיף 131(א)(ד5), אשר קובע חובת דיווח בגין 13 פעולות ספציפיות. ברם, מדובר ברשימה סגורה של תכנוני מס, שאינה דינאמית די הצורך ושאינה תואמת את המציאות המשתנה והכלכלה המתפתחת, ולכן לוקה בחסר ואינה מהווה כלי יעיל בידי רשות המיסים לסיכול תכנוני מס. יחד עם זאת, על מנת שלא ליצור כפילויות בין הוראות ההנחיה לדין הקיים, וכן ,על מנת שלא להעמיס חובת דיווח נוספת בעת הזו ומתוך רצון לייעל את התהליך, הועדה מצאה לנכון להמליץ להתאים את סעיפי החוק הקיימים ולהוסיף עליהם במסגרת הוספת פעולות נוספות החייבות בדיווח והרחבת היקף הדיווח. הדבר יאפשר לגשר על פערי המידע הקיימים היום ובדרך זו להביא להגברת השקיפות כנהוג במדינות העולם[23].

הועדה מצאה לנכון להמליץ שהרחבת הדיווח תבוצע באמצעות הכללת נושאים הכלולים בסימני היכר בקטגוריות B-E במסגרת פעולות חייבות בדיווח על ידי הרחבת רשימת הפעולות המותקנת מכוח סעיף 131(ז) לפקודה (כדוגמת - תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006). נוכח קיומו של דיווח על חוות דעת על פי הוראות סעיף 131ד לפקודה, הועדה לא מצאה לנכון להמליץ על הרחבת הדיווח על פי סימן היכר A, ועל שינוי המתווה הקיים בנושא.
<u>הרחבת חובת הדיווח</u>
הועדה ממליצה על הרחבת חובות הדיווח הקיימות לגבי סעיף 131(ז).
<u>תחולת חובת הדיווח</u>
על מנת להבטיח כללי דיווח יעילים שלמים, ללא פרצות, חובת הדיווח תוטל על הנישום המשתתף בהסדר הבינלאומי.

2.2. <u>בעל זכות שבישור</u>

2.2.1. <u>הגדרות חובות הדיווח באשר לנהנים ולבעלי זכות שבישור</u>

1. הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס (להלן : "**הגלובל פורום**") הוא מסגרת רב- צדדית להחלפת מידע בין המדינות החברות בארגון ה- OECD (וגם כאלה שאינן חברות בו) מאז שנת 2000. הגלובל פורום עוסק ביישום תקנים בינלאומיים בנושא שקיפות מס – תקן של חילופי מידע לפי בקשה (EOIR) וכן תקן

[23] ראה נספח ח'1

של חילופי מידע אוטומטיים (AEOI) – והוא מבטיח את יישומם באמצעות מעקבים וביקורות עמיתים שהוא עורך באופן תדיר.

2. כחלק מקידום השקיפות בענייני מס אימץ הגלובל פורום בשנת 2016 את המלצות מספר 24 ו- 25 של ארגון ה- FATF (להלן : "**הארגון**") שמטרתו לפתח ולקדם מדיניות למאבק בהלבנת הון ומימון טרור[24]. המלצות אלו עוסקות בצורך להגביר את השקיפות של ישויות והסדרים משפטיים באמצעות נותני שירותים ומוסדות פיננסיים, כיוון שחוסר היכולת לזהות מיהו הנהנה הסופי בישות או בהסדר משפטי מקשה על היכולת של רשויות למנוע פשיעה[25]. במסגרת המלצות אלו מתבקשות מדינות לוודא שישויות משפטיות והסדרים משפטים אינם מנוצלים לרעה לצרכי הלבנת הון ומימון טרור ופשיעה. לצורך כך מנחה הארגון את המדינות לקיים מאגרי מידע אודות "נהנה סופי" בישויות והסדרים אלו שיהיו נגישים לרשויות הרלוונטיות.

3. המונח "נהנה סופי" או "בעל זכות שביושר"[26], משמעו האדם הטבעי (בשר ודם) המחזיק בבעלות או בשליטה מהותית בישות או הסדר משפטי. לרבות מי שיש לו יכולת להפעיל שליטה אפקטיבית על אדם או הסדר משפטי (כלומר במקרה של שרשרת אחזקות או שרשרת שליטה)[27]. בקרב ישויות משפטיות, הנהנה הסופי יוגדר כאדם בשר ודם המחזיק בבעלות או בשליטה מהותית ישירה או עקיפה באמצעות החזקה באחוז גבוה של מניות או זכויות אחרות (הצבעה, בעלות בחברה, מניות למוכ"ז).

4. עניינה של המלצה מספר 24 היא **"שקיפות ובעלים מוטבים של גופים משפטיים"** והיא מנחה להחזיק מידע אודות הליך היצירה של הגופים וסוגי הגופים הקיימים, הזכויות והחובות שיש להחיל על ישויות והסדרים משפטיים הקיימים במדינה וכן הליך איתור הנהנה הסופי שצריך להיות זמין לציבור. כך, מדינות צריכות לוודא כי מידע אודות הנהנה הסופי בחברה יהיה קיים אצל החברה או שיהיה זמין לה וכן שיהיה זמין לרשויות בעת הצורך. ניתן לקיים הוראות אלו על ידי יצירת מאגר מידע מדינתי או מאגר פרטי בתוך חברה/ בורסה/ מוסד פיננסי ובלבד שהמדינה מפקחת על נגישות המידע ועל עדכניותו, אך ככל העיקר מסתכם בכך "...[ש]*הרשויות המוסמכות, ובמיוחד הרשויות לאכיפת החוק, צריכות להיות בעלות כל הסמכויות הנדרשות בכדי לקבל גישה מהירה למידע הבסיסי ולמידע על הבעלים המוטבים המוחזק על ידי הצדדים הרלוונטיים*".

5. עניינה של המלצה מספר 25 הוא "**שקיפות ובעלות מוטב של הסדרים משפטיים**" והיא מנחה את המדינות לוודא כי קיים אצלן מידע זמין בהסדרים משפטיים בכלל ובנאמנויות בפרט. כך, מדינות נדרשות לוודא כי נאמנים בנאמנויות מפורשות (express trusts נאמנות שיש בה הסדר משפטי רשמי) יחזיקו במידע מדויק ועדכני אודות יוצר הנאמנות, הנאמן, הנהנה, ואנשים אחרים בעלי שליטה ישירה וממשית בנאמנות וכי מידע זה יהיה זמין לרשויות ללא כל מניעה משפטית וכמו כן שמוסדות פיננסיים ונותני שירות עסקי יוכלו לספק, על פי דרישה, מידע אודות נהנה סופי ונכסים המוחזקים בנאמנות, ללא כל מניעה משפטית.

---

[24] ארגון ה- FATF הוא גוף בין-ממשלתי הקובע מדיניות שעניינה קידום רפורמות חקיקה ורגולציה לצרכי מאבק בהלבנת הון, מימון טרור ואיומים אחרים הקשורים לשלמות המערכת הפיננסית הבינלאומית.

[25] להרחבה ראו: http://www.fatf-gafi.org/documents/news/transparency-and-beneficial-ownership.html

[26] המונח 'נהנה סופי' דומה במהותו למונח 'בעל זכות שביושר' (Beneficial Owner) המשמש כדי לבחון את הזכאות למתן הקלות שבאמנות למניעת כפל מס. כידוע, המונח בעל זכות שביושר אינו מוגדר באמנה או בדברי ההסבר שלה והוא נתון לפרשנות בהתאם לדין הפנימי של כל מדינה. בישראל אין מונח מוגדר בחוק. להרחבה ראו חוזר מס הכנסה 22/2004 של היחידה למיסוי בינלאומי שעניינו "בעל זכות שביושר".

[27] "Beneficial owner refers to the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement".

6. בהתאם להמלצות הארגון, גורמים שלא יעמדו בחובות נגישות המידע על נהנים סופיים יהיו חשופים להטלת סנקציות.

<u>הליקוי בחקיקה</u>

1. המלצות 24 -25 של ארגון FATF הפכו להמלצות מחייבות עם אימוצן ע"י הגלובל פורום בשנת 2016. בימים אלה נערכת ביקורת על ישראל על ידי הגלובל פורום וקרוב לוודאי שנושא זה ימצא כליקוי במסגרת הביקורת.
2. נאמר ראשית כי מדובר <u>בחקיקה רחבה יותר מחקיקה פיסקאלית בלבד</u> הנוגעת ברובה לתחומי איסור הלבנת הון ולכן יש צורך בשיתוף פעולה הן עם הרשות לאיסור הלבנת הון והן עם רשות התאגידים. כך למשל, אחת הדרישות המרכזיות בהמלצה מספר 24 היא שהמידע יהיה נגיש לציבור. יצירת חובת דיווח לרשויות המס (ולא לגוף אחר כגון רשות התאגידים למשל) תמנע את יישום המלצה זו במלואה.
3. בנוסף, יש צורך להחיל דרישות רגולטוריות בתחום התאגידי וההסדרים המשפטיים לפיהן יוחזק מידע עדכני באופן שוטף על ידי הישויות וההסדרים עצמם – דרישה שאינה נוגעת לתחום הפיסקאלי.
4. קושי נוסף בהקשר של חילופי מידע בענייני מסים נעוץ בחובת הסודיות הקבועה בסעיף 31א לחוק איסור הלבנת הון הקובע כי:
"31א. (א) אדם שהגיע אליו מידע לפי פרקים ג', ד', או ד'2, תוך כדי מילוי תפקידו או במהלך עבודתו, ישמרנו בסוד, לא יגלה אותו לאחר ולא יעשה בו כל שימוש, אלא לפי הוראות חוק זה או לפי צו בית משפט; העובר על הוראות סעיף קטן זה, דינו – מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין."
5. אי לכך, למרות שהגדרות לבעל שליטה ולנהנה קיימות בחוק איסור הלבנת הון אין אפשרות לקבל את המידע מן המוסדות הפיננסיים לגבי בעלי שליטה או נהנים, למעט במקרה בו יש צו בית משפט המתבקש לפי הדין הפלילי. דהיינו, שיתוף המידע בין הרשויות במדינת ישראל מוגבל על פי החוק, בשונה מהמלצות הגלובל פורום המדברות על מצב בו ישנו שיתוף מידע באופן סדיר (לרבות אוטומטי) או לכל הפחות ישנה זמינות למידע ללא מגבלות.

2.2.2. <u>המלצות לתיקון חקיקה:</u>

2.2.2.1.<u>התאמת המלצה 24 לתיקון חקיקה</u>

הועדה ממליצה על תיקון חקיקה אשר מטרתו להתאים את חובות הדיווח הקיימות לחובות הדיווח הנדרשות בהתאם להמלצה 24 כפי שפורטה לעיל, כך שהמידע בדבר "בעל הזכות שבישר" יהא זמין ברשות המסים.
לשם השגת המטרה לעיל, יש לקבוע בחקיקה חובת דיווח קבועה (אוטומטית) של מידע אודות נהנים או בעלי שליטה (כפי שיוגדרו בהמשך) לרשות המסים - בדומה לבעלי מניות המופיעים בדוח השנתי - במסגרת הדו"ח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה והתקנות מכוחו המגדירות את היקף חובת הדיווח. כמו כן, במידת הצורך ניתן יהיה לדרוש מידע זה על ידי שימוש בדרישת מידע פרטנית לפי סעיף 135 לפקודה.
בנוסף, יש להחיל חובת דיווח על תושבים ישראלים לגבי היותם נהנים סופיים/ בעלי הזכות שבישר או בעלי שליטה (כפי שיוגדרו להלן) בחברות זרות בדומה לדיווח בטופס 150 על החזקה בחברות זרות. דיווח זה יכול להיות דיווח משלים למידע שמוחזק במדינות אחרות שעל ידי הצלבתו במסגרת חילופי מידע ניתן יהיה להגיע לנהנה הסופי בתאגיד.

בעל שליטה

המונח "בעל שליטה" קיים בפקודת מס הכנסה במספר סעיפים אך יש להתאימו להגדרה הקיימת בחוק איסור הלבנת הון בהתאם לנוסח המוצע:
הגדרת "בעל שליטה" לעניין פרק זה/סעיף זה:

(1) יחיד בעל היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, בין לבד ובין יחד עם אחרים או באמצעותם, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות יכולת הנובעת מתקנון התאגיד, מכוח חוזה בכתב, בעל פה או באופן אחר, או יכולת הנובעת מכל מקור אחר, ולמעט יכולת הנובעת רק ממילוי של תפקיד של נושא משרה בתאגיד;
(2) מבלי לגרוע מכלליות האמור בפסקה (1), יראו יחיד כבעל שליטה בתאגיד אם הוא מחזיק 25% או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, ואין אדם אחר המחזיק אמצעי שליטה מאותו הסוג בשיעור העולה על שיעור החזקותיו; לעניין זה, "החזקה" – לרבות החזקה יחד עם אחרים כמשמעותה בחוק ניירות ערך;
(3) בלי לגרוע מכלליות האמור בפסקאות (1) ו-(2), בתאגיד שבו אין יחיד כאמור בהן, יראו כבעל שליטה את יושב ראש הדירקטוריון בחברה ונושא משרה מקביל וכן את המנהל הכללי, ואם אין כאלה – את נושא המשרה שיש לו שליטה אפקטיבית בתאגיד;

נהנה סופי או בעל הזכות שביושר

יש צורך להגדיר מיהו 'נהנה סופי' או 'בעל זכות שביושר' באופן שיהיה תואם לנדרש בהמלצות. אחת האפשרויות היא לעשות שימוש בהגדרת נהנה הקיימת בחוק איסור הלבנת הון או להפנות אליה:
"נהנה- אדם שבעבורו או לטובתו מוחזק הרכוש או נעשית פעולה ברכוש, או שביכולתו לכוון פעולה ברכוש, והכל במישרין או בעקיפין, ולעניין תאגיד – גם בעל שליטה בתאגיד;

2.2.2.2. <u>התאמת המלצה 25 לתיקון חקיקה</u>

1. עיקרה של המלצה זו עוסק בנאמנויות ובמסגרתה מדינה צריכה לדרוש מנאמנים של נאמנות מפורשת להחזיק במידע מדויק ועדכני על "זהות יוצר הנאמנות, הנאמן(ים), המגן (אם קיים), המוטבים (beneficial owner) או סוג של מוטבים, וכל אדם טבעי אחר הממשם שליטה אפקטיבית מוחלטת על הנאמנות".
2. יש לקבוע כי על נאמן בנאמנות, נאמנים בנאמנויות מפורשות (express trusts נאמנות שיש בה הסדר משפטי רשמי) תחול החובה להחזיק במידע מדויק ועדכני אודות יוצר הנאמנות, הנאמן, הנהנה, ואנשים אחרים בעלי שליטה ישירה וממשית בנאמנות. מידע זה יהא זמין לרשות המסים ללא כל מניעה משפטית. חובה זו תחול גם על מוסדות פיננסיים ונותני שירות עסקי כך שיוכלו לספק, על פי דרישה, מידע אודות נהנה סופי ונכסים המוחזקים בנאמנות, ללא כל מניעה משפטית.
3. אי עמידה בחובת החזקת הדיווח, המתוארת לעיל תגרור אחריה סנקציה.

2.2.2.3.<u>תיקון סעיף 75טו(ה) לפקודה</u>

במסגרת דיוני הועדה הוצע לתקן את סעיף 75טו(ה) לפקודה, זאת על מנת לאפשר לרשות המסים לקבל מידע כחלק מהתאמה לסטנדרט הבינלאומי, שכן נושא זה נמצא כליקוי בדוח הגלובל פורום שנערך על ישראל לשנת 2014 ומדינת ישראל נדרשה והתחייבה לתקן את הליקוי. הומלץ להוסיף הוראה לפיה תחול חובת דיווח על הנאמן בדבר כל מידע הנדרש על ידי רשות המסים. הנושא נדון במסגרת דיוני הועדה והוסכם כי נושא זה יועבר לדיון בועדת המשך יעודית שתוקם בנושא תיקוני חקיקה מוצעים לפרק הנאמנויות.

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

שיטת המס הנהוגה בישראל הינה השיטה הדו שלבית.
חבר בני אדם הפועל בישראל, יהא חייב במס על הכנסותיו בהתאם לסעיף 126 לפקודה. בהתאם להוראות הדין הקיים, לא ניתן לחייב חבר בני אדם זר הפועל בישראל במיסוי דו שלבי בדומה לחבר בני אדם תושב ישראל.
כפועל יוצא מכך, נוצר חוסר ניטרליות בהשוואה בין פעילות בישראל באמצעות חבר בני אדם תושב חוץ (אותה ניתן לחייב במס רק בגין רובד המס הראשון ברמת החברה ובשיעור מס חברות) אל מול פעילות בישראל באמצעות חברה תושבת ישראל (החבה במס בשני רובדי המס בשיעור השקול לשיעור המס השולי), אל מול פעילות של יחידים תושבי חוץ בעלי הכנסה בישראל (החבה במס בישראל בשיעור המס השולי).
יצויין כי ישנן מדינות בהן קבועות הוראות רגולטוריות המחייבות תושבי חוץ לפעול באותה מדינה באמצעות חברה מקומית, דבר המייתר את הצורך במס סניף.
בפקודת מס הכנסה ובחוק החברות בישראל[28] לא קיימת הגדרה לסניף. בהתאם להגדרתו הלשונית, הסניף הינו ביטוי לפעילותו של חבר בני אדם באמצעות שלוחה. לצרכי פרק זה, סניף של חבר בני אדם תושב חוץ בישראל הינו כל פעילות של חבר בני אדם תושב חוץ, בין אם עסקית ובין אם לאו, שלא באמצעות חברה מקומית שבהחזקתו.
מס סניף הינו מס המוטל על רווחיה של החברה תושבת החוץ כשלב נוסף במיסוי, כאשר בשלב הראשון חל מס חברות במדינת המקור על הכנסתה החייבת של החברה תושבת החוץ שהופקה באותה המדינה באמצעות הסניף.
המטרה לשמה יוטל מס הסניף הינה יצירת שלב מיסוי נוסף כך שהמיסוי יהפוך לדו שלבי. פועל יוצא מכך הוא השוואת אופן הטיפול בהיבט המיסוי בין חברה תושבת חוץ הפועלת באמצעות חברת בת מקומית לבין פעילות חברה תושבת חוץ באמצעות סניף, כך שבשתי דרכי הפעילות יחול מיסוי דו-שלבי, ובהתאם לכך יצירת ניטראליות מיסויית.
בנוסף על מס החברות, בעלי מניות של חבר בני אדם תושב ישראל מחוייבים במס בישראל בגין חלוקת דיבידנד מאותו חבר בני אדם. יוער, כי בעלי מניות ישראלים של חבר בני אדם זר, חייבים במס בישראל על דיבידנד המתקבל בידם אף לגבי רווחים שנוצרו מחוץ לישראל.
בחלק ממדינות העולם יצר המחוקק הקבלה בין חלוקת דיבידנד המתבצעת בגין רווחי חבר בני אדם, לבין מצב בו חבר בני אדם זר מנהל מקום עסקים קבוע במדינה ("סניף"), ומעביר את אותם רווחים שנוצרו לו אל מחוץ לסניף. באופן זה מוטל מס נוסף על אותם רווחים שנוצרו מן הפעילות העסקית של הסניף, וזאת למרות שאלו טרם חולקו כדיבידנד לבעלי המניות בחברה.
כלומר, התפיסה שבבסיס מס הסניף הינה שיש להטיל מס על חבר בני אדם תושב חוץ הפועל במדינה באמצעות סניף, בשיעור הבא להקביל הן לשיעור מס החברות המוטל באותה מדינה והן לשיעור המס שהיה מוטל על הדיבידנד, לו הסניף היה פועל כחברה נפרדת, מקומית.
הועדה שקלה האם יש מקום לייבא לישראל הוראות דומות.

הוראות הדין הפנימי

הדין הקיים כיום במדינת ישראל אינו מטיל חבות מס על רווחי סניף של חברה תושבת חוץ, למעט במקרה של חברה תושבת חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר בהתאם לסעיף 52 לחוק לעידוד השקעות הון[29], ואשר נהנתה מהטבות מס על פי אותו חוק, לפיו יוטל מס נוסף בשיעור של 15% על ההכנסה החייבת לאחר מס חברות (שהוטל כאמור בשיעור מופחת). יוער, כי המסלול המדובר אינו קיים עוד, וכיום נדרש שימוש בתאגיד ישראל על מנת ליהנות מהטבות חוק עידוד השקעות הון.

[28] חוק החברות, תשנ"ט-1999.
[29] חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

סניף של חברה תושבת חוץ הפועל כיום בישראל כפוף למס חברות בלבד (מיסוי חד שלבי) על ההכנסה החייבת שהופקה על ידו, וכן קיימת לו חובת דיווח שנתית. הרווחים המחולקים ע"י חברה תושבת חוץ לבעלי המניות אינם בבסיס המס בישראל (למעט חלוקה לבעלי מניות תושבי ישראל) ואינם חייבים במס בישראל.

<u>מס סניף בדינים הזרים</u>

הועדה סקרה את מדיניות הטיפול במס סניף במדינות רבות בעולם. מהסקירה עולה, כי ניתן לחלק את אופן ההתייחסות למיסוי סניף בדינים הזרים בצורות הבאות:

1. **<u>מס על רווחי הסניף (Branch Profit Tax)</u>**

המס חל על ההכנסה החייבת המתואמת לאחר מס חברות. המס חל גם במידה ולא הועברו בפועל תשלומים למשרד הראשי במדינה האחרת ורואים ברווחים אלה כאילו חולקו בסוף שנת המס. בד"כ, שיעור המס שיחול הוא שיעור המס החל על דיבידנד, למעט מקרים בהם נקבע שיעור מס אחר באמנה למניעת כפל מס (להלן: "**האמנה**"). קיימות מדינות אשר פוטרות ממס רווחי סניף סניפים בעלי מחזורים הנמוכים מהסף הקבוע באמנה (ראה אמנה קנדה וארה"ב). הדיווח ותשלום המס מתבצעים יחד עם הדיווח השנתי.
במדינות מסוימות המחילות מס על רווחי הסניף קיים מנגנון הפחתה של מס הסניף (ארה"ב, קנדה, צרפת, קוריאה הדרומית), כך שהשקעה חוזרת של הרווחים בנכסי הסניף מפחיתה את הרווח שבגינו ישולם מס הסניף. קרי, גידול בהון העצמי של הסניף מביא לקיטון ברווחים החייבים במס סניף.
בארה"ב חל מס גם על ההפרש בין הריבית שיוחסה לסניף ע"י החברה האם לריבית ששולמה בפועל על ידה, וכן ישנה חובת ניכוי במקור של תשלומי ריבית בידי הסניף למלווים זרים.
בצרפת לא ניתן לנכות הוצאות תמלוגים וריבית ששולמו למשרד הראשי על ידי הסניף ונוסף על כך, חל ניכוי במקור בשיעור מס חריג (75%) על העברות של ריבית ותמלוגים לחברה זרה אשר אינה חתומה על אמנה למניעת כפל מס ושהינה אחת מהמדינות המוגדרות ככאלה שאינן משתפות פעולה.

2. **<u>מס בגין העברת רווחי הסניף מהסניף למשרד הראשי (Branch Remittance Tax)</u>**

מס בגין העברת רווחים **בפועל** מהסניף למשרד הראשי במדינה האחרת. בד"כ שיעור המס שיחול הוא שיעור המס החל על דיבידנד, למעט מקרים בהם נקבע אחרת באמנה.
בספרד, המחילה מס כאמור, לא ניתן לנכות הוצאות תמלוגים, ריבית, עמלות ועזרה טכנית ששולמה למשרד הראשי לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס סניף.

3. **<u>מס חברות שונה</u>**

ישנן מדינות המחילות מס חברות גבוה יותר על סניף של חברה זרה מאשר המס שחל על חברות מקומיות, ולא חל מס נוסף על רווחי הסניף. מדיניות זו קיימת במספר מועט מאוד של מדינות.

4. **<u>אי החלת מס סניף</u>**

לא קיים מס על רווחי הסניף ולא מנוכה מס בגין העברות הרווחים למשרד הראשי. מספר רב של מדינות אינו מחיל מס סניף כלל, ביניהן מרבית מדינות אירופה (מלבד צרפת וספרד).
תמצית מתוצאות הסקירה מופיעות בטבלה המצורפת כ**נספח ט1** לדוח זה. בטבלה מופיע מדגם מדינות ומצוין אופן הטיפול במדינות השונות למיסוי סניף.

<u>ההסדר שנקבע באמנות למניעת כפל מס עם ישראל</u>

החלת מס הסניף כפופה לאמנות עליהן חתומה מדינת ישראל ולהוראות מפורשות בהן, לפיהן ניתן להחיל מס סניף או להוראות הקובעות כי אין מניעה להחיל את מס הסניף. בחלק מהאמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל קיימות הוראות הנוגעות לזכות מדינת המקור לחייב במס את הרווחים הבלתי מחולקים של סניף, ובחלקן נקבע במפורש כי אין מניעה להחילו.

במצב הקיים, במדינות המחילות מס סניף נוצרת אסימטריה בין חברות ישראליות הפועלות במדינות אלו וחל עליהן מס סניף, לעומת חברות זרות מאותן מדינות הפועלות בישראל באמצעות סניף ועליהן לא חל מס שכזה.
לאור האמור לעיל, החלת "מס סניף" בדין הישראלי תאפשר להטילו על רווחים של חבר בני אדם תושב חוץ מהמדינות הבאות:

1. מדינות אמנה שבהן ישנה הוראה המאפשרת החלת מס סניף או שישנה הוראה הקובעת כי אין מניעה להחלת מס סניף בהתאם לשיעורים הקבועים באמנה.
2. מדינות העולם שמדינת ישראל אינה חתומה עמן על אמנה למניעת מיסי כפל.

<u>שיקולים בעד הטלת מס סניף</u>

השיקולים ששקלה הועדה בעד הטלת מס סניף הינם:

- יצירת ניטראליות לצרכי מס בין פעילות בישראל באמצעות חברה תושבת ישראל לבין פעילות באמצעות סניף. כפי ששימוש בחבר בני אדם תושב ישראל יביא לחיוב בישראל הן של מס החברות והן של מס בגין דיבידנד, הרי שאף בפעילות ישירה של חבר בני אדם זר בישראל ייחשף אותו חבר בני אדם לשתי רמות מס.
- החלת מס סניף תתקן את האסימטריה הקיימת כיום בחבות המס בין חברות ישראליות שפועלות באמצעות סניף במדינות המחילות מס סניף ובאמנה עימן נכללת הוראה שלא מונעת החלת מס סניף, לבין חברות תושבות חוץ מאותן המדינות הפועלות בישראל באמצעות סניף.
- מס סניף יצור תמריץ ויעודד את המשך ההשקעה והפיתוח בישראל מאחר וכל עוד ההון מושקע חזרה בפעילות בישראל, לא יחול מס סניף. ניתן להחיל מס סניף בצורה כזו שרק כאשר תזוהה יציאה של הון מחוץ לבסיס המס הישראלי תקום חבות במס.
- ההטבה שמנוצלת על ידי חברות זרות שפועלות באמצעות סניף היא הטבה שמהווה פרצה בדיני המס שנוצרה כתוצאה מהעדר התייחסות מפורשת בחוק לפעילות באופן הזה, ואינה הטבה שהייתה כוונה ליצירתה. היכן שרצה המחוקק לעודד השקעות בישראל (לדוגמה החוק לעידוד השקעות הון) או לאפשר פטור ממס, קבע זאת במפורש. אף תיקן את החוק כדי שההטבה תתאפשר רק לחברות שהתאגדו בישראל ולא לצורות פעילות אחרות.
- מס הסניף יצור השוואה בין חבות המס השולי שהיה מוטל אילו היו בעלי המניות היחידים הזרים פועלים במישרין בישראל ויגשים את עקרונות המיסוי הדו שלבי הנהוג בישראל. מס הסניף ימנע את האפליה בין המס החל על תושב ישראל המעניק שירותים לבין המס החל על תושב חוץ הפועל בישראל באמצעות סניף של חברה זרה.
- מס סניף ימנע מצבי ניצול לרעה כאשר יחיד תושב חוץ המעניק שירותים באמצעות חברת מעטים זרה, וכל הרווח ימוסה בשיעור של 23% בחברה הזרה.
- מס הסניף יחול במלואו בעיקר על חברות זרות הפועלות ממדינות איתן אין למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס ויקשה על תכנוני מס לא לגיטימיים.
- על חברות ממדינות איתן יש למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס המאפשרת את החלת המס, יחול לרוב מס סניף מופחת משמעותית בהתאם לקבוע באמנה.
- כיום שיקולי מס תומכים בשימוש בסניף לצורך פעילות בישראל. הטלת מס סניף עשויה לעודד חברות זרות להקים חברות בת ישראליות לצורך פעילותן ובכך לפתח את התעשייה והכלכלה המקומית.
- במידה ויחוקק מס סניף רשות המיסים תוכל לאמץ גישה לפיה שככל ומדינת ישראל מחילה מס סניף, הרי שינתן זיכוי בגין מס סניף שיחול על סניפים של חברות ישראליות הפועלים מחוץ לישראל.
- מס הסניף יגדיל את גביית המס ואת בסיס המס כפועל יוצא מכך שיחול שלב מס נוסף במיסוי שלא חל קודם לכן. הגדלת בסיס המס וגביית המס עשויים להקטין את יוקר המחיה.
- מספר מדינות מובילות חוקקו מס סניף במטרה לסגור פרצות מס הקיימות בפעילות באמצעות סניף וכדי לעודד פעילות מקומית דרך חברות מקומיות. יוער כי פעילות

באמצעות חברה מקומית תאפשר את המצבים בהם מדינות זרות אינן מאפשרות זיכוי בגין מס סניף. נוסף על כך, פעילות בישראל באמצעות חברה מקומית תאפשר את ההגנות המשפטיות הקיימות לחברה שאינן קיימות לסניף.

<u>שיקולים נגד הטלת מס סניף</u>

השיקולים ששקלה הועדה נגד הטלת מס סניף הינם:

- הפרשי המס, היוצרים כביכול חוסר ניטראליות, עניינם במיסוי נוסף של חלוקת הרווח אל מחוץ לתאגיד הישראלי אל בעלי מניותיו, ועניינם במיסוי בעלי המניות על השקעתם ולא בהטלת מס נוסף על עצם הפעילות העסקית. במקרה של סניף חלוקת רווח לבעלי המניות אינה מתבצעת.
- תוצאתה המעשית של הטלת מס סניף הינה הגדלת שיעור המס המוטל על תאגידים זרים המבקשים לפעול בישראל. קיים חשש כי מס הסניף לא יינתן כזיכוי כנגד מסי החברות שיוטלו במדינת התושבות של התאגיד (וזאת בניגוד למס החברות המוטל בישראל).
- כמו-כן מתבצעת הגדלה אפקטיבית נוספת של שיעור המס המוטל על הפעילות בישראל נוכח הטלת מס נוסף בידי בעלי המניות בתאגיד הזר על חלוקת הדיבידנד בפועל מהתאגיד הזר (מיסוי המתקיים כמעט בכל מדינות העולם). קיים חשש לפיו מס הסניף אינו ניתן לזיכוי אף כנגד מס זה, ובפועל יוצא מכך עלולים בעלי המניות הזרים לשלם מס העולה משמעותית על המס שהיה מוטל אם היו פועלים במישרין בישראל. לשם הדוגמה, הטלת מס סניף על פעילות חברה זרה שאינה תושבת מדינת אמנה, צפויה להביא למס ישראלי בשיעור של כ- 46% על פעילות החברה, אשר כחציו יתכן ואינו ניתן לזיכוי כנגד מס זר, וכן למס נוסף על חלוקת הרווחים מהחברה לבעלי מניותיה, באופן שהמס הכולל יעלה על 50%. כלומר, הדבר עלול להפוך במקרים רבים את ההשקעה בישראל לכדאית פחות.
- הגדלת שיעור המס האפקטיבי, בעקבות הטלת מס סניף על פעילות בישראל, עלולה להביא לפגיעה בפעילות גופים זרים בישראל שכן יתכנו השפעות כלכליות.
- לפני הטלת מס הסניף, ראוי לבצע עבודת מחקר כלכלית המציגה את תוספת הגבייה הצפויה מהטלת מס סניף, ככל שתהא (ובפרט נוכח צמצום אפשרי של פעילות חברות זרות בישראל לאור הטלת המס), אל מול הפגיעה הפוטנציאלית באטרקטיביות מדינת ישראל להשקעות זרות כתוצאה מהטלת מס זה.
- השימוש בסניף או בחברה ישראלית אינו נובע משיקולי מס בלבד, אלא משלב שיקולים מסחריים ותאגידיים נוספים כגון שיקולי בנקאות ומימון, אופי המיזם כאשר הינו חד פעמי ועוד.
- אל מול שיקולי המס התומכים בשימוש בסניף במקום בחברת בת (אי תשלום מס על חלוקת דיבידנד), קיימים שיקולים תפעוליים ומסחריים שונים התומכים ומעודדים הקמת חברות ישראליות לצורך פעילות בישראל. במסגרת זו אף לצרכי מס העניק המחוקק הישראלי יתרונות פיסקאליים שונים, לפעילות באמצעות חברה שהתאגדה בישראל, כדוגמת שיעורי מס והטבות על פי חוק עידוד השקעות הון.
- ההנחה הינה כי תאגידים זרים רבים הפועלים בישראל, פעילותם העסקית מבוצעת באמצעות חברות בנות ישראליות, ולא באמצעות הקמת סניפים (לא נבדק אמפירית).
- מהבדיקה ההשוואתית שנערכה בעולם התברר כי מס סניף אינו מוטל במרבית מדינות העולם.
- בארצות הברית שבה קיימות השקעות ישראליות מהותיות קיים מס סניף, אך הוא אינו מוטל במקרה של השקעת הרווחים בפעילות הסניף וכן אינו מוטל במקרים של הפסקה מוחלטת של פעילות הסניף.
- לא הובהר היקפה המעשי של האסימטריה הקיימת במדינות המטילות מס סניף על רווחי חברות ישראליות, וזאת בפרט נוכח אפשרות החברה הישראלית להקים חברת בת באותה מדינה.

- הטלת מס סניף בישראל, וההכרה במיסוי דו שלבי על רווחי תאגיד בטרם חלוקתם לבעל המניות, צפויה לחייב מתן זיכוי מס זר בגין מסי סניף המוטלים מחוץ לישראל.
- בשנים האחרונות לא הסתמנה הרחבה עולמית של הטלת מס הסניף, אלא מגמות המיסוי הבינלאומי דווקא בוחנות דרכים אחרות לחלק את עוגת המס בין המדינות, וזאת ביוזמות רב לאומיות שונות, אשר מס סניף אינו נמנה עליהן.

לאור האמור לעיל, הועדה החליטה שלא להכריע בהמלצתה בעד או נגד הטלת מס סניף בישראל. הועדה ממליצה כי במסגרת בחינת הטלת מס סניף תיערך בחינה כלכלית ממצה בדבר השלכות פוטנציאליות של הטלת מס זה על פעילות והשקעות תאגידים זרים בישראל, וזאת אל מול יתרון המס הפוטנציאלי מהטלתו.

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

המלצות

בחלוף יותר מעשור לתחולתו של תיקון 168, מצאה הועדה לבחון באם התיקון לחוק הגשים את מטרתו, באם יש מקום להמשיך ולהעניק את ההקלות לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק במתכונתן המקורי או שמא יש מקום לשינוי ולעדכון וזאת על סמך הניסיון שנצבר, הביקורת שנמתחה על מדינת ישראל בנושא והתאמתן לעת הנוכחית. יתרה מזאת, הועדה חפצה לתקן ולהתאים את החקיקה גם בעקבות הליקויים שנמצאו במסגרת ביקורת מבקר המדינה וכן כדי להתאים את החקיקה לאמות המידה הבינלאומיות בנושא.
הועדה ממליצה לבחון יחד עם גורמים נוספים את נכונות השארת הטבות המס הניתנות בדין לעולים החדשים, תושבים חוזרים ותיקים ותושבים חוזרים.
הועדה ממליצה על ביטול כל ההוראות העוסקות בפטור מדיווח כפי שיפורט בפרק חובות הדיווח.

עמדת לשכת עורכי הדין

לשכת עורכי הדין מתנגדת להטלת חובת דיווח על עולים חדשים ותושבים חוזרים. הלשכה סבורה שכבר היום רשויות המס רשאיות בעת קיומו של צורך אמיתי, מוצדק ופרטני (לדוגמה במקרה בו קיים חשש שהעולה החדש מסתיר נכסים של תושבי ישראל או שביצע עבירות של הלבנת הון) לבקש מעולים חדשים לספק מידע על הכנסותיהם ונכסיהם בחו"ל. הלשכה מסכימה כי ניתן להבהיר בחקיקה העיקרון האמור.
הטלת חובת דיווח גורפת על עולים חדשים ותושבים חוזרים מהווה חסם לעליה ישראל. לחובת הדיווח האמורה אין כל תכלית כלכלית כיוון שממילא ההכנסות אינן חייבות במס והיא מהווה נטל בירוקרטי מיותר. חובה כאמור אף אינה מקובלת במדינות אחרות החברות ב OECD - דוגמת אנגליה, שוויץ ואיטליה בהם קיימים משטרי מס דומים המעניקים הטבות לתושבים חדשים.

פרק י': אי התאמות היברידיות

רקע

ההבדלים המשמעותיים בשיטות המס הקיימות במדינות שונות בעולם, יצרו אפשרויות לשחיקת בסיס המס על ידי ניצול מצבים של חוסר התאמה בטיפול המיסוי בישויות מסוימות, במכשירים פיננסיים שונים ובתשלומים הנובעים מהם. לאור ריבוי תכנוני המס בעולם (כדוגמת "הסנדוויץ' האירי הכפול") ולאור שחיקת בסיס המס שגרמה לאובדן הכנסות ממיסים של המדינות, המוערך ע"י ארגון ה-OECD בכ- 100-240 מיליארד דולר לשנה (המהווים בין 4%-10% מסך הכנסות המיסים הגלובליות מתאגידים בעולם), הצביעו מדינות שונות בעולם על הצורך בנקיטת צעדים להתמודדות עם התופעה.

כתגובה, הוחלט ברמת ארגון ה- OECD ומדינות ה-G20 על הקמת פרויקט משותף- פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), במסגרתו נבחנו צעדים ופורסמו 15 דוחות שמטרתם מניעת הסטה ושחיקה של בסיס המס במדינות השונות. אחד מהצעדים שהוקצה לו דוח מיוחד היה נושא הסדרי אי התאמה היברידיים.

בחודש מרץ 2012 פרסם ארגון ה- OECD דוח ראשוני בנושא "אי התאמות היברידיות".

"אי התאמות היברידיות" מתייחסות למקרים בהם תכנון מס מוביל לשחיקת בסיס המס בעסקאות בקבוצת חברות או בין צדדים שאינם קשורים, וזאת כתוצאה משונות בין המדינות בכל הנוגע לטיפול, לסיווג ולהתייחסות לישויות מסוימות, למכשירים פיננסיים שונים ולתשלומים הנובעים מהם.

במסגרת הדוח הראשוני נבחנו תכנוני המס השונים המבוססים על שימוש באי התאמה היברידית והוצעו מספר המלצות בנושא. בחודש אוקטובר 2015 פורסם דוח סופי בנושא "אי התאמות היברידיות" (להלן- "**Action 2**" או "**הדוח**"), הקובע המלצות לתיקון אמנות והמלצות לקביעת כללים בדין הפנימי לנטרול ההשפעה של הסדרי אי התאמה היברידיים שבוצעו בין במישרין ובין בעקיפין. במסגרת דוח ועדה זה נציג את ההמלצות לכללים בדין הפנימי בלבד.

הוראות Action 2 מתייחסות לשני מצבים: האחד, מצב בו שתי מדינות או יותר מיישמות את את הוראות Action 2 , והשני בו רק אחת מהמדינות מיישמת את הוראות Action 2 .

לפיכך, ההמלצות מחולקות לפעולות עיקריות ולפעולות משניות שיש לנקוט במקרים של אי-התאמה. במקרים בהם לא ננקטו הפעולות העיקריות יש לנקוט בפעולות משניות.

בחודש מאי 2017 ובעקבות Action 2, פרסם האיחוד האירופאי הנחייה מספר 2017/952, המחייבת את המדינות החברות באיחוד האירופי, בנושא התמודדות עם הסדרים היברידיים (להלן: -"**ATAD 2**"), המאמצת את הוראות Action 2- ומוסיפה **<u>המלצה נוספת</u>** הנוגעת למוסד קבע. מועד תחילת יישום הוראות ATAD 2 הינו מיום 1.1.2020, למעט הוראה אחת שיש ליישמה החל מיום 1.1.2021.

להלן הגדרות רלוונטיות לצורך המלצות הועדה:

<u>פרק ההגדרות:</u>

1. הגדרת "**אדם**": כל אדם (person) או ישות משפטית, או גוף לא מאוגד של ישויות (persons) וכן נאמנות.
2. הגדרת "**צד קשור**" כהגדרתה בהמלצה מספר 11 ל-Action 2: הצדדים יטופלו כ"צדדים קשורים" אם יתקיים אחד מהתנאים הבאים:
   a. אם אדם (person) מחזיק בשיעור החזקה של 25% או יותר מהזכויות בישות.
   b. אם אדם מחזיק בשיעור של 25% לפחות בזכויות של שתי ישויות.
   c. אם הצדדים נמצאים תחת אותה קבוצת שליטה (control group). מצב של קבוצת שליטה יתקיים אם יחולו התרחישים הבאים:
      i. הצדדים מאוחדים בדוחות הכספיים.
      ii. אם לאדם (person) שליטה מהותית (effective control) בצד השני, או אם לאדם שלישי שליטה מהותית בשני הצדדים.

iii. אם לאדם קיימת החזקה בשיעור של 50% לפחות בצד השני, או אם לצד שלישי קיימת החזקה בשיעור של 50% לפחות בשני הצדדים. או;
iv. הצדדים נחשבים לצדדים קשורים תחת פרק 9 לאמנת המודל לשנת 2014[30].

"**אמצעי החזקה**" לעניין הגדרת "צד קשור" מוגדרים כהחזקה במישרין או בעקיפין באמצעות השקעה בצדדים אחרים, בזכויות הצבעה, או בזכויות בהון (equity interest).

3. הגדרת "**נישום**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם שנתון למס (subject to tax) באותו תחום שיפוט, בין אם מכוח תושבות ובין אם מכוח כללי מקור (למשל מקיים פעילות עסקית מניבת הכנסה באותו תחום שיפוט, או מוסד קבע באותו תחום שיפוט).
4. הגדרת "**ההסדר**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: הסכם, חוזה, תוכנית, ומזכר הבנות בין אם ניתן לאכיפה ובין אם לא, לרבות כל הצעדים לצורך הוצאתם לפועל. הסדר הוא לרבות הסדר שהוא חלק מהסדר רחב יותר, בין אם הסדר יחיד מסוגו, ובין אם חלק מסדרת הסדרים.
5. הגדרת "**המשלם**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם המבצע תשלום במסגרת הסדר, לרבות באמצעות מוסד קבע של המשלם.
6. הגדרת " **המקבל**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם המקבל תשלום במסגרת הסדר, לרבות באמצעות מוסד קבע של המקבל.
7. הגדרת "**הכנסה כפולה**" כהגדרתה בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: הכנסה שנכללת כהכנסה בדינים של יותר ממדינה אחת ("dual inclusion income"), קרי הן במדינת המשלם והן במדינת המקבל. הכנסה תיחשב ל"הכנסה כפולה" גם במקרים בהם נכללה בתקופות דיווח שונות אצל הצדדים בעקבות הפרשי עיתוי.
8. **"מכשיר פיננסי**" כהגדרתו בהמלצה מספר 1 ל- 2 Action: כל הסדר אשר ממוסה בהתאם לחוק כחוב, הון או נגזר תחת חוקי המס הן של המקבל והן של המשלם הגדרת "**העברה פיננסית היברידית**" כהגדרתה בהמלצה מספר 1 ל-2 Action: כל הסדר להעברה של מכשיר פיננסי, שנוצרת בו אי התאמה הנובעת מאופי ומבנה העסקה בין הצדדים, וכתוצאה מכך שקיימים הבדלים בדינים של כל מדינה ביחס לבעלות במכשיר ובייחוס ההכנסה ממנו. ברוב המקרים העברה פיננסית היברידית יוצרת מצב של "ניכוי-אי הכללה" (כפי שיפורט להלן) , כמו כן עלול להיווצר מצב בו אותו תשלום מיוחס לשני נישומים תושבי שתי מדינות שונות בו זמנית.
9. הגדרת "**מכשיר פיננסי היברידי"** כהגדרתו בהמלצה מספר 1 ל-2 Action**:** מכשיר פיננסי שמועבר ב"העברה פיננסית היברידית".
10. הגדרת "**ישות היברידית**" כהגדרתה בהמלצה מספר 3 ל-2 Action: ישות שמטופלת כישות אטומה במדינת ההתאגדות שלה ומטופלת כישות שקופה במדינת התושבות של המחזיק בה.
11. הגדרת "**ישות היברידית הפוכה**": כל ישות שמטופלת כישות אטומה במדינת התושבות של המחזיק בה, ומטופלת כשקופה במדינת ההתאגדות שלה.
12. הגדרת "**תשלום היברידי**": תשלום המותר בניכוי במדינת הנישום המשלם, אך לא נכלל בהכנסתו של המקבל בהתאם לדיני מדינת התושבות של המקבל.
13. הגדרת "**משלם היברידי**" כהגדרתו בהמלצות מספר 3,6 ל-2 Action: אדם המבצע תשלום ייחשב כ"משלם היברידי" במצב בו הטיפול המיסויי של המשלם במסגרת הדין של מדינת המקבל, יוצר מצב בו מתעלמים מקיומו של התשלום לצרכי מס במדינת המקבל.
14. הגדרת "**ניכוי היברידי**": ניכוי שנובע מאחד מהבאים -
    1. תשלום של מכשיר פיננסי שיוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 1 להלן).
    2. תשלום שיש להתעלם ממנו שמשולם על ידי משלם היברידי ויוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 3 להלן).
    3. תשלום שמשולם לישות היברידית הפוכה שיוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 4).
    4. תשלום שמשולם על ידי משלם היברידי או משלם בעל תושבות כפולה, שיוצר מצב של הוצאה כפולה (ראה המלצות 6,7).

[30] Where *a)* an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or *b)* the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State.

15. **הסדר מבני**- כל הסדר בו אי ההתאמה ההיברידית מגולמת בתוך המחיר שלו, או הסדר שבו העובדות והנסיבות מצביעות על כך שמטרת ההסדר היתה ליצור אי התאמה היברידית. להלן דוגמאות של עובדות ונסיבות המעידות על מצבים שבהם יכול להתקיים "הסדר מבני" שיצור אי התאמה:
    - ההסכם תוכנן באופן שיוביל לאי התאמה היברידית.
    - ההסדר כולל בתוכו העברה שיוצרת הסדר היברידי.
    - ההסדר מתומחר באופן שיוצר יתרון מס, הנובע מאי התאמה היברידית.
    - תוצאת ההסדר הינה הפסד / תשואה שלילית וזאת בהעדר אי התאמה היברידית.

הדוח ממליץ על כללים להתמודדות עם הסדרי אי התאמה היברידיים בגין תשלומים שבוצעו במסגרת מכשיר פיננסי היברידי או תשלומים שנעשו או התקבלו על ידי גורם היברידי. כמו כן, הדוח ממליץ על כללים להתמודדות עם אי התאמה היברידית הנובעת בעקיפין ולא במישרין באמצעות מדינה שלישית, והכל כפי שיפורט להלן.

<u>תחולת המלצות ACTION 2</u>

ההמלצות במסגרת Action 2 מתמודדות עם שחיקת בסיס המס, כתוצאה **מהסדרי אי התאמה היברידיים** שנובעים במקרים הבאים (להלן – "**שלושת המקרים**"):

1. מקרה בו אותו תשלום מותר בניכוי ביותר ממדינה אחת (להלן- " **ניכוי כפול של הוצאה**" או "**הוצאה כפולה**" או "**מקרה A**") (DD - deduction/deduction mismatch).
2. מקרה בו תשלום גורם לכך שמחד תותר הוצאה בגינו במדינה מסוימת ומאידך לא תוכר הכנסה בגינו במדינה אחרת (להלן- " **ניכוי- אי הכללת הכנסה** או "**מקרה B**") (DNI – deduction/non- inclusion). לצורך בחינת הסדרי אי התאמה היברידיים, גם הכנסה פטורה תחשב כהכנסה שלא הוכרה.
3. מקרה בו הוצאה שהותרה בניכוי במדינה אחת ואינה נובעת במישרין מהסדרי אי התאמה היברידיים, אך נובעת בעקיפין מהסדרים כאמור, בין אם מדובר בהסדר מבני בין צדדים שאינם צדדים קשורים ובין אם בקבוצת חברות קשורות (להלן- "**אי התאמה מיובאת** או "**מקרה C**").

<u>המלצות ACTION 2 כתגובה לשלושת המקרים שפורטו לעיל</u>

ההמלצות הקבועות ב- Action 2 יחולו בהתקיימם של אחד מהתרחישים הבאים:

1. המשלם והמקבל בעסקה הינם צדדים קשורים, במישרין או בעקיפין **<u>או</u>**
2. המשלם והמקבל התקשרו ביניהם בהסדר מבני (structured arrangement);

<u>להלן יפורטו עיקרי ההמלצות הקבועות ב- Action 2</u>

<u>המלצה מספר 1 נוגעת לנטרול מקרה B כתוצאה ממכשיר פיננסי היברידי ומונה את ההוראות המפורטות להלן:</u>

א. מדינת המשלם לא תתיר הוצאה בניכוי, במצב בו מצד אחד נדרשה הוצאה במדינת המשלם ומהצד השני לא נכללה הכנסה במדינת המקבל בגין אותו התשלום, <u>המדובר בפעולה ראשית</u>.

ב. ככל שבמדינת המשלם לא יושמה ההמלצה בסעיף א' לעיל, על מדינת המקבל לזקוף הכנסה בשיעור מס רגיל בגובה ההוצאה שהותרה במדינת המשלם, <u>המדובר בפעולה משנית</u>.

ככל שקיימים הפרשי עיתוי בין דרישת ההוצאה להכרה בהכנסה בין שתי המדינות, אלה לא בהכרח יפורשו כמובילים לתוצאה של "ניכוי- אי הכללת הכנסה" וזאת בתנאי שהנישום יתחייב בפני רשויות המס כי התשלום ייכלל בהכנסתו תוך פרק זמן סביר בהתאם לדין המדינה.

דוגמאות לתרחישים אליהם מתייחסת המלצה מספר 1:

1. מצב בו קיים שימוש בהסדר היברידי, בו מכשיר פיננסי מוגדר כהון במדינה אחת וכחוב במדינה השנייה.
2. הסדרים בהם קיימת "העברה פיננסית היברידית" בין צדדים תושבי מדינות שונות, שכתוצאה מכך הצדדים השונים רואים במכשיר הפיננסי כאילו מוחזק על ידם, קרי - כמוחזק על ידי יותר מנישום אחד. מצב זה נובע מהבדלים בדין הפנימי של כל אחת מהמדינות ביחס למכשיר הפיננסי. לדוגמה, עסקת השאלה של מניות מסוג ריפו, שבה מועברות מניות בין חברות במדינות שונות, וכל אחת מהמדינות רואה במניות כנכס בבעלותה בעקבות סיווג שונה של העסקה בכל מדינה; המדינה האחת רואה בעסקה כעסקה של מכירה ורכישה מחדש והמדינה השנייה רואה בעסקה כעסקת השאלה בה הנכס נותר בבעלותה.
3. הסדרים בהם מתבצע מעבר של מכשיר פיננסי בין צדדים תושבי מדינות שונות, שהחזר התשואה הנובעת מהמכשיר הפיננסי מתבצע באמצעות תשלום חלופי בין הצדדים. כמו כן, במצב זה קיימים הבדלים בדין הפנימי של כל אחת מהמדינות ביחס לתשלומים הנובעים מהמכשיר.

<u>המלצה מספר 2 נוגעת לנטרול מקרה B כתוצאה ממכשיר פיננסי היברידי והגבלת זיכוי הנדרש במדינות:</u>

א. <u>הגבלת הפטור ממס על הכנסות מדיבידנד במקרים מסוימים:</u>

מדובר במקרה פרטי של המלצה מספר 1 וחל במקרה בו מדינת המקבל זקפה הכנסה פטורה מדיבידנד ובגין אותו תשלום נדרשה הוצאה לצרכי מס במדינת המשלם. במקרים אלו על מדינת המקבל להגביל את מתן הפטור על הכנסה מדיבידנד (מקרים בהם הלוואה למשל, מסווגת כחוב במדינה אחת וכמכשיר הוני במדינה האחרת).

ב. <u>הגבלת הזיכוי במקרה של שימוש בהעברות פיננסיות היברידיות:</u>

ההמלצה מתייחסת למצבים בהם בעקבות העברה פיננסית היברידית, מדינות מעניקות זיכוי עבור הכנסה שמדווחת במלואה באחת מהמדינות ובמדינה השנייה ההכנסה מדווחת באופן חלקי בעקבות קיזוז הוצאה כנגד ההכנסה. מטרת ההמלצה למנוע מצב בו שתי המדינות מעניקות זיכוי מס זר לשני נישומים שונים עבור אותה העברה פיננסית היברידית. ההמלצה תחול על המדינה שבה דווחה ההכנסה באופן חלקי:

במקרים אלו על המדינה שמעניקה זיכוי מס זר בגין מס שנוכה במקור על הכנסה במדינה הזרה, להגביל את הזיכוי באופן פרופורציונאלי לגובה ההכנסה החייבת לצורכי מס של הנישום.

<u>דוגמאות לתרחישים אליהם מתייחסת המלצה מספר 2:</u>

1. מצב בו קיימת פעולה מימונית במסגרתה אצל מקבל התשלום נרשמת הלוואה אשר בגינה נדרשות הוצאות מימון ואילו אצל נותן ההלוואה נרשם מכשיר הוני שהתקבול בגינו הינו דיבידנד פטור.
2. עסקת השאלת אג"ח מהווה דוגמה למצב כאמור- בדוגמה זו מתקיימים התנאים הבאים:
   - במהלך תקופת ההשאלה הצד המשאיל נושא בסיכונים הנוגעים לאג"ח.
   - כל צד רואה עצמו כבעלים של האג"ח.
   - הצד השואל מתחייב במסגרת העסקה להעביר הכנסות ריבית מהאג"ח לצד המשאיל.

בדוגמה זו, כל אחת מהמדינות מעניקה זיכוי בגין המס שנוכה במקור על הכנסות הריבית מהאג"ח, על אף שבצד השואל נרשמת ההכנסה החייבת נטו (בניכוי ההוצאה לצד המשאיל).

<u>המלצה מספר 3- נוגעת לנטרול מקרה B כתוצאה מתשלומים היברידיים שיש להתעלם מהם (disregarded hybrid payments rule):</u>

1. מדינת המשלם <u>לא תתיר הוצאה בניכוי</u> במקרים בהם מבוצע תשלום ע"י משלם היברידי. שכתוצאה מהתשלום נוצר מצב בו מחד נדרשה הוצאה במדינת המשלם ומאידך לא נכללה הכנסה במדינת המקבל בגין אותו התשלום, <u>המדובר בפעולה ראשית.</u>

2. ככל שבמדינת המשלם לא יושמה ההמלצה בסעיף א' לעיל, על מדינת המקבל לזקוף הכנסה בשיעור מס רגיל בגובה ההוצאה שהותרה במדינת המשלם, המדובר בפעולה משנית.
הערה: ההמלצה מתייחסת למצבים במסגרתם לא מוכרת הכנסה כפולה.

מצבים לתרחיש אליו מתייחסת המלצה מספר 3:
מצב בו מבוצע תשלום ע"י ישות היברידית תושבת מדינה אחת אשר שקופה בעיני המדינה האחרת שהינה מדינת התושבות של מקבל ההכנסה. התשלום שמשולם ע"י הישות ההיברידית מותר בניכוי במדינה האחת, ולא נזקף כהכנסה רגילה במדינה האחרת. דוגמה למצב זה – כאשר חברה א', תושבת מדינה A , מחזיקה בישות ב' (ישות היברידית) תושבת מדינה B, שנחשבת לשקופה במדינה A ולאטומה במדינה B. הישות ההיברידית מחזיקה בחברה ג', גם היא תושבת מדינה B. חברה א' מלווה לישות ההיברידית הלוואה, והאחרונה מעבירה אותה כהלוואה היברידית לחברה ג'. בחברה ג' נדרשות הוצאות ריבית. הכנסות הריבית בישות ההיברידית, נרשמות כהכנסה רגילה, אולם במדינה A מסווגות כדיבידנד פטור.

המלצה מספר 4 – נוגעת לנטרול מקרה B כתוצאה מתשלום שמבוצע לישות היברידית הפוכה (reverse hybrids rule).
מדינת המשלם לא תתיר הוצאת בגין תשלום המתבצע לישות היברידית הפוכה, אם כתוצאה מכך נוצר מצב בו מחד נדרשה הוצאה במדינת המשלם ומאידך לא נכללה הכנסה במדינת המקבל בגין אותו התשלום. ההמלצה תחול בתנאי שהתשלום לישות ההיברידית ההפוכה יוצר אי התאמה מסוג "ניכוי - אי הכללת הכנסה" ושאילו התשלום היה מתבצע ישירות למחזיק בישות, אי ההתאמה לא הייתה מתקיימת.
דוגמאות לתרחיש אליו מתייחסת המלצה מספר 4:
מצב בו מתבצע תשלום לישות היברידית, שהינה שקופה בהתאם לחוקי המדינה בה התאגדה, אך אינה שקופה במדינה בה נמצאים בעלי מניותיה. במצב זה התשלום לא נכלל כהכנסה במדינת ההתאגדות של הישות ההיברידית וגם לא במדינת בעלי המניות בישות ההיברידית.

המלצה מספר 5 – נוגעת לתיקוני חקיקה אפשריים לנטרול מקרה B בהקשר לישויות היברידיות הפוכות, הגבלת שקיפות והטלת חובת דיווח במקרים של ישות היברידית הפוכה:
1. תיקוני חקיקה שונים לנטרול מקרה B בהקשר לישויות היברידיות הפוכות כגון תיקון חקיקת החנ"ז, תיקוני דיני תושבות של ישויות, מיסוי המחזקים בישויות היברידיות הפוכות על בסיס שינוים בשווי הוגן.
2. השקפת הישות ההיברידית ההפוכה רק לגבי המחזיקים בה שהינם תושבי מדינת ההתאגדות של אותה הישות. כלומר, ככל שהמחזיקים בישות ההיברידית ההפוכה אינם תושבי אותה מדינה שבה התאגדה הישות, אין להשקיף את הישות.
יש לציין כי המלצה זו נוגעת רק למקרים בהם המחזיקים ביישות ההיברידית ההפוכה הינם חלק מאותה קבוצת שליטה (control group).
3. הטלת חובת דיווח- על המדינות ליישם חובת דיווח מתאימה על מנת לסייע הן לנישומים והן למדינות במקרה בו יוחסה הכנסה למשקיע חוץ.
על הישות השקופה לדווח במדינת ההתאגדות שלה על הפרטים הבאים: 1. זהות בעלי המניות. 2. שווי האחזקות של כל מחזיק בה. 3. שיעור ההחזקה של כל המחזיקים בה.4. גובה ההכנסה המיוחסת לכל אחד מהמחזיקים בה.

דוגמאות לתרחיש אליו מתייחסת המלצה מספר 5:

מצב בו מתבצע תשלום לישות שהינה שקופה בהתאם לחוקי המדינה בה התאגדה, אך אינה שקופה במדינת התושבות של המחזיקים בישות.

<u>המלצה 6 – נוגעת לנטרול מקרה A :</u>

המלצה 6 נוגעת למצבים בהם מבוצע תשלום על ידי משלם היברידי, שההוצאה בגינו מותרת בניכוי במדינת המשלם (payer jurisdiction) והדבר גורם להכרה בהוצאה כפולה במדינת המחזיק במשלם (parent jurisdiction) נ

1. המשלם אינו תושב של מדינת המשלם והתשלום יצר מצב של ניכוי כפול של הוצאה לאותו המשלם (או לצד קשור) בעקבות הוראות הדין הפנימי של מדינת התושבות של המשלם (the parent jurisdiction) (דוגמה: מצב בו בשתי מדינות נדרשה הוצאה שמקורה בהוצאה של הסניף) (the expenditure has been incurred through a branch).
2. המשלם הינו תושב מדינת המשלם והתשלום יצר מצב של ניכוי כפול של הוצאה עבור מי שמחזיק במשלם (או צד קשור) בעקבות הוראות הדין הפנימי של המדינה האחרת (the parent jurisdiction) . דוגמה לכך היא של ישות היברידית שנחשבת לשקופה במדינת התושבות של המחזיק בה (the parent jurisdiction).

<u>הוראות המלצה 6:</u>

א. מדינת התושבות של הישות המחזיקה, במישרין או בעקיפין, בישות היברידית, או בסניף, או במוסד קבע לא תתיר בניכוי את ההוצאה במקרים בהם ההוצאה הותרה בניכוי בשתי מדינות או יותר, <u>המדובר בפעולה ראשית</u>.

ב. ככל שמדינת התושבות של חברת האם, או של הישות שלה קיים מוסד קבע או סניף, לא יישמה את ההמלצה בסעיף א' לעיל, על מדינת התושבות של הנישום המשלם, שבה נמצא ה-PE, או הסניף, או הישות ההיברידית לא להתיר בניכוי את ההוצאה, <u>המדובר בפעולה משנית</u>.

הערה: ההמלצה מתייחסת להוצאות שלא קוזזו כנגד "הכנסה כפולה".

ההוצאה העודפת (שמעבר להכנסה הכפולה) –הוצאה שדווחה בשתי מדינות " יכולה להידרש כנגד הכנסה כפולה בתקופה אחרת. על מנת למנוע הפסד שלא ניתן לקיזוז ("stranded losses"), על הנישום לשכנע את רשויות המס שלפי הדין במדינה האחרת, ההוצאה העודפת יכולה להתקזז במדינה האחרת רק כנגד הכנסה כפולה ולא כנגד אף הכנסה אחרת.

<u>המלצה מספר 7 נוגעת לנטרול מקרה A כתוצאה מכפל תושבות של המשלם:</u>

ההמלצה מתייחסת למקרים של הוצאה כפולה, שבהם נישום הינו תושב לצורכי מס בשתי מדינות, ובשתי המדינות נדרשת הוצאה בניכוי, בגין אותו תשלום. אי התאמה היברידית מתרחשת במצב זה, ככל שההוצאה יכולה להתקזז לפי דיני המדינה האחרת כנגד הכנסה שהיא איננה הכנסה כפולה.

<u>הוראות המלצה 7</u>:

1. על כל אחת מהמדינות שבה נחשב המשלם כתושב לצורכי מס לתאם את ההוצאה הכפולה.
2. אי התאמה שכזו לא תתרחש ככל שההוצאה הכפולה מותרת בניכוי כנגד "הכנסה כפולה".
3. ההוצאה העודפת (יתרת ההוצאה כפולה לאחר קיזוזה כנגד הכנסה כפולה)) יכולה להידרש כנגד הכנסה כפולה בתקופה אחרת. על מנת למנוע הפסד שלא ניתן לקיזוז, על הנישום לשכנע את רשויות המס שלפי הדין במדינה האחרת, ההוצאה העודפת יכולה להתקזז במדינה האחרת רק כנגד הכנסה כפולה ולא כנגד אף הכנסה אחרת.

<u>המלצה 8 –נוגעת לנטרול מצב של מקרה C.</u>

<u>הוראה</u>: מדינת התושבות של המשלם תשלול הוצאה בגין כל אי התאמה היברידית <u>מיובאת</u> כל עוד מלוא ההכנסה אצל מקבל התשלום מקוזזת כנגד "ניכוי היברידי".

<u>מצב אליו מתייחסת המלצה 8:</u>

ההמלצה מתייחסת למצבים בהם לא יחולו המלצות 1-7 כפי שפורטו לעיל מכיוון שמדובר באי התאמה הנוצרת בעקיפין (אי התאמה מיובאת) ולא במישרין. אי התאמה מיובאת משקפת מצב

בו תשלום מותר בניכוי במדינת המשלם והתשלום משולם בעקיפין למקבל הנמצא במדינה בה לא מיושמות הוראות המתמודדות עם אי התאמות היברידיות. דוגמה לכך במבנה אחזקות ובו 3 חברות תושבות מדינות שונות: חברה ACO תושבת מדינה A העניקה מכשיר פיננסי היברידי לחברת BCO תושבת מדינה B, כאשר במדינה B נרשמה הוצאת ריבית בסך 120 ₪ ובמדינה A נרשמה הכנסה פטורה מדיבידנד באותו הסכום. חברת BCO העניקה הלוואה רגילה לחברת CCO תושבת מדינה C, כאשר חברה CCO דורשת הוצאה בסך 80 ₪ וחברת BCO זוקפת הכנסת ריבית בסך 80 ₪ ומקזזת כנגדה את הוצאות ריבית לחברת ACO. מדינת C הינה <u>המדינה היחידה</u> במבנה שמיישמת את הוראות Action 2 ולכן עליה לא להתיר את ההוצאה בחברת CCO, לאור אי התאמה ההיברידית המיובאת שנוצרה (הוצאה במדינת C ואי הכללת הכנסה בעקיפין במדינת A).

<u>המלצות 9,11,12 ב- Action נוגעות להגדרות של מונחים המופיעים ב- Action 2 וזאת על מנת ליצור אחידות בחקיקה הפנימית של המדינות.</u>

<u>המלצה 10 נוגעת להגדרת "הסדר מבני"</u>

ההמלצה היא להגדיר בדין הפנימי "הסדר מבני" כפי שמופיע בפרק ההגדרות לעיל.

<u>המלצות ה-ATAD 2:</u>

ATAD 2, כאמור לעיל, מאמץ את המלצות Action 2 ומדגיש כי יש להחיל את כל ההמלצות גם על המקרים הבאים:

1. העברות בין מוסד קבע לחברות קשורות.
2. העברות בין ישות לבין מוסד הקבע שלה.

בנוסף, ATAD 2 מוסיף המלצה נוספת הנוגעת למקרה של מוסד קבע וזהו מצב של disregarded permanent establishment (להלן: **"מוסד קבע שיש להתעלם ממנו"**).

מצב בו לפי דיני המדינה בה נמצא ה- Head office מתקיים מוסד קבע במדינה השנייה ואילו לפי חוקי המדינה השנייה בה נמצא מוסד הקבע לא מתקיימים התנאים לקיומו (למשל מקרים בהם פעילות מוסד הקבע נופלת בהגדרת פעילות "הכנה ועזר" לפי דיני המדינה השנייה). במקרים אלו תתקיים אי התאמה היברידית שכן רווחי מוסד הקבע אינם ממוסים באף אחת מהמדינות: המדינה שבה ממוקם ה- Head office אינה ממסה את הכנסות מוסד הקבע מכיוון שמנקודת מבטה ההכנסות ימוסו במוסד הקבע במדינה השנייה, ומצד שני, המדינה השנייה אינה ממסה את ההכנסות מכיוון ולפי דיניה לא מתקיים מוסד קבע.

בהתאם להוראות ATAD 2 , על המדינה שבה ממוקם ה- Head Office למסות את ההכנסה, למעט מצבים בהם היא נדרשת במפורש לפטור את ההכנסה בהתאם לאמנות למניעת כפל מס (double tax arrangement).

<u>יישום ההמלצות Action 2 והמלצות ה- ATAD בדיני מדינות שונות בעולם:</u>

הועדה סקרה את יישום ההמלצות בדין הזר ונוכחה לדעת נכי מדינות שונות חוקקו חוקים המתייחסים באופן כללי לשלילת הטבות ואי התרת הוצאות במקרים מקיפים יותר מהמקרים במפורטים במסגרת Action 2 כדוגמת המקרים הבאים:

1. אי התרת הוצאות מסוימות למדינות בהן חל שיעור מס נמוך על ההכנסות- כך למשל בגרמניה נחקק חוק בשנת 2020 המגביל התרת הוצאות תמלוגים לצדדים קשורים במדינות הנכללות ברשימה למשטרי מס מזיקים של גרמניה, בהם ממוסה ההכנסה בשיעור מס הנמוך מ-25%.
2. שלילת הטבות אמנה בעסקאות בהן מעורבות ישויות היברידיות (כפי שיתואר בהמשך בארה"ב).
3. אי התרת הוצאות המשולמות למדינות שנכללות ברשימה השחורה של משטרי מס שלא משתפים פעולה – דוגמה לכך הינה בקוסטה-ריקה: בהתאם לדין הפנימי בקוסטה-ריקה

לא תותר בניכוי הוצאה הקשורה לפעילויות, עסקאות או לישויות תושבות אותה מדינה, הנכללות ברשימת המדינות שפורסמה על ידי רשות המס בקוסטה-ריקה של משטרי מס שלא משתפים פעולה. ההוצאה כאמור לא תותר בניכוי אלא אם כן הנישום יוכיח שהפעילות או ההעברה הקשורה לאותה הוצאה הינה אמיתית והוצאה בפועל.

להלן רשימת המדינות שפורסמה ע"י רשות המס בקוסטה-ריקה: בוסניה והרצוגובינה, צפון קוריאה, קובה, עיראק, איי נורפולק, איי הבתולה האמריקאים, קירגיסטן, צפון מקדוניה, האיים המלדיביים, מונטנגרו, עומאן, הרשות הפלסטינית, טימור לסטה, אוזבקיסטאן, וליס ופורטונה.

4. הרחבת תחולת יישום המלצות Action 2 הנוגעות לנטרול מקרה B, לא רק למקרים בהם לא נכללה הכנסה, אלא גם למקרים בהם מוטל מס נמוך על ההכנסה- כך למשל באוסטרליה מתואמות הוצאות בהתקיים מקרה B ("ניכוי-אי הכללת הכנסה") גם אם במדינה הזרה שיעור המס המוטל על ההכנסה נמוך מ-10%.

בנוסף, סקרה הועדה את יישום המלצות Action 2 במדינות הבאות: ארה"ב, איטליה, גרמניה ואוסטרליה.

מאז פרסום המלצות Action 2, נוכחה הועדה לראות כי מספר רב של מדינות אימצו כללים בכדי לטפל במגוון מקיף של אי התאמות היברידיות. במדינות החברות באיחוד האירופי אומצו מרבית ההמלצות כלשונן- מצ"ב טבלה המפרטת את המדינות החברות באיחוד האירופי שיישמו את הוראות ATAD 2 בדין הפנימי ב**נספח י'** 1

בנוסף סקרה הועדה את יישום ההמלצות בדין הפנימי באוסטרליה, בריטניה, ניו זילנד וארה"ב, ומצאה כי באוסטרליה, בריטניה, ניו זילנד נחקקה חקיקה באופן עקבי בהתאם להמלצות Action 2. בשנת 2019 ארה"ב פרסמה תקנות (אשר נכון לסוף פברואר 2020 טרם נכנסו לתוקף), המבהירות את תחולתן של כללים להתמודדות עם הסדרי אי ההתאמה ההיברידיים שהוכנסו במסגרת רפורמת המס של טראמפ. האיחוד האירופאי אימץ את הוראות ה- ATAD 2 (EU) 2017/952, הדורשות יישום כללים להתמודדות עם הסדרי אי התאמה היברידיים על מנת שיוטמעו בחקיקה במדינות החברות באיחוד עד תחילת שנת 2020, למעט כללים לגבי ישויות היברידיות הפוכות שניתן ליישמם עד תחילת שנת 2022.

<u>להלן יפורטו מספר דגשים הנוגעים ליישום ההמלצות במדינות שונות:</u>

<u>בגרמניה ובאיטליה</u> פורסמו טיוטות חקיקה המאמצות את כלל המלצות Action 2 וכן את המלצת ה-ATAD המתייחסת לתשלומים למוסד קבע שיש להתעלם ממנו.

בהתאם לחקיקה המתגבשת באיטליה, במקרים בהם המשרד הראשי ממוקם באיטליה (ה- head quarters), יבוטל משטר פטור ההשתתפות לעניין מוסד קבע ובמקומו יחול מנגנון הזיכוי (כלומר, אם לא תהיה חבות מס במדינה בה ממוקם מוסד הקבע אז הזיכוי יהיה אפס, וההכנסה תמוסה במלואה באיטליה). במקרה דומה, בו המשרד הראשי ממוקם בגרמניה ומוסד קבע ממוקם במדינה אחרת, קיימת הצעה לבטל את הטבות האמנה (פטור) למוסד הקבע ככל שהכנסותיו לא מתמסות באותה מדינה אחרת.

בנוסף באיטליה ובגרמניה, במקרים של הכנסות שצמחו בישות היברידית הפוכה, שהיא שקופה באותה מדינה (איטליה או גרמניה לפי העניין) ונחשבת לאטומה במדינת התושבות של המחזיקים בה, יש לבטל את ההשקפה.

בהתאם לטיוטת חקיקה באיטליה ובגרמניה, במקרים שאי התאמה נובעת מכפל תושבות קיים טיפול זהה בין המדינות: במקרה בו הוצאה נדרשה גם באיטליה וגם במדינה נוספת, מכיוון ותושב איטליה הוא גם תושב של מדינה נוספת–לא תותר באיטליה ההוצאה עד לגובה ההוצאה שהותרה במדינה אחרת. במידה ובשנים לאחר מכן נזקפת הכנסה כפולה (באיטליה ובמדינה הנוספת) שניתן היה לנכות ממנה את ההוצאה הכפולה, אז איטליה תפטור את אותה הכנסה.

באיטליה ובגרמניה אי התאמה היברידית יכולה להתקיים בין צדדים קשורים או במקרה של הסדרים מבניים (structured arrangement).

<u>באוסטרליה</u> לא היה דין קיים בנושא לפני פרסומו של Action 2 ונחקק פרק חדש המאמץ את המלצות ACTION 2 ,שתחולתו כבר מיום 1.1.2019. בנוסף, הכללים שבפרק יחולו גם על עסקאות מימון בהן נכללה הכנסה בישות הזרה בה שיעור מס הנמוך מ-10%.
לכללים אלו אין סף מהותיות.

<u>בארה"ב</u> קיימות מספר הוראות בנושא:

1. במקרים הבאים יישללו הטבות אמנה:
   - הכנסה של ישות היברידית, שבמדינה הגומלת רואים בישות כאטומה ולא שקופה.
   - במקרים בהם אין באמנה סעיף המתייחס להכנסות שהופקו על ידי ישות שקופה או שותפות.
   - מקרים בהם המדינה הגומלת האחרת לא ממסה את ההכנסה שנבעה מחלוקות למחזיקים באותה ישות שקופה.
2. בארה"ב נקבעו כללים לאי התרת הוצאות ריבית או תמלוגים ששולמו או נצברו לטובת צד קשור הגורמות למצב של ניכוי- אי הכללה, או למצב של הוצאה כפולה.
3. בסוף שנת 2018 החלו בהליך התקנת תקנות בנושאים המפורטים להלן, אולם ההליך טרם הושלם:
   - כללים לטיפול בהעברות היברידיות או ישויות היברידיות.
   - כללים לעניין הסדרים מבניים (structured transactions) .
   - כללים הנוגעים להוצאות ריבית או תמלוגים, המשולמות לצד קשור שאצלו חלק מהותי מההכנסה פטור, לרבות פטור שנובע מפטור השתתפות.

<u>המלצות</u>

<u>המלצות הועדה יחולו על כל העברה מצרפית כוללת המפורטת בהמלצות העולה על 500 אלף ₪ בשנה. יודגש, כי סף הבדיקה יערך ברמה שנתית לכלל תושבי ישראל הנמצאים בקבוצה.</u>

*הוועדה ממליצה לאמץ בדין הפנימי הישראלי, במסגרת סעיף 86א' בחלק ד' לפקודת מס הכנסה, את כלל **ההמלצות וההגדרות** המופיעות במסגרת Action 2.*

<u>הוראות תחולה</u>

ההמלצות הועדה יכנסו לתוקפן בשנת 2021 למעט המלצה מספר 5 להמלצת ה- Action 2 אשר תוקפה יהא החל משנת 2024. (יודגש, ההמלצות תחולנה בין אם המכשיר ההיברידי הפיננסי הונפק לפני מועד כניסתן לתוקף של ההמלצות, ובין אם מדובר בישות שהוקמה או חוזה שנחתם לפני מועד כניסתן לתוקף של ההמלצות).

<u>להלן ההגדרות שהוועדה ממליצה לאמץ:</u>

1. *הגדרת "אדם" : כל אדם (person) או ישות משפטית, או גוף לא מאוגד של ישויות (persons) וכן נאמנות.*
2. *הגדרת "**צד קשור**" כהגדרתה בהמלצה מספר 11 ל-Action 2: הצדדים יטופלו כ"צדדים קשורים" אם יתקיים אחד מהתנאים הבאים:*
   a. *אם אדם (person) מחזיק בשיעור החזקה של 25% או יותר מהזכויות בישות.*
   b. *אם אדם מחזיק בשיעור של 25% לפחות בזכויות של שתי ישויות.*
   c. *אם הצדדים נמצאים תחת אותה קבוצת שליטה (control group). מצב של קבוצת שליטה יתקיים אם יחולו התרחישים הבאים:*
      i. *הצדדים מאוחדים בדוחות הכספיים.*
      ii. *אם לאדם (person) שליטה מהותית (effective control) בצד השני, או אם לאדם שלישי שליטה מהותית בשני הצדדים.*
      iii. *אם לאדם קיימת החזקה בשיעור של 50% לפחות בצד השני, או אם לצד שלישי קיימת החזקה בשיעור של 50% לפחות בשני הצדדים. או;*
      iv. *הצדדים נחשבים לצדדים קשורים תחת פרק 9 לאמנת המודל לשנת 2014.*[31]

   *"**אמצעי החזקה**" לעניין הגדרת "צד קשור" מוגדרים כהחזקה במישרין או בעקיפין באמצעות השקעה בצדדים אחרים, בזכויות הצבעה, או בזכויות בהון (equity interest).*
3. *הגדרת "**נישום**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם שנתון למס (subject to tax) באותו תחום שיפוט, בין אם מכוח תושבות ובין אם מכוח כללי מקור (למשל מקיים פעילות עסקית מניבת הכנסה באותו תחום שיפוט, או מוסד קבע באותו תחום שיפוט).*
4. *הגדרת "**ההסדר**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: הסכם, חוזה, תכנית, ומזכר הבנות בין אם ניתן לאכיפה ובין אם לא, לרבות כל הצעדים לצורך הוצאתם לפועל. הסדר הוא לרבות הסדר שהוא חלק מהסדר רחב יותר, בין אם הסדר יחיד מסוגו, ובין אם חלק מסדרת הסדרים.*
5. *הגדרת "**המשלם**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם המבצע תשלום במסגרת הסדר, לרבות באמצעות מוסד קבע של המשלם.*
6. *הגדרת "**המקבל**" כהגדרתו בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: כל אדם המקבל תשלום במסגרת הסדר, לרבות באמצעות מוסד קבע של המקבל.*

[31] Where *a)* an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or *b)* the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State.

7. הגדרת "**הכנסה כפולה**" כהגדרתה בהמלצה מספר 12 ל-Action 2: הכנסה שנכללת כהכנסה בדינים של יותר ממדינה אחת ("dual inclusion income"), קרי הן במדינת המשלם והן במדינת המקבל. הכנסה תיחשב ל"הכנסה כפולה" גם במקרים בהם נכללה בתקופות דיווח שונות אצל הצדדים בעקבות הפרשי עיתוי.
8. הגדרת "**מכשיר פיננסי**" כהגדרתו בהמלצה מספר 1 ל- Action 2: כל הסדר אשר ממוסה בהתאם לחוק כחוב, הון או נגזר תחת חוקי המס הן של המקבל והן של המשלם. הגדרת "**העברה פיננסית היברידית**" כהגדרתה בהמלצה מספר 1 ל-Action 2: כל הסדר להעברה של מכשיר פיננסי, שנוצרת בו אי התאמה הנובעת מאופי ומבנה העסקה בין הצדדים, וכתוצאה מכך שקיימים הבדלים בדינים של כל מדינה ביחס לבעלות במכשיר ובייחוס ההכנסה ממנו. ברוב המקרים העברה פיננסית היברידית יוצרת מצב של "ניכוי-אי הכללה" (כפי שיפורט להלן), כמו כן עלול להיווצר מצב בו אותו תשלום מיוחס לשני נישומים תושבי שתי מדינות שונות בו זמנית.
9. הגדרת "**מכשיר פיננסי היברידי**" כהגדרתו בהמלצה מספר 1 ל-Action 2**:** מכשיר פיננסי שמועבר ב"העברה פיננסית היברידית".
10. הגדרת "**ישות היברידית**" כהגדרתה בהמלצה מספר 3 ל-Action 2: ישות שמטופלת כישות אטומה במדינת ההתאגדות שלה ומטופלת כישות שקופה במדינת התושבות של המחזיק בה.
11. הגדרת "**ישות היברידית הפוכה**": כל ישות שמטופלת כישות אטומה במדינת התושבות של המחזיק בה, ומטופלת כשקופה במדינת ההתאגדות שלה.
12. הגדרת "**תשלום היברידי**": תשלום המותר בניכוי במדינת הנישום המשלם, אך לא נכלל בהכנסתו של המקבל בהתאם לדיני מדינת התושבות של המקבל.
13. הגדרת "**משלם היברידי**" כהגדרתו בהמלצות מספר 3,6 ל-Action 2: אדם המבצע תשלום ייחשב כ"משלם היברידי" במצב בו הטיפול המיסויי של המשלם במסגרת הדין של מדינת המקבל, יוצר מצב בו מתעלמים מקיומו של התשלום לצרכי מס במדינת המקבל.
14. הגדרת "**ניכוי היברידי**": ניכוי שנובע מאחד מהבאים -
    5. תשלום של מכשיר פיננסי שיוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 1 להלן).
    6. תשלום שיש להתעלם ממנו שמשולם על ידי משלם היברידי ויוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 3 להלן).
    7. תשלום שמשולם לישות היברידית הפוכה שיוצר אי התאמה היברידית (ראה המלצה 4).
    8. תשלום שמשולם על ידי משלם היברידי או משלם בעל תושבות כפולה, שיוצר מצב של הוצאה כפולה (ראה המלצות 6,7).
15. **הסדר מבני**- כל הסדר בו אי ההתאמה ההיברידית מגולמת בתוך המחיר שלו, או הסדר שבו העובדות והנסיבות מצביעות על כך שמטרת ההסדר היתה ליצור אי התאמה היברידית. להלן דוגמאות של עובדות ונסיבות המעידות על מצבים שבהם יכול להתקיים "הסדר מבני" שיצור אי התאמה:
    - ההסכם תוכנן באופן שיוביל לאי התאמה היברידית.
    - ההסדר כולל בתוכו העברה שיוצרת הסדר היברידי.
    - ההסדר מתומחר באופן שיוצר יתרון מס, הנובע מאי התאמה היברידית.
    - תוצאת ההסדר הינה הפסד / תשואה שלילית וזאת בהעדר אי התאמה היברידית.

<u>להלן ההמלצות שהוועדה ממליצה לאמץ:</u>

<u>ההמלצות 1 ו- 2 נוגעות לנטרול מצב של "ניכוי –אי הכללת הכנסה" כתוצאה ממכשיר פיננסי היברידי ומונה את ההוראות המפורטות להלן</u>[32]***<u>:</u>***

א. לא תותר בניכוי הוצאה בישראל, במצב בו מצד אחד נדרשה הוצאה בישראל ומהצד השני לא נכללה הכנסה במדינת המקבל הזרה בגין אותו התשלום. <u>מדובר בפעולה ראשית</u>.

ב. ככל שהמקבל הוא תושב ישראל ובמדינת המשלם הזרה לא יושמה ההמלצה בסעיף א' לעיל, יש לזקוף הכנסה בישראל בשיעור מס רגיל בגובה ההוצאה שהותרה במדינת המשלם הזרה. <u>מדובר בפעולה משנית</u>.

ככל שקיימים הפרשי עיתוי בין דרישת ההוצאה לבין הכרה בהכנסה בין מדינת המשלם למדינת המקבל, אלה לא בהכרח יפורשו כמובילים לתוצאה של "ניכוי- אי הכללת הכנסה" וזאת בתנאי שהנישום יתחייב בפני רשויות המס כי התשלום ייכלל בהכנסתו תוך פרק זמן של 12 חודשים מתום שנת המס בה נתבעה ההוצאה בישראל.

יובהר, כי ההמלצה תחול גם במקרה בו במדינת המקבל הזרה התשלום מסווג כדיבידנד פטור. במקרה זה מדובר בשילוב של המלצה 2 ב- action 2 אשר שולבה בתוך הוראות המלצה 1.

*ראה דוגמה **בנספח י4** מצורף.*

<u>המלצה מספר 3- נוגעת לנטרול מצב של "ניכוי –אי הכללת הכנסה" כתוצאה מתשלומים היברידיים שיש להתעלם מהם (disregarded hybrid payments rule)</u>[33]***<u>:</u>***

1. *<u>לא תותר בניכוי בישראל הוצאה בניכוי</u> במקרים בהם מבוצע תשלום ע"י משלם היברידי, שכתוצאה מהתשלום נוצר מצב בו מחד נדרשה הוצאה במדינת המשלם ומאידך לא נכללה הכנסה במדינת המקבל בגין אותו התשלום, <u>המדובר בפעולה ראשית</u>.*
2. *ככל שבמדינת המשלם הזרה לא יושמה ההמלצה בסעיף א' לעיל, והמקבל הוא תושב ישראל <u>יש לזקוף בישראל הכנסה בשיעור מס רגיל</u> בהתאם לזהות המקבל בגובה ההוצאה שהותרה במדינת המשלם הזרה, <u>המדובר בפעולה משנית</u>.*

הערה: ההמלצה מתייחסת למצבים במסגרתם לא מוכרת הכנסה כפולה.

<u>המלצה מספר 4 – נוגעת לנטרול מצב של "ניכוי –אי הכללת הכנסה" כתוצאה מתשלום שמבוצע לישות היברידית הפוכה (reverse hybrids rule)</u>[34]***<u>:</u>***

לא תותר בניכוי הוצאה בישראל בגין תשלום המתבצע לישות היברידית הפוכה, אם כתוצאה מכך נוצר מצב בו מחד נדרשה הוצאה בישראל ומאידך לא נכללה הכנסה במדינת המקבל הזרה בגין אותו התשלום. ההמלצה תחול בתנאי שהתשלום לישות ההיברידית ההפוכה יוצר אי התאמה מסוג "ניכוי - אי הכללת הכנסה" ושאילו התשלום היה מתבצע ישירות למחזיק בישות, אי ההתאמה לא הייתה מתקיימת.

<u>המלצה מספר 5 – נוגעת לתיקוני חקיקה, הגבלת שקיפות והטלת חובת דיווח במקרים של ישות היברידית הפוכה</u>[35]***<u>:</u>***

1. *תיקוני חקיקה שונים לנטרול מקרה B (ניכוי הוצאה בישראל ואי הכללת הכנסה אצל המקבל) בהקשר לישויות היברידיות הפוכות כגון תיקון חקיקת החנ"א, תיקוני דיני תושבות של ישויות, מיסוי המחזקים בישויות היברידיות הפוכות על בסיס שינוים בשווי הוגן.*

---

[32] ראה/י דוגמאות להמלצה מס' 1 המצורפות כנספחים י 2, י 3

[33] ראה דוגמאות להמלצה מס'3 המצורפות כנספחים י6, י7,י8

[34] ראה דוגמה להמלצה מס' 4 המצורפת כנספח י 9

[35] ראה דוגמה להמלצה מספר 4 המצורפת כנספחים י10, י 11

2. *השקפת הישות ההיברידית ההפוכה תושבת ישראל[36] רק לגבי המחזיקים בה שהינם תושבי ישראל. כלומר, ככל שכל המחזיקים בישות ההיברידית ההפוכה אינם תושבי ישראל, אין להשקיף את הישות. יש לציין כי המלצה זו נוגעת רק למקרים בהם המחזיקים בישות ההיברידית ההפוכה הינם חלק מאותה קבוצת שליטה (control group).*
3. *הטלת חובת דיווח בישראל על הישות השקופה תושבת ישראל בנוגע לפרטים הבאים:*
   - *זהות בעלי המניות.*
   - *שווי האחזקות של כל מחזיק בה.*
   - *שיעור ההחזקה של כל המחזיקים בה.*
   - *גובה ההכנסה המיוחסת לכל אחד מהמחזיקים בה.*

<u>המלצה 6 – נוגעת לנטרול מצב של "ניכוי כפול של הוצאה"[37]:</u>

א. *לא תותר בניכוי הוצאה בישראל במקרים בהם ישות תושבת ישראל מחזיקה, במישרין או בעקיפין, בישות היברידית זרה, או בסניף זר, או במוסד קבע מחוץ לישראל וההוצאה הותרה בניכוי בישראל ובמדינה נוספת אחת או יותר, <u>המדובר בפעולה ראשית.</u>*
ב. *ככל שמדינת התושבות של חברת האם הזרה, או של הישות הזרה שלה קיים מוסד קבע בישראל או סניף בישראל, לא יישמה את ההמלצה בסעיף א' לעיל, אין להתיר בניכוי את ההוצאה בישראל, <u>המדובר בפעולה משנית</u>.*

הערה: ההמלצה מתייחסת להוצאות שלא קוזזו כנגד "הכנסה כפולה".
ראה דוגמה לעקרונות של נוסח חקיקה בשינויים המחויבים בנספח ח1 מצורף.

הערה: בדיוני הועדה הועלתה סוגיית השפעת יישום ההמלצה על חברות ישראליות אשר מקבלות תשלומים מחברות זרות קשורות ומדווחות בהתאם לשיטת תמחור בסיס עלות בתוספת רווח בשיעור קבוע מתוך בסיס העלות (קוסט +). הוחלט שיינתן פתרון לסוגיה זו ***במסגרת הליך יישום ההמלצות.***

<u>המלצה מספר 7 נוגעת לנטרול מצב של "ניכוי כפול של הוצאה" כתוצאה מכפל תושבות של המשלם[38]:</u>

1. *במקרה בו קיימת לתושב ישראל תושבות כפולה לצרכי מס, אין להתיר בישראל הוצאה כפולה שנדרשה בישראל ובמדינה שמחוץ לישראל.*
2. *אי התאמה שכזו לא תתרחש ככל שההוצאה הכפולה מותרת בניכוי כנגד "הכנסה כפולה".*
3. *ההוצאה העודפת (יתרת ההוצאה כפולה לאחר קיזוזה כנגד הכנסה כפולה) יכולה להידרש כנגד הכנסה כפולה בתקופה אחרת. על מנת למנוע הפסד שלא ניתן לקיזוז, על הנישום לשכנע את רשויות המס שלפי הדין במדינה האחרת, ההוצאה העודפת יכולה להתקזז במדינה האחרת רק כנגד הכנסה כפולה ולא כנגד אף הכנסה אחרת.*

<u>המלצה 8 –נוגעת לנטרול מצב של "אי התאמה מיובאת"[39].</u>

אין להתיר בניכוי בישראל הוצאה בגין כל אי התאמה היברידית <u>מיובאת</u> כל עוד מלוא ההכנסה אצל מקבל התשלום, תושב מדינה זרה, מקוזזת כנגד "ניכוי היברידי".
הערה: שיעורי ההחזקה שיידרשו לצורך יישום המלצה זו, לצורך הגדרת צד קשור הינם 50% , וזאת עד ליום ה- 31.12.2024, לאחר מועד זה סף שיעור ההחזקה יעמוד על 25%.

---

[36] זאת על אף שבהמלצה מס' 5 של Action 2 ההתייחסות היתה למדינת ההתאגדות ולא למדינת התושבות של הישות.
[37] ראה דוגמה להמלצה מס' 6 המצורפת כנספח י 12
[38] ראה דוגמה להמלצה מס' 7 המצורפת כנספח י 13
[39] ראה דוגמה להמלצה מס' 8 המצורפת כנספח י 14

<u>המלצות נוספות למניעת שחיקת בסיס המס</u>

<u>הועדה דנה בהמלצות נוספות,</u> ברוח המלצות ACTION 2, שאינן חלק מהמלצות ה- ACTION 2. ההמלצות הנוספות נועדו למנוע שחיקה של בסיס המס ומהוות חלק אינטגרלי במניעת הסטת רווחים ממשטרי מס בעלי שיעור מס גבוה למשטרי מס בעלי שיעור מס נמוך בקבוצת חברות.

<u>המלצה מספר 10 נוגעת כללים להתרת הוצאות המשולמות למדינה שנכללת ברשימת מדינות בדומה לרשימות "האפורות" או "השחורות" של האיחוד האירופי EU, או למדינות בהן אין לישראל סעיף חילופי מידע (בילטראלי או מולטילטראלי).</u>

התרת הוצאה שנדרשה בגין תשלום ל"מקבל" שממוקם במדינה זרה הנכללת ברשימה שתקבע בהמשך בדומה לרשימה ה"שחורה" או לרשימה "האפורה" של האיחוד האירופי או למדינה שאין לישראל סעיף חילופי מידע כאמור, ואינה נכללת ברשימה בדומה לרשימה "השחורה" או "האפורה" כמוזכר לעיל תותנה בעמידה ותנאים והצהרות כפי שיקבע המנהל. יישום ההמלצה זו, יבוא לידי ביטוי באמצעות תיקון הנהלים הקיימים לרבות נוהל העברת כספים לחו"ל ו/או במסגרת דיווחים מפורטים יותר בדוח השנתי.

הועדה דנה בהמלצות נוספות הנוגעות לפרק זה , ולאחר שקלא וטריא הוסכם שלא ליישם המלצות אלה לעת עתה, בין ההמלצות שהוצעו: המלצה הנוגעת לנטרול מצב של "ניכוי –אי הכללת הכנסה" במדינה בה ההכנסה פטורה או ממוסה בשיעור מס נמוך, המלצה הנוגעת לשלילת הטבות בדין הפנימי במצב בו הכנסה אינה ממוסה באף מדינה והמלצה הנוגעת למצב של שינוי סיווג (מסגורה לשקופה תוך שיערוך הנכסים) של חברה תושבת ישראל בעיניים של מדינת התושבות של המחזיקים, תושבי החוץ, בחברה הישראלית- יראו במהלך זה כמכירה לעניין הוראות סעיף 88.

פרק יא': - נספחים

נספח א 1

מדינה	חזקה חלוטה	מבחן איכותי	הערות והרחבות
ארה"ב	✓	☒	183 ימי שהייה במהלך 3 השנים הכוללות את שנת המס והשנתיים שקדמו לה, לפי הנוסחה הבאה: כל ימי שהייה בשנת המס הנבחנת (מינימום 31 ימים) + 1/3 מהימים בשנה הקודמת + 1/6 מהימים בשנה שלפני השנה הקודמת.
אירלנד	✓	☒	**1.** **183** ימים, **או** **2.** שהה **280** ימים במהלך השנה הנבחנת ובשנה שקדמה לה, ובכל אחת מהשנים שהה 31 ימים, ייחשב תושב בשנה הנבחנת.
הודו	✓	☒	**1.** **182** יום, **או** **2.** שהה **60** יום בשנה **הנוכחית** ו – **365** יום ימים במהלך **4** השנים שקדמו לשנה הנבחנת
סין	✓	☒	**183** יום
קנדה	✓	✓	**חזקה חלוטה: 183** יום **מבחן איכותי:** מבחן הדומה במהותו למבחן "**מרכז החיים**" החל בישראל
איטליה	✓	☒	**חזקה חלוטה: 183** יום **הוראה כי** אזרח איטלקי שעבר למדינות הנחשבות כ"מקלטי מס" יראו בו כתושב איטליה כל עוד לא הוכח אחרת.
גרמניה	✓	☒	**חזקה חלוטה:** נוכחות רצופה של יותר מ- **6** חודשים בגרמניה.
ספרד	✓	✓	**חזקה חלוטה: 183** יום **מבחן איכותי:** מרכז עסקיו או הפעילות המקצועית או האינטרסים הכלכליים שלו בספרד - נטל ההוכחה על רשויות המס ולא על הנישום.
צרפת	☒	✓	התקיימות קריטריונים אישיים, מקצועיים, כלכליים ומבחן בית הקבע. דומה במהות למבחן מרכז החיים
אנגליה	✓	☒	1. בבעלותו בית באנגליה בתקופה שהיא לפחות 91 ימים ואין לו בית במקום אחר בעולם. **או;** 2. הוא עובד באנגליה 365 ימים. 3. מבחן "הקשרים המספקים"

נספח א 2 - דוגמאות לתושבות ולניתוק תושבות במהלך השנה

דוגמה 1

יחיד, אשר לא שהה בישראל כלל עד לשנת 2019, בשנת 2019 הגיע לישראל בתאריך 1.5, הוכח כי ממועד זה מרכז חייו הינו בישראל והינו מקיים את החזקה החלוטה הראשונה. היחיד שוהה גם בכל שנת 2020 בישראל והוכח כי מרכז חייו הינו בישראל. היחיד מקיים את החזקה החלוטה בשנים 2019 ו- 2020, נוכח שהותו למעלה מ- 183 ימים בישראל בכל שנה.

מסקנה: בנסיבות אלה היחיד יחשב לתושב ישראל החל מיום 1.5.2019, באופן שהחזקה החלוטה הראשונה לתושבות תחול החל מאותו מועד.

דוגמה 2

יחיד שעלה לארץ לאחר שנישא לתושבת ישראל, היחיד לא שהה בישראל כלל עד לשנת 2019. בשנת 2019 הגיע לישראל בתאריך 1.9. הוכח כי ממועד זה מרכז חייו הינו בישראל. הנישום שוהה גם בכל שנת 2020 בישראל והוכח כי מרכז חייו בישראל. הנישום מקיים את החזקה החלוטה השלישית לתושבות בשנת 2019 נוכח שהייתו בישראל למעלה מ- 100 ימים ונישואיו לתושבת ישראל.

מסקנה: בנסיבות אלה היחיד יחשב לתושב ישראל החל מיום 1.9.2019 זאת בהתאם לחזקה החלוטה השלישית לתושבות.

דוגמה 3

יחיד ובת זוגו שהו בישראל על פי הפירוט שלהלן:

2018- 360
2019 -45 (מיום 1.1.19 ועד 19 14.2)
2020 – 70*
2021 – 70
2022 - 70
2023- 70
2024- 70
*התפלגות הימים הינה במחצית השניה של השנה.

היחיד ובת זוגו הוכיחו כי מרכז חייהם מיום 14.2.2019 אינו בישראל והוכח כי העתיקו את מרכז חייהם למדינת אמנה, שהו בה משנת 2019, 183 ימים או יותר, והינם תושבים לצרכי מס בה החל ממועד המעבר (14.2.19) וכן שהו מחוץ לישראל במשך 5 שנים.

מסקנה: בנסיבות אלה יחשבו לתושבי חוץ החל מיום 15.02.19, וזאת על פי החזקה החלוטה החמישית.

דוגמה 4

יחיד ובת זוגו שהו בישראל על פי הפירוט שלהלן:
2017 – 365 ימים
2018 - 360 ימים
2019 –110 ימים עד 20.4 (מועד המעבר).
2020 –29 ימים*
2021 - 70 ימים
2022 – 70 ימים
2023 – 70 ימים
2024– 70 ימים
*התפלגות הימים הינה במחצית השניה של השנה.
היחיד ובת זוגו הוכיחו כי מרכז חייהם ממועד המעבר (20.4.2019) אינו בישראל והוכח כי העתיקו את מרכז חייהם במועד המעבר (20.4.2019) למדינת אמנה והינם תושבים לצרכי מס באותה מדינה ממועד המעבר. יצויין כי בשנות המס 2020 ואילך שהו במדינת האמנה מעל 183 ימים ויותר.
מסקנה: בנסיבות אלה היחיד ובת זוגו יחשבו לתושבי חוץ החל מיום 21 באפריל 2019 זאת בהתאם למבחן מרכז החיים, באופן שהחזקה החלוטה השניה לתושבות תחול עד למועד העזיבה 20.4.2019 ולא לאחריו.

דוגמה 5

יחיד ובת זוגו שהו בישראל על פי הפירוט שלהלן:
2017 – 365 ימים
2018 - 360 ימים
2019 – 220 ימים עד 1.9 (מועד המעבר) .
2020 –29 ימים*
2021 - 70 ימים
2022 – 70 ימים
2023 – 70 ימים
2024 – 70 ימים
* התפלגות הימים הינה במחצית השניה של השנה.
היחיד ובת זוגו הוכיחו כי מרכז חייהם ממועד המעבר (1.9.2019) אינו בישראל והוכח כי העתיקו את מרכז חייהם במועד המעבר למדינת אמנה והינם תושבים לצרכי מס באותה מדינה ממועד המעבר. יצוין כי בשנות המס 2020 ואילך שהו במדינת האמנה מעל 183 ימים ויותר.
מסקנה: בנסיבות אלה היחיד ובת זוגו יחשבו לתושבי חוץ החל מיום 2.9 2019 זאת בהתאם למבחן מרכז החיים, באופן שהחזקה החלוטה הראשונה לתושבות תחול רק עד למועד העזיבה 1.9.2019, ולא לאחריו.

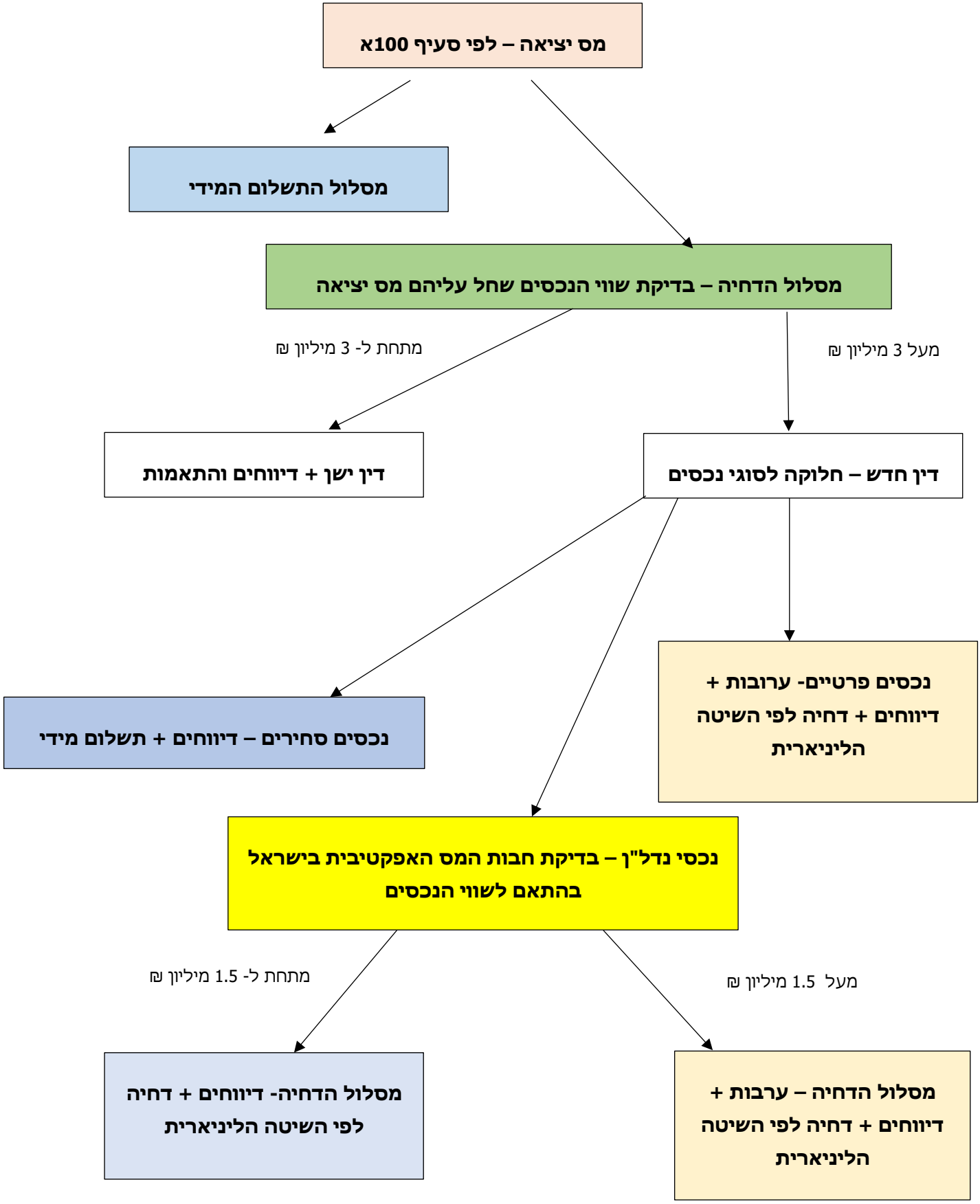
נספח ב 1

מדינה	מועד אירוע המס	פריסת תשלום מס היציאה	דחיית תשלום המס למועד המימוש	ערבויות/שעבודים
גרמניה	יום העברת הנכסים/ יום ניתוק התושבות.	**חברה:** תוכל לבחור לפרוס את תשלום מס היציאה על פני 5 שנים במידה ומדובר על העברת נכסים/ מעבר למדינת EU או EEA. **יחיד:** יוכל לבחור לפרוס את מס היציאה על פני 6 שנים במידה ומדובר על מעבר למדינת EU או EEA	☒	**חברה:** חברה שבחרה במסלול פריסת תשלום מס היציאה, היא תצטרך להפקיד ערבות / לשעבד נכסים ככל שרשות המס הגרמנית סבורה כי קיים סיכון ממשי שהמס לא ישולם בפועל. **יחיד:** יחיד שבחר במסלול פריסת תשלום מס היציאה, יצטרך להפקיד ערבות / לשעבד נכסים ככל שמדובר על מעבר למדינה שאינה מדינת EEA או EU.
הולנד	יום העברת הנכסים/יום ניתוק התושבות.	**חברה:** תוכל לבחור לפרוס את תשלום מס היציאה על פני 5 שנים במידה ומדובר על העברת נכסים/ מעבר למדינת EU או EEA. **יחיד:** יוכל לבחור לפרוס את תשלום מס היציאה על פני 10 שנים .	☒	**חברה:** חברה שבחרה במסלול פריסת תשלום מס היציאה, היא תצטרך להפקיד ערבות / לשעבד נכסים בגין הנכסים הספציפיים שעליהם חל מס היציאה. **יחיד:** יחיד שבחר במסלול פריסת תשלום מס היציאה, יצטרך להפקיד ערבות / לשעבד נכסים ככל שמדובר על מעבר למדינה שאינה מדינת EEA או EU.
קנדה	יום העברת הנכסים/ יום ניתוק התושבות.	☒	**יחיד:** יוכל לבחור לדחות את תשלום מס היציאה עד למועד המימוש .	**יחיד:** יחיד שבחר לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש, יצטרך להפקיד ערבות/ לשעבד נכסים בגין הנכסים הספציפיים שעליהם חל מס היציאה.

נספח ב 2

מדינה	סטטוס הטמעה	תאריך תוקף
אוסטריה	הוטמע	בתוקף
בולגריה	הוטמע	ינואר 20
קרואטיה	הוטמע	ינואר 20
קפריסין	לא הוטמע	ינואר 20
צ'כיה	לא הוטמע	ינואר 20
דנמרק	הוטמע	ינואר 20
פינלנד	הוטמע	ינואר 20
יוון	הוטמע	ינואר 20
הונגריה	לא הוטמע	ינואר 20
לטביה	הוטמע	ינואר 20
ליטא	הוטמע	ינואר 20
לוקסמבורג	הוטמע	ינואר 20
מלטה	הוטמע	ינואר 20
פולין	הוטמע	ינואר 20
פורטוגל	הוטמע	ינואר 20
רומניה	הוטמע	בתוקף
סלובקיה	הוטמע	ינואר 20
סלובניה	הוטמע	ינואר 20
שבדיה	הוטמע	ינואר 20

נספח ב 3


מס יציאה – לפי סעיף 100א
מסלול התשלום המידי
מסלול הדחיה – בדיקת שווי הנכסים שחל עליהם מס יציאה
מתחת ל- 3 מיליון ₪
מעל 3 מיליון ₪
דין ישן + דיווחים והתאמות
דין חדש – חלוקה לסוגי נכסים
נכסים סחירים – דיווחים + תשלום מידי
נכסים פרטיים- ערובות + דיווחים + דחיה לפי השיטה הליניארית
נכסי נדל"ן – בדיקת חבות המס האפקטיבית בישראל בהתאם לשווי הנכסים
מתחת ל- 1.5 מיליון ₪
מעל 1.5 מיליון ₪
מסלול הדחיה- דיווחים + דחיה לפי השיטה הליניארית
מסלול הדחיה – ערבות + דיווחים + דחיה לפי השיטה הליניארית

לצורך הדוגמה וכדי להבהיר כיצד עובד מנגנון מיסוי הדיבידנדים שחולקו במהלך תקופת החיוב, יונח כי:

דוד (להלן: **"הנישום"**) הינו תושב ישראלי (יחיד) שעזב לארה"ב בסוף שנת המס 2019.
להלן פירוט הנכסים שהיו בבעלותו של הנישום ביום שקדם ליום שבו חדל להיות תושב ישראל-

א. דירה בישראל.
ב. 100% ממניות חברת A-co שהינה חברה פרטית תושבת מדינה A .

<u>פרטים נוספים</u>:

- חברת A-co מחלקת בכל שנה 0.5 מיליון ₪ דיבידנד לנישום החל משנת 2023.
- הנישום רכש את מניות חברת A-co בסוף שנת 2010 בעלות של 1 מיליון ₪.
- הנישום מכר את המניות של חברת A-co בסוף שנת המס 2028 בתמורה ל- 10 מיליון ₪ (לאחר קבלת הדיבידנד).
- ביום הניתוק דיווח הנישום כי שווי חברת A-co הינו 5 מיליון ₪.

<u>פתרון:</u>

על הנישום האמור חלות הוראות סעיף 100א לפקודה ועל כן עומדות בפניו 2 אפשריות:

1- להצהיר על נכסיו עליהם תחולנה הוראות סעיף 100א לפקודה במועד העזיבה ולשלם את מס היציאה בגינם במידי בהתאם להוראות **"מסלול התשלום המידי"**.
2- להצהיר על נכסיו במועד העזיבה ולדחות את מועד תשלום המס בהתאם להוראות **"מסלול הדחיה"** על כל המשתמע מכך (ערבויות דיווחים וכו' בהתאם לשווי נכסיו).

לצורך הדוגמה, נניח כי הנישום אינו מעוניין לשלם את המס במידי אלה שברצונו לדחות את מועד תשלום המס עד למועד המימוש בפועל של הנכסים שחל עליהם מס יציאה ועל כן בחר הנישום ב- **"מסלול הדחיה"**.

בהתאם להוראות המסלול האמור, יגיש הנישום הצהרה על כלל נכסיו שחל עליהם מס היציאה (מניות חברת A-co) וידווח על הרווח שהיה נוצר ממכירתם הרעיונית (כמובן שהדיווח יהיה לא יאוחר מ – 30 יום מקרות האירוע).

במידה ושווי נכסי הנישום ביום שבו חדל להיות תושב ישראל עולה על 3 מיליון ש"ח יפעל הנישום בהתאם להוראות תת מסלול – **"הדין החדש"** .

בהתאם לנתוני הדוגמה, נכסי הנישום הכפופים למס יציאה ביום הניתוק הסתכמו, למניות של חברת A-co ששווים עמד על 5 מיליון ש"ח .

על כן, הנישום נדרש לפעול בהתאם להוראות תת מסלול **"הדין החדש"** על כל המשתמע מכך.

להלן ההתייחסות לחלוקות הדיבידנד מחברת A-co <u>לאחר המועד שבו חדל הנישום להיות תושב ישראל ועד למועד המימוש בפועל של אותן מניות המקנות את הזכות באותם דיבידנדים</u> (להלן: "תקופת החיוב") או במילים אחרות לדיבידנדים שחולקו במהלך השנים 2023 ועד 2028-

<u>חלוקת דיבידנדים בשנים 2023 ועד ל- 2028 -</u> כפי שהובהר בהוראות הכלליות יש להתייחס לדיבידנדים שחולקו כאל מימוש חלקי של המניות ועל כן, כל חלוקת דיבידנד תמוסה בידי הנישום באופן ליניארי.

כלומר שיש לראות בהכנסה האמורה כמימוש חלקי של המניות ולהפעיל את מנגנון המיסוי הליניארי שנקבע בסעיף 100א(ד) לפקודה.

<u>חבות מס היציאה בשנת 2023</u>- ש"ח 90,000 = 30% *9/12*((500,000*1/5) - 500,000)
<u>חבות מס היציאה בשנת 2024</u>- ש"ח 83,077 = 30% *9/13*((500,000*1/5) - 500,000)
<u>חבות מס היציאה בשנת 2025</u>- ש"ח 77,143 = 30% *9/14*((500,000*1/5) - 500,000)
<u>חבות מס היציאה בשנת 2026</u>- ש"ח 72,000 = 30% *9/15*((500,000*1/5) - 500,000)
<u>חבות מס היציאה בשנת 2027</u>- ש"ח 67,500 = 30% *9/16*((500,000*1/5) - 500,000)
<u>חבות מס היציאה בשנת 2028</u>- ש"ח 63,529 = 30% *9/17*((500,000*1/5) - 500,000)

סה"כ מס ששולם בגין הדיבידנדים שחולקו בתקופת החיוב – 453,249 ש"ח

להלן חבות המס הנובעת ממכירת המניות-

(10,000,000 – 400,000) * 9/18 * 30% =1,440,000

<u>הערה:</u>

במידה ולא היו מחולקים דיבידנדים אזי התמורה בגין המניות שהייתה משולמת בשנת המס 2025 היתה גדלה בסכום הדיבידנדים שחולקו ועל כן, מיסוי הדיבידנדים הללו כמימוש חלקי הינו הכרחי לצורך גביית מס אמת ומניעת תכנוני מס אגרסיביים.

נספח ג 1

מדינה	יישום שיטת הסלים	גישת יישום שיטת הסלים	עודף זיכוי	הערות והרחבות
ארה"ב	✓	**גישת ההפרדה לפי מקורות ההכנסה**	✓	הסלים מחולקים לפי מקורות הכנסה ומספרם הכולל עומד על שישה. אפשרות השימוש בעודף זיכוי משתנה בין הסלים.
הולנד	✓	**גישת ההפרדה לפי מקורות ההכנסה**	✓	
אירלנד	✓	**הגישה המשולבת**	✓	שיטת סלים **משולבת**: יישום של שיטת הסלים לפי מקורות מקרים מסוימים, לצד זיכוי של פריט כנגד פריט בלבד במקרים אחרים.
ספרד	✓	**גישת ההפרדה לפי מקורות ההכנסה**	☒	
גרמניה	✓	**גישת ההפרדה לפי מדינות**	☒	
קנדה	✓	**הגישה המשולבת**	✓	**שני סלים** של מקורות הכנסה (כולל רווח הון) **בלבד**, וכן הפרדה לפי **מדינות**. עודף זיכוי יינתן ביחס לסל של הפעילות עסקית בלבד.
אוסטרליה	☒	☒	☒	באוסטרליה הזיכוי נקבע תוך בחינת סך כל הכנסות החוץ של משלם המסים ללא הבחנה למקורות.
צרפת	✓	**הגישה המשולבת**	☒	ביישום שיטת הסלים ההפרדה היא כפולה: סלים לפי למקורות ההכנסה ולפי מדינת המקור
איטליה	✓	**גישת ההפרדה לפי מדינות**	☒	
אוסטריה	✓	**גישת ההפרדה לפי מדינות**	☒	

נספח ג 2 – רשימת המדינות עימן ניתן להחליף מידע

אוגנדה	ג'מייקה	סלובניה
אוזבקיסטן	גאנה	סלובקיה
אוסטריה	גואטמלה	סן מרינו
אוסטרליה	גיאורגיה	סנגל
אוקראינה	גיברלטר	סנט מרטן
אורוגוואי	גרינלנד	ספרד
אזרבייג'אן	גרמניה	סרביה
איטליה	גרנדה	פולין
איי ג'רסי	דומיניקה	פורטוגל
איי גרזי	דנמרק	פיליפיניים
איי הבתולה הבריטיים	דרום אפריקה	פינלנד
איי מן	הודו	פנמה
איי מרשל	הולנד	פרו
איי סיישל	הונג קונג	צ'כיה
איי פארו	הונגריה	צ'ילה
איי קוק	הרפובליקה הדומיניקנית	צפון מקדוניה
איי קייקוס	וייטנם	צרפת
אינדונזיה	טייואן	קולומביה
איסלנד	יוון	קוסטה ריקה
אירלנד	יפן	קוריאה הדרומית
אל סלבדור	לוקסמבורג	קורקאו
אלבניה	לטביה	קזחסטאן
אנגווילה	ליטא	קמרון
אנדורה	ליכטנשטיין	קנדה
אנטיגואה וברמודה	מאוריציוס	קפריסין
אסטוניה	מולדובה	קרואטיה
אקוודור	מונסרט	רומניה
ארגנטינה	מונקו	רוסיה
ארה"ב	מלטה	שבדיה
ארובה	מקאו	שוויץ
ארמניה	מקסיקו	תאילנד
אתיופיה	נאורו	תורכיה
בהמס	נורבגיה	
בולגריה	ניגריה	
בלארוס	ניו זילנד	
בלגיה	ניואה	
בליז	סיינט וינסנט	
ברבדוס	סיינט לוצ'יה	
ברזיל	סיינט קיטס	
בריטניה	סין	
ברמודה	סינגפור	

נספח ג 3

הרשימה השחורה והאפורה של המדינות כפי שפורסם על ידי האחוד האירופי

בחודש אוקטובר 2021

רשימה שחורה	רשימה אפורה
American Samoa	Anguilla
Fiji	Barbados
Guam	Botswana
Palau	Costa Rica
Panama	Dominica
Samoa	Hong Kong
Trinidad and Tobago	Jamaica
Vanuatu	Jordan
US Virgin Islands	Malaysia
	North Macedonia
	Qatar
	Seychelles
	Thailand
	Turkey
	Uruguay

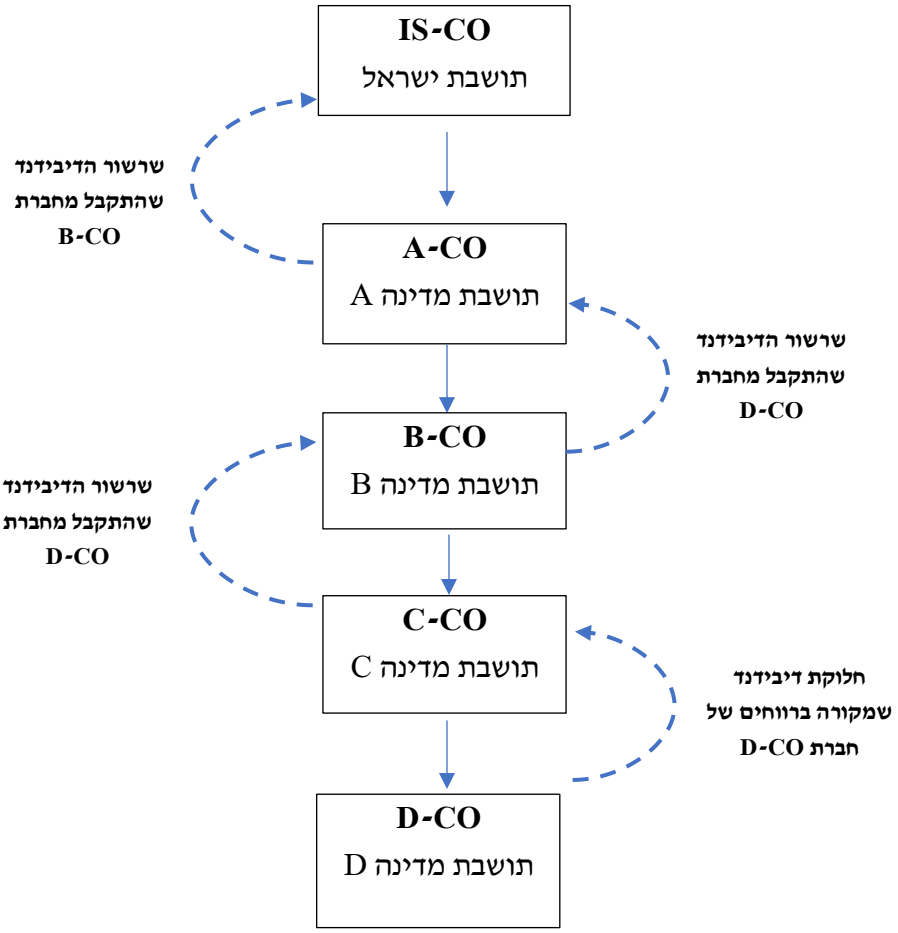
נספח ד 1

מדינה	תנאים נוספים וחריגים	תנאים נוספים וחריגים	זיכוי בטירים	עודף זיכוי
פולין	שיעור ההחזקה המינימלי במניות החברה הנמצאת בטיר הראשון יעמוד על 75%. בתנאי שההחזקה הינה למשך שנתיים לפחות.	לא יינתן זיכוי עקיף על הכנסה שנבעה מפירוק חברת בת.	לא תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחלוקה מטירים נוספים-מוגבל לטיר אחד.	לא תתאפשר שמירת / העברת עודף זיכוי לשנים הבאות.
מקסיקו	שיעור ההחזקה המינימלי במניות החברה הנמצאת בטיר הראשון יעמוד על 10%. בתנאי שההחזקה הינה לחצי שנה לפחות.		תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחברה הנמצאת בטיר השני (מוגבל לשני טירים) בהתקיים התנאים המצטברים הבאים: 1- החברה שנמצאת בטיר הראשון מחזיקה ב- 10% לפחות ממניות החברה הנמצאת בטיר השני. 2- שיעור האחזקה האפקטיבי של החברה המקבלת את הדיבידנד בחברה הנמצאת בטיר השני , במסלול ישיר יעמוד על 5% לפחות. בין מקסיקו למדינת הטיר השני ישנו הסכם מקיף לחילופי מידע.	זיכוי אשר יחרוג מהתקרה יכול להישמר לתקופה של עד 10 שנים
ארגנטינה	שיעור ההחזקה המינימלי במניות החברה הנמצאת בטיר הראשון יעמוד על 25%. בתנאי שההחזקה הינה לחצי שנה לפחות.	לא יינתן זיכוי עקיף על הכנסה שנבעה מפירוק חברת בת	תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחברה הנמצאת בטיר השני (מוגבל לשני טירים) במידה ושיעור האחזקה האפקטיבי של החברה המקבלת את הדיבידנד בחברה הנמצאת בטיר השני , במסלול ישיר יעמוד על 15% לפחות.	אין אפשרות לשמירת עודף זיכוי

הולנד	שיעור ההחזקה המינימלי במניות החברה הנמצאת בטיר הראשון יעמוד במישרין או בעקיפין על 5%.	הזיכוי העקיף מוגבל לחברות EU שאינן נחשבות תושבות מדינה שלישית לפי אמנה.	תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחברות הנמצאות בטירים נוספים (ללא הגבלה) במידה ושיעור האחזקה האפקטיבי של החברה המקבלת את הדיבידנד בחברה הנמצאת בטירים הנוספים, במסלול ישיר יעמוד על 5% לפחות.	עודף זיכוי עקיף ניתן להעברה לשנים הבאות.
קנדה	זיכוי עקיף יינתן לתאגידים תושבי קנדה על דיבידנד שהם מקבלים מ-CFC שבשליטתם.	זיכוי עקיף ניתן רק ל Taxable surplus.	אין הגבלה במספר הטירים כל עוד עומדים בהגדרה של CFC.	הזיכוי מוגבל עד גובה המס הקנדי והוא מחושב עבור כל מדינה בנפרד.
ארה"ב	שיעור ההחזקה המינימלי בזכויות המקנות את כח ההצבעה בחברה הנמצאת בטיר הראשון יעמוד על 10%.	קיימת דרישה לתקופת החזקה מינימלית: כשמדובר במניות רגילות ומועדפות, מניות החברה הזרה צריכות להיות מוחזקות לפחות 16 יום מתוך 31 ימים שמתחילים 15 יום שקדמו לתאריך בו המניות הפכו לסחירות. וכאשר מדובר במניות מועדפות שמשלמות דיבידנד רק לאחר 366 יום, המניות צריכות להיות מוחזקות לפחות 46 יום מתוך 91 ימים המתחילים 45 יום שקדמו לתאריך בו המניות הפכו לסחירות.	תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחברות הנמצאות בטיר השני ועד הרביעי (מוגבל ל- ארבעה טירים) בהתקיים התנאים המצטברים הבאים: 1- כל תאגיד זר בשרשרת ההחזקה חייב להחזיק ב-10% לפחות מכוח ההצבעה של התאגיד הזר שנמצא בטיר שמתחתיו. 2- שיעור האחזקה האפקטיבי של החברה המקבלת את הדיבידנד בחברה הנמצאת בטירים 2-4, במסלול ישיר יעמוד על 5% לפחות. **חריג-** תתאפשר קבלת זיכוי עקיף מחברות הנמצאות בטיר הרביעי ועד השישי (שני טירים נוספים) במידה והחברות שנמצאות שם מוגדרות כ-CFC.	

נספח ד 2

להלן מבנה ההחזקות של קבוצת חברות שבראשה עומדת חברה ישראלית (להלן: **"IS-CO"**)-



	מקרה 1	מקרה 2	מקרה 3	מקרה 4	מקרה 5	מקרה 6	מקרה 7	מקרה 8	מקרה 9	מקרה 10	מקרה 11	מקרה 12	מקרה 13
שיעור האחזקה במישרין בחברת A-Co	25%	100%	25%	100%	100%	24%	100%	50%	25%	25%	50%	100%	40%
שיעור האחזקה במישרין בחברת B-Co	50%	100%	50%	100%	100%	100%	49%	100%	100%	80%	50%	50%	60%
שיעור האחזקה במישרין בחברת C-Co	100%	50%	90%	100%	40%	80%	100%	50%	100%	90%	80%	50%	90%
שיעור האחזקה במישרין בחברת D-Co	100%	50%	100%	13%	100%	70%	100%	50%	50%	70%	65%	50%	60%
בדיקת שיעור האחזקה האפקטיבי במסלול ישיר בחברת D-CO	12.5%	25.0%	11.3%	12.5%	40.0%	13.4%	49.0%	12.5%	12.5%	12.6%	13.0%	12.5%	13.0%
האם ניתן לאפשר זיכוי עקיף להכנסה מדיבידנד שמקורה ברווחים של חברת D-CO	כן	כן	לא	לא	לא	לא	לא	כן	כן	כן	כן	כן	כן

נספח ח 1

מדינה	סטטוס	פרטים נוספים
אוסטריה	חקיקה סופית פורסמה באוקטובר 2019	אימוץ מלא של ההנחיה ללא תוספות
צרפת	חקיקה סופית פורסמה באוקטובר 2019	אימוץ מלא של ההנחיה ללא תוספות
הונגריה	חקיקה סופית מאוגוסט 2019	
ליטא	חקיקה סופית מיולי 2019	
סלובניה	חקיקה סופית מיוני 2019	
פולין	חקיקה סופית מינואר 2019.	אימוץ ההנחיה והוספת סימני היכר נוספים
סלובקיה	חקיקה סופית	
בלגיה	טיוטת הצעת חוק	
בולגריה	טיוטת הצעת חוק	
קרואטיה	טיוטת הצעת חוק	אימוץ חלקי של ההנחיה עם סימני היכר נוספים
קפריסין	טיוטת הצעת חוק	
אירלנד	טיוטת הצעת חוק	
צ'כיה	טיוטת הצעת חוק	
אנגליה	תקנות סופיות	אימוץ מלא של ההנחיה
ספרד	טיוטת הצעת חוק	
דנמרק	טיוטת הצעת חוק	
אסטוניה	טיוטת הצעת חוק	
פינלנד	טיוטת הצעת חוק	
גרמניה	טיוטת הצעת חוק	
איטליה	טיוטת הצעת חוק	
לוקסמבורג	טיוטת הצעת חוק	
הולנד	טיוטת הצעת חוק	יצאה הדרכה כיצד ליישם
פורטוגל	טיוטת הצעת חוק	הטיוטה כוללת סימני היכר נוספים
שבדיה	טיוטת הצעת חוק	יצאה הדרכה כיצד ליישם

נספח ח 2

דוגמה למדינות בעולם שיש להם כללי גילוי ודיווח

1. ארה"ב- כללי דיווח חלים על מס הכנסה, מקרקעין, מס על מתנות ושאר מיסים פדרליים. חובת הדיווח חלה על יועץ משמעותי (material advisor) המוגדר כאדם שסיפק עזרה מהותית או יעוץ בזיקה לארגון, ניהול, קידום, מכירה, יישום, ביטוח, של עסקה חייבת בדיווח (שנמצאת ברשימה של קטגוריות) ובמישרין או עקיפין הפיק הכנסה בסכום סף מסוים. בנוסף, על הנישום לספק מידע מפורט על העסקה ויתרון המס בעסקה ולצרף לדוח שהוא מגיש.
2. קנדה- כללי דיווח חלים על מס הכנסה. חובת הדיווח חלה על היועץ (PROMOTOR) ועל הנישום.
3. דרום אפריקה - כללי דיווח חלים על מס הכנסה, תרומות, רווחי הון, מע"מ. חובת הדיווח חלה על היועץ (PROMOTOR), ואם אין יועץ אז זה יחול על הנישום.

נספח ט 1

הערה: במסגרת סקירת הדין המשווה לא נבחן באילו מדינות קיימת חובה רגולטורית לפעול באמצעות חברה מקומית.

מדינה	מס על רווחי הסניף	מס על העברת רווחי הסניף	לא קיים מס סניף	שיעור מס חברות שונה על סניף
ארה"ב	v			
קנדה	v			
צרפת	v			
קוריאה הדרומית	v			
ונצואלה	v			
מצרים	v			
ספרד		v		
טורקיה		v		
אורוגוואי		v		
מרוקו		v		
הודו				v
צ'ילה		v		
גרמניה			v	
איטליה			v	
אירלנד			v	
יפן			v	
אוסטריה			v	
אוקראינה			v	
איסלנד			v	
אלבניה			v	
אנגליה			v	
אנדורה			v	
אסטוניה			v	
בולגריה			v	
בוסניה			v	
בלארוס			v	
בלגיה			v	
גאורגיה			v	
דנמרק			v	
הולנד			v	
הונגריה			v	
יוון			v	
ליטא			v	
מולדובה			v	
מונטנגרו			v	

מדינה	מס על רווחי הסניף	מס על העברת רווחי הסניף	לא קיים מס סניף	שיעור מס חברות שונה על סניף
מונקו			v	
מלטה			v	
נורווגיה			v	
סלובניה			v	
סרביה			v	
פולין			v	
פורטוגל			v	
פינלנד			v	
צ'כיה			v	
קפריסין			v	
קרואטיה			v	
רומניה			v	
רוסיה			v	
שבדיה			v	
שוויץ			v	
ברזיל			v	
מקסיקו			v	
אוסטרליה			v	
ניו זילנד			v	
הונג קונג			v	
סין			v	

נספח י 1

טבלת יישום ATAD 2 במדינות האיחוד האירופי (נכון ליום ה- 9.01.21):

מדינה	**יישום הוראות ATAD 2 למעט ישויות היברידיות הפוכות**	**יישום הוראות ATAD2 לגבי ישויות היברידיות הפוכות**
אוסטריה	✓	✓
בלגיה	✓	✓
בולגריה	✓	☒
קרואטיה	✓	✓
קפריסין	✓	**תיישם החל מינואר 2022**
צ'כיה	**יישום חלקי**	☒
דנמרק	✓	✓
אסטוניה	✓	✓
פינלנד	✓	✓
צרפת	✓	✓
גרמניה	✓	**קיימת טיוטת הצעת חוק**
יוון	✓	☒
הונגריה	✓	☒
אירלנד	✓	☒
איטליה	✓	**תיישם החל מינואר 2022**
לטביה	**מיישמת את כלל ההמלצות למעט המלצה 3.**	**תיישם החל מינואר 2022.**
ליטא	✓	☒

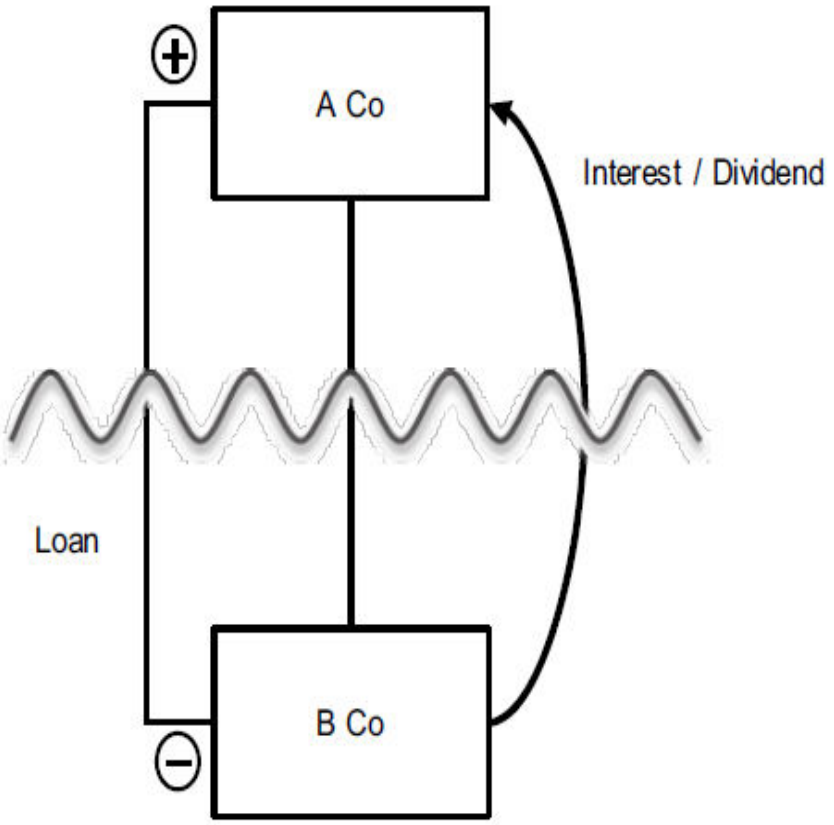
לוקסמבורג	✓	✓
מלטה	✓	✓
הולנד	✓	✓
פולין	✓	☒
פורטוגל	✓	✓
רומניה	✓	**קיימת טיוטת הצעת חוק**
סלובקיה	✓	**מיישמת את המלצה 4 בלבד, אינה מיישמת את המלצה 5.**
סלובניה	✓	☒
ספרד	**מיישמת את המלצות 1 ו- 2.**	☒
שבדיה	✓	✓
בריטניה	✓	☒

נספח י 2 – דוגמה להמלצה מספר 1 בהמלצות הועדה

עובדות:

חברה ACO תושבת מדינה A מחזיקה בחברה BCO תושבת מדינה B.

חברה ACO מעניקה הלוואה נושאת ריבית לחברה BCO. ההלוואה מטופלת כמכשיר התחייבותי תחת חוקי מדינה B וכמכשיר הוני תחת חוקי מדינה A. תשלום הריבית על ההלוואה מוכר כהוצאה במדינה B בעוד שהתשלום לא נזקף כהכנסה/ נזקף כדיבידנד פטור במדינה A.



יישום ההמלצה:

מכיוון ותשלום הריבית גורם לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה (הוצאות הריבית נדרשות במדינה B אולם לא נזקפות כהכנסה/ נזקפות כהכנסה פטורה במדינה A), יהיה על מדינה B ליישם את המלצות Action 2 ולשלול בהתאם את התרת הוצאת הריבית.

ככל שמדינה B לא תיישם את המלצות Action 2, אזי תשלום הריבית יגרום לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה ובמקרה כזה, יהיה על מדינה A לזקוף הכנסה רגילה בגובה תשלום הריבית/ לשלול את הפטור על הדיבידנד, לפי העניין .

נספח י 3– דוגמה להמלצה מספר 1 בהמלצות הועדה - Loan structured as a share repo.

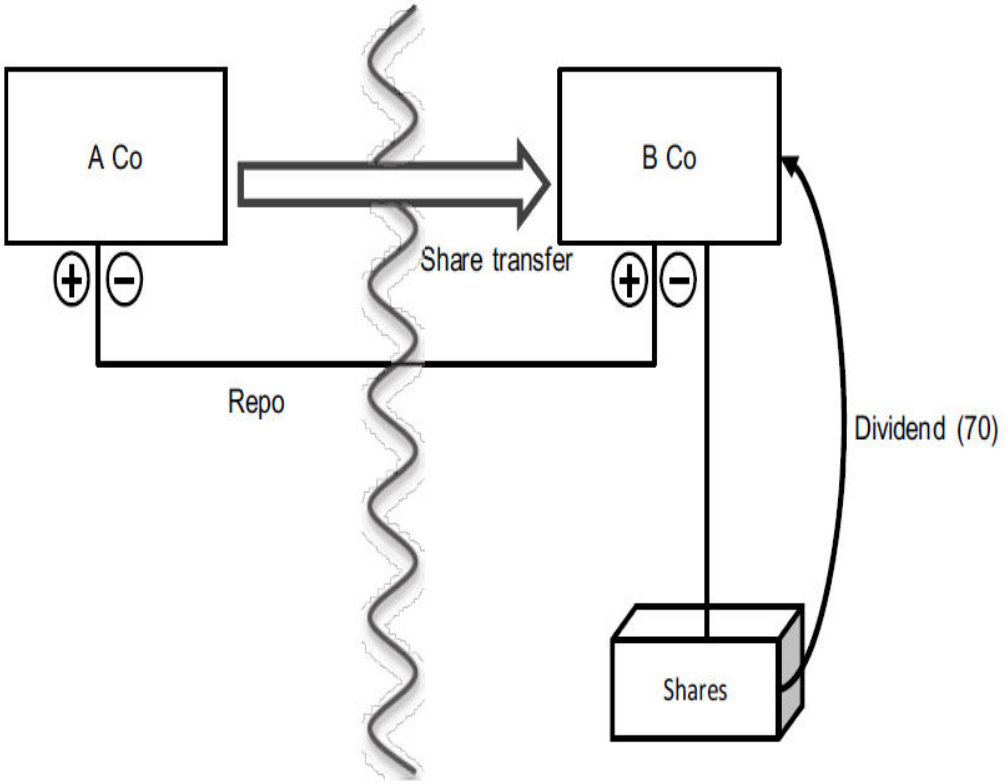
עובדות:

חברת ACO תושבת מדינה A לווה $100 מחברת BCO תושבת מדינה B במסגרת הסדר מכירה ורכישה מחדש (ריפו).

חברת ACO מעבירה מניות שבהחזקתה (להלן: "**מניות**") ששוויין $100 לחברת BCO, וחברת ACO מתחייבת לרכוש אותן בחזרה, במועד עתידי בתמורה למחיר מוסכם מראש בסך $110 (להלן : "**רכישת המניות העתידית**"). כלומר, חברת BCO מחזיקה זמנית במניות.

מדינה B ממסה את העסקה כעסקת מכירה ורכישה מחדש ומתייחסת לרכישת המניות העתידית כאל רווח הון. לפי דיני מדינה B רווח ההון בסך 10 פטור ממס.

מדינה A מטפלת בעסקה כעסקת הלוואה, שהוצאות הריבית בגינה בסך $10 מותרות בניכוי.



יישום ההמלצה:

עסקה מסוג זה מהווה עסקת RIPO הנכללת בגדר "העברה פיננסית היברידית" וגורמת לאי התאמה מסוג ניכוי-אי הכללת הכנסה (הוצאות הריבית נדרשות במדינה A אולם נזקפות כרווח הון פטור במדינה B).

לכן, ככל שמדינה A תיישם את המלצות Action 2, על מדינה A לשלול את התרת הוצאות הריבית בסך $10.

ככל שמדינה A לא תיישם את המלצות Action 2, אזי תשלום הריבית יגרום לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה ובמקרה כזה, יהיה על מדינה B לזקוף הכנסה רגילה בגובה רווח ההון הפטור.

נספח י 4– הוראה לדוגמה המתייחסת להמלצה מספר 1

א. יש לתאם הוצאה שנתבעה בישראל ככל שהתקיימו לגביה התנאים הבאים:

1. התרת ההוצאה בניכוי גרמה לאי התאמה היברידית מסוג "ניכוי אי הכללה".
2. הצדדים לעסקה הינם "צדדים קשורים" (כהגדרתם בפרק זה), או שהינם צדדים בהסדר מבני.
3. ההוצאה נובעת ממכשיר פיננסי היברידי.

ההוראה לא תחול ככל שמצב "ניכוי אי הכללה" נובע מהפרשי עיתוי, בין תביעת ההוצאה בישראל לזקיפת ההכנסה במדינה הזרה, וזאת בתנאי שישוכנע פקיד השומה כי התשלום ייזקף כהכנסה במדינת המקבל תוך פרק זמן של 12 חודשים מתום שנת המס בה נתבעה ההוצאה בישראל.

ב. יש לזקוף הכנסה חייבת בישראל ככל שהתקיימו התנאים הבאים:

א. נתבעה הוצאה במדינה זרה, הנובעת ממכשיר פיננסי היברידי.
ב. התרת ההוצאה במדינה הזרה גרמה לאי התאמה היברידית מסוג "ניכוי אי הכללה".
ג. במדינה הזרה לא מיושמות הוראות אי התאמה היברידיות.
ד. בישראל לא נזקפה הכנסה, או שנזקפה הכנסה פטורה מאותו מכשיר פיננסי היברידי.
ה. הצדדים לעסקה הינם "צדדים קשורים" (כהגדרתם בפרק זה), או שהינם צדדים בהסדר מבני.
ו. במדינת המשלם לא יושמה ההמלצה בסעיף א' לעיל, על מדינת המקבל לזקוף הכנסה בשיעור מס רגיל בגובה ההוצאה שהותרה במדינת המשלם. מדובר בהוראה משנית.

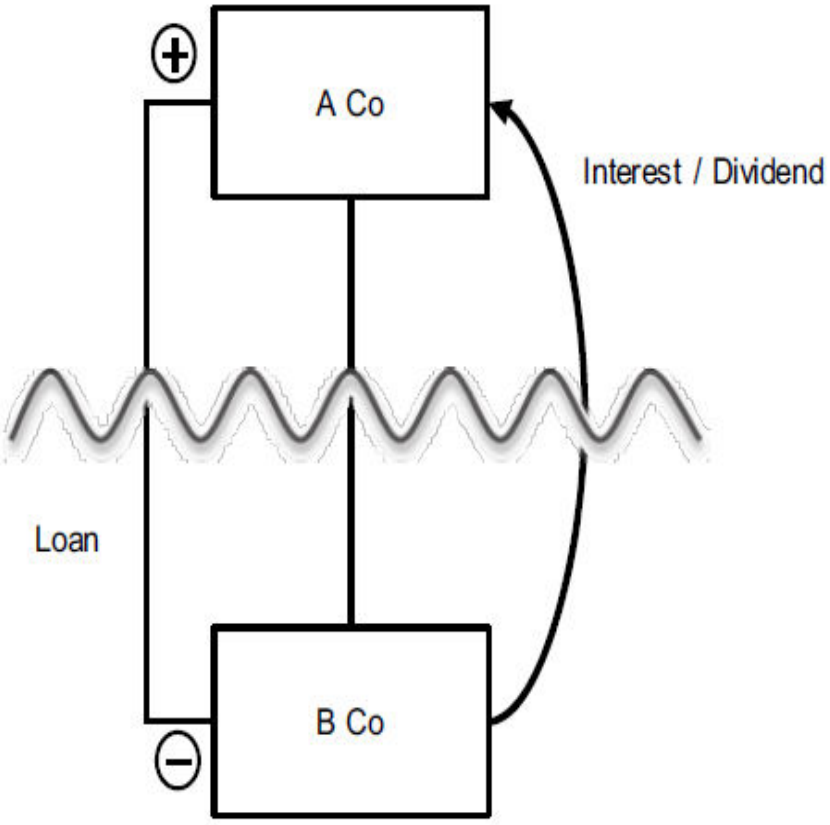
במידה והתקיימו התנאים לעיל, יש לזקוף הכנסה בישראל בגובה ההוצאה שהותרה במדינה הזרה.

נספח י 5- דוגמה להמלצה מספר 2+1 בהמלצות הועדה

עובדות:

חברה ACO תושבת מדינה A מחזיקה בחברה BCO תושבת מדינה B.

חברה ACO מעניקה הלוואה נושאת ריבית לחברה BCO. ההלוואה מטופלת כמכשיר התחייבותי תחת חוקי מדינה B וכמכשיר הוני תחת חוקי מדינה A. תשלום הריבית על ההלוואה מוכר כהוצאה במדינה B ונזקף כדיבידנד פטור במדינה A.



יישום ההמלצה:

מכיוון ותשלום הריבית גורם לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה (הוצאות הריבית נדרשות במדינה B אולם נזקפות כהכנסה פטורה במדינה A), על מדינה A ליישם את המלצות Action 2 ולשלול בהתאם את הפטור על הדיבידנד.

ככל שמדינה A לא תיישם את המלצות Action 2, אזי תשלום הריבית יגרום לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה ובמקרה כזה, יהיה על מדינה B לשלול את התרת הוצאת הריבית של חברת BCO.

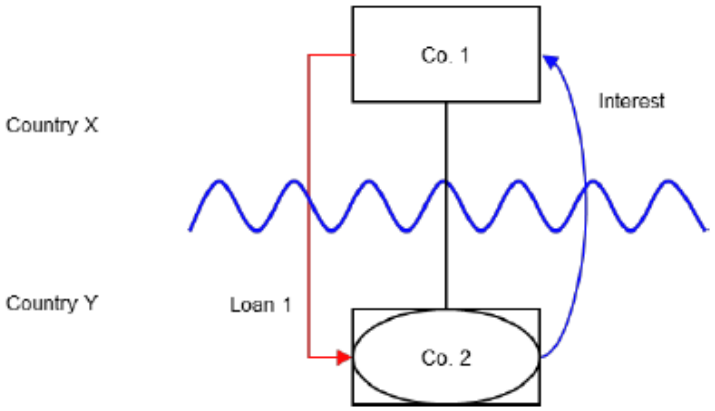
נספח י 6 - דוגמה להמלצה מספר 3 בהמלצות הועדה

עובדות:

חברת C01, תושבת מדינה X, מחזיקה במלוא מניות חברה C02 תושבת מדינה Y. חברת C01 לחברה C02 מעניקה הלוואה צוברת ריבית.

חברת CO2 הינה ישות היברידית, מאחר ונחשבת כישות אטומה במדינה Y וכישות שקופה במדינה X.

מאחר וחברה CO2 נחשבת כישות שקופה בעיני מדינה X, תוצאות חברת C02 עולות לחברת C01 ויתרות תוצאתיות בינחברתיות מתבטלות ולכן חברת C01 לא זוקפת הכנסה רגילה בגובה ריבית ההלוואה ששולמה על ידי חברת C02.



יישום ההמלצה:

מכיוון ותשלום הריבית על ידי הישות השקופה גורם לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה (הוצאות הריבית נדרשות במדינה Y אולם לא נזקפות כהכנסה במדינה X), על מדינה Y לשלול את התרת הוצאת הריבית בחברת C02.

ככל שמדינה Y לא תיישם את המלצות Action 2, אזי תשלום הריבית יגרום לתוצאה של ניכוי-אי הכללת הכנסה ובמקרה כזה, על מדינה X ליישם את המלצות Action 2 ולזקוף הכנסה רגילה בחברת C01 בגובה תשלום הריבית.

נספח י 7- דוגמה להמלצה מספר 3 בהמלצות הועדה

להחזקת נכסי נאמנות זרה (אשר משפטית מוחזקת על ידי נאמן) אשר מקבלת הלוואה מנאמנות. חברה להחזקת נכסי נאמנות הינה תושבת מדינה זרה בה נחשבת לחברה אטומה. לעומת זאת, בישראל, מתעלמים מקיומה של חברה להחזקת נכסי נאמנות כישות (שקופה). במדינה הזרה נרשמות הוצאות מימון ואילו בישראל לא נרשמות הכנסות מימון עקב ביטול יתרות בין חברה להחזקת כסי נאמנות לנאמנות.

יישום ההמלצה:

ככל שהמדינה הזרה לא יישמה את המלצות action 2 ולא שללה הוצאות מימון בחברה להחזקת נכסי נאמנות, על ישראל ליישם את המלצה 3 (ב) ל- action 2 ולזקוף הכנסות מימון מההלוואה בנאמנות.

<u>נספח מס' י 8 דוגמה להמלצה 3 בהמלצות הועדה</u>

חברה ישראלית המחזיקה בשותפות זרה נותנת לה הלוואה. השותפות נחשבת לישות שקופה בישראל, אך אטומה בחו"ל. הוצאות המימון מותרות בניכוי בחו"ל, ואילו הכנסות המימון בישראל מתבטלות כגד הוצאות המימון אשר עולות לחברה הישראלית כתוצאה משקיפות השותפות בישראל[40].

יישום ההמלצה:

ככל שהמדינה הזרה לא יישמה את המלצות action 2 ולא שללה הוצאות מימון בשותפות, על ישראל ליישם את המלצה 3 (ב) ל- action 2 ולזקוף הכנסות מימון מההלוואה בחברה.

[40] יודגש, כי בדוגמאות להמלצות ה- action 2 ההסתכלות הינה על הכנסה חייבת (taxable income) כוללת.

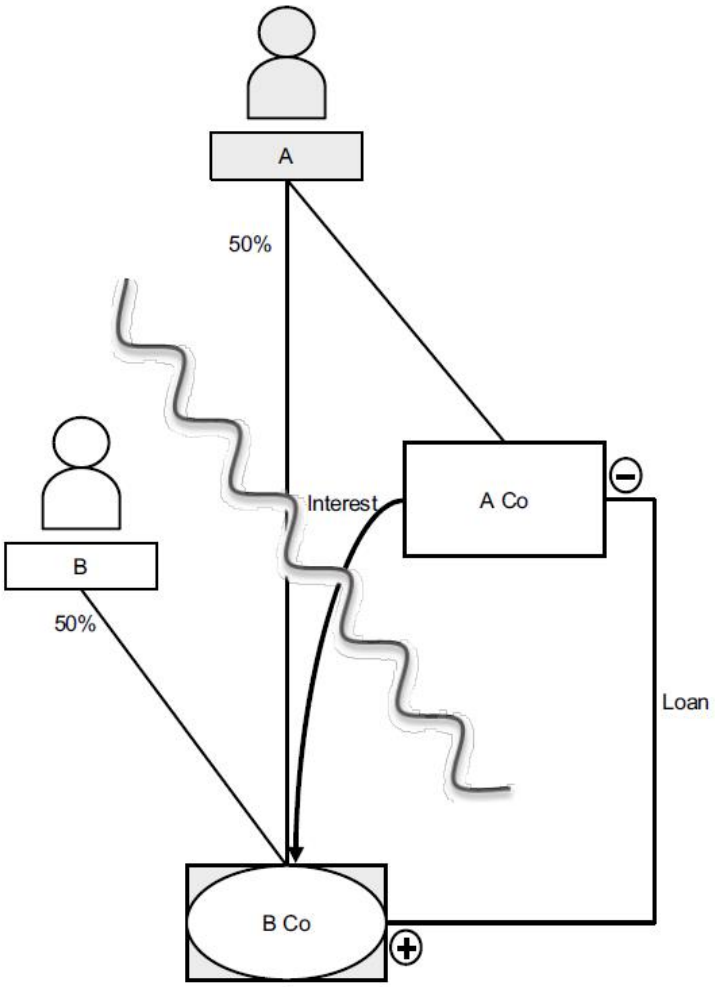
נספח מס' י 9– דוגמה להמלצה מספר 4 בהמלצות הועדה

עובדות:

שני היחידים, אחד תושב במדינה A, והשני תושב במדינה B מתכוונים להעניק הלוואה לחברת ACO בבעלותו המלאה של תושב מדינה A. במקום להלוות ישירות, תושב A ו תושב B משקיעים באופן שווה בהון חברת BCO, תושבת מדינה B, שהינה ישות היברידית הפוכה. חברה BCO מעניקה הלוואה נושאת ריבית לחברה ACO והוצאות המימון מותרות בניכוי בחברת ACO. הוצאות המימון מופקות במדינה A.

בהתאם לחוקי מדינה B ומכיוון ומדובר בישות היברידית הפוכה, מחצית מהכנסות הריבית בחברת BCO משויכות ליחיד A. כמו כן בהתאם לדיני המס במדינה B, היחיד A פטור ממס בגין הכנסת ריבית זו כתושב חוץ.

המחצית השנייה של הכנסות הריבית בחברה BC0 משויכת ליחיד B והוא ממוסה על הכנסה זו בשיעור מס רגיל.



יישום ההמלצה במקרה של פטור חלקי:

בדוגמה זו מכיוון ותשלום הריבית נעשה לישות היברידית הפוכה, נגרם מצב של ניכוי-אי הכללת הכנסה:

מלוא תשלום הריבית מותר בניכוי במדינה A אולם מכיוון ומדובר בישות היברידית הפוכה, בעיני מדינה B ההכנסה של חברת BCO משויכת לבעלי המניות – מחצית לבעל מניות B ומחצית לבעל מניות A.

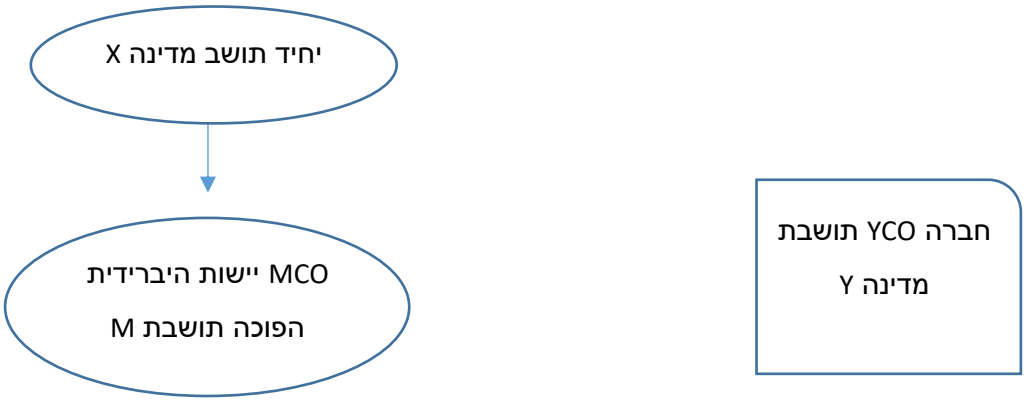
במדינה B נזקפת רק ההכנסה המשויכת ליחיד B , שכן בעיני מדינה B המחצית השניה של ההכנסה שייכת ליחיד A, תושב מדינה זרה, בגין הכנסה שהופקה מחוץ למדינה B. בנוסף, אצל יחיד A במדינה A לא נזקפת כלל הכנסת ריבית שכן הישות אטומה בעיני מדינה A. בהנחה שתשלומי הריבית שמשויכים ליחיד A היו חייבים במס אילו היו משולמים במישרין מחברת ACO ליחיד A, אזי על מדינה A ליישם את המלצות Action 2 ולשלול מחצית מהוצאות הריבית במדינה AC0.

<u>נספח מס' י 10– דוגמה להמלצה מספר 4 בהמלצות הועדה</u>

יחיד תושב מדינה X מעוניין להעביר הלוואה לחברת YCO תושבת מדינה Y. לצורך כך מקים היחיד את ישות MCO תושבת מדינה M. MCO הינה ישות היברידית הפוכה, הנחשבת כשקופה במדינה M וכשקופה במדינה X.

MCO העבירה הלוואה לחברת YCO. חברת YCO משלמת ל- MCO הוצאות ריבית המותרות כהוצאה במדינה Y.

Y הינה ישראל.



<u>יישום ההמלצה במקרה של פטור מלא:</u>

בדוגמה זו מכיוון ותשלום הריבית נעשה לישות היברידית הפוכה, נגרם מצב של ניכוי-אי הכללת הכנסה:

תשלום הריבית מותר בניכוי במדינה Y אולם מכיוון ושולם לישות היברידית הפוכה, בעיני מדינה M ההכנסה של MCO משויכת לבעלי המניות –יחיד תושב מדינה X ולא נכללת כהכנסה במדינה M. בנוסף, אצל יחיד תושב מדינה X לא נזקפת הכנסת ריבית שכן הישות אטומה בעיני מדינה X.

בהנחה שתשלומי הריבית שמשויכים ליחיד X היו חייבים במס אילו היו משולמים במישרין מחברת YCO ליחיד X, אזי על מדינה Y ליישם את המלצות Action 2 ולשלול את הוצאות הריבית במדינה YC0.

נציין, שבדוגמה זו, ישראל היא מדינת המשלם, מדינה Y.

נספח י 11- דוגמה להמלצה מספר 5 בהמלצות הועדה

הועדה תוסיף להמלצות חובת דיווח, במסגרת תיקון לסעיף 131 לפקודת מס הכנסה, כך שתוטל חובת דיווח על חברה שקופה תושבת ישראל, המהווה חברת בית כהגדרתה בסעיף 64 לפקודה, חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64א' לפקודה, או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 64א1 לפקודה. חובת הדיווח תכלול את הנתונים הבאים:

- זהות בעלי המניות.
- שווי האחזקות של כל מחזיק בה.
- שיעור ההחזקה של כל המחזיקים בה.
- גובה ההכנסה המיוחסת לכל אחד מהמחזיקים בה.

בנוסף, במקרה של ישות היברידית הפוכה תושבת ישראל[41], יש להתיר את השקפת הישות רק לגבי המחזיקים בה שהינם תושבי ישראל, ואין להשקיף את הישות ככל שהמחזיקים בה אינם תושבי ישראל. יש לציין כי המלצה זו נוגעת רק למקרים בהם המחזיקים בישות ההיברידית ההפוכה הינם חלק מאותה קבוצת שליטה (control group).
דוגמה לישות היברידית הפוכה תושבת ישראל הינה חברה משפחתית, שמטופלת כישות אטומה במדינת התושבות של הנישום המייצג (להלן- "**הישות**"). במקרה זה, הוועדה תמליץ להגביל את השקפת הישות ככל שהנישום המיצג הינו תושב חוץ, ולהתיר את השקפתה רק במקרים בהם הנישום המייצג בישות הינו תושב ישראל.

[41] זאת על אף שבהמלצה מס' 5 של Action 2 ההתייחסות היתה למדינת ההתאגדות ולא למדינת התושבות של הישות.

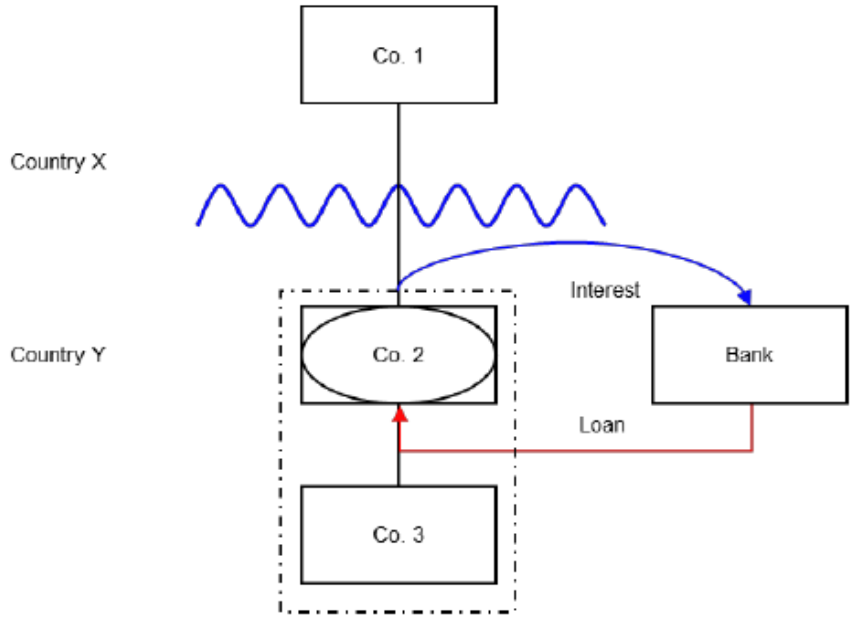
נספח י 12 דוגמה להמלצה מספר 6 בהמלצות הועדה

עובדות:

חברה CO1, תושבת מדינה X מחזיקה במלוא הון המניות בחברה CO2, תושבת מדינה Y המחזיקה במלוא הון המניות בחברה CO3, גם היא תושבת מדינה Y.

חברת CO1 השקיפה את חברת CO2 (ביצעה CHECK THE BOX), ולפיכך חברת CO2 מטופלת כישות אטומה לצורכי מס במדינה Y, אך כישות שקופה לצורכי מס במדינה X (הדוגמה רלוונטית גם למקרה שבו חברת CO2 מהווה סניף של חברת CO1). בנוסף, בהתאם לדיני המס במדינה Y ישנה אפשרות לאיחוד דוחות לצורכי מס, כך שחברתCO2 רשאית לנכות הוצאות מול הכנסות של חברת CO3. חברת CO2 קיבלה הלוואה מבנק תושב מדינה Y.

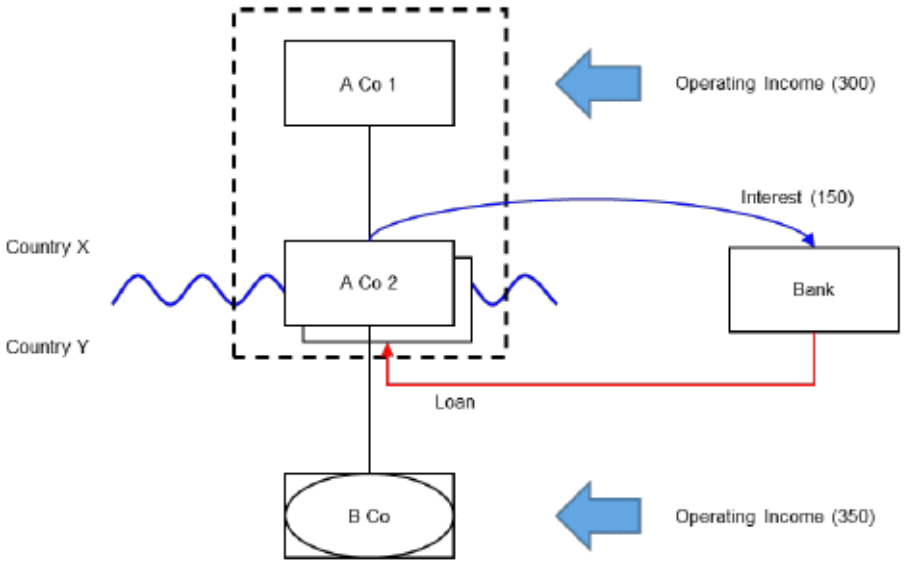
מאחר שחברה CO2 שקופה לצרכי מס בהתאם לדיני מדינה X, הוצאות המימון בגין ההלוואה שנטלה חברה CO2 מותרות בניכוי כנגד הכנסות חברה C01. בנוסף לכך, מכיוון ודיני המס במדינה Y מאפשרים איחוד דוחות לצרכי מס, אזי גם במדינה Y מותרות בניכוי הוצאות ריבית של חברה C02 בגין ההלוואה שנטלה והן אף יכולות להתקזז כנגד הכנסותיה של חברה CO3.



יישום ההמלצה:

כתוצאה מהתרת הוצאות הריבית של חברת C02 הן במדינה X והן במדינה Y (לאור היותה של חברה CO2 ישות היברידית וכן בעקבות הפעלת משטר איחוד דוחות לצרכי מס במדינה Y) נגרם מצב של ניכוי כפול של הוצאה.
במצב זה, על מדינה X ליישום את הוראות ה- Action 2 ולשלול את הוצאות הריבית ברמת חברת CO1. ככל שמדינה X לא תיישם את הוראות Action 2, על מדינה Y לשלול הוצאות ריבית של חברת CO2 המאוחדות במסגרת איחוד הדוחות.

נספח י 13- דוגמה להמלצה מספר 6 בהמלצות הועדה



חברת ACo1 הינה תושבת מדינה X והיא מחזיקה במלוא הון מניות חברת ACo2. חברה ACo2 מחזיקה במלוא הון מניות חברת BCo.

חברת ACo2 הינה בעלת תשובות כפולה לצורכי מס – תושבת לצורכי מס הן במדינה X והן במדינה Y. בנוסף, בהתאם לדיני המס במדינה X קיימת אפשרות לאיחוד דוחות בין החברות ACo1 ו- ACo2. חברה B Co הינה ישות היברידית הפוכה- ישות אטומה תחת חוקי מדינת X, אך שקופה תחת חוקי מדינת Y.

חברת ACo2 קיבלה הלוואה מבנק. הוצאות הריבית בגין ההלוואה מותרות בניכוי הן במדינה X והן במדינה Y.

יישום ההמלצה:

כתוצאה מהתרת הוצאות הריבית הן במדינה X והן במדינה Y (לאור היותה של חברה BCo ישות היברידית הפוכה וכן לאור העובדה כי חברה A Co2 בעלת תושבות כפולה- הן במדינה X והן במדינה Y), נגרם מצב של ניכוי כפול של הוצאה.
במצב זה על מדינות X ו- Y ליישם את המלצות Action 2 ולשלול את הוצאות הריבית בגין ההלוואה שנטלה חברת ACo2 מהבנק.

נספח י 14 – דוגמה להמלצה מספר 8 בהמלצות הועדה

עובדות:

חברה ACO תושבת מדינה A מחזיקה בקבוצת חברות ABCDE כמפורט להלן:

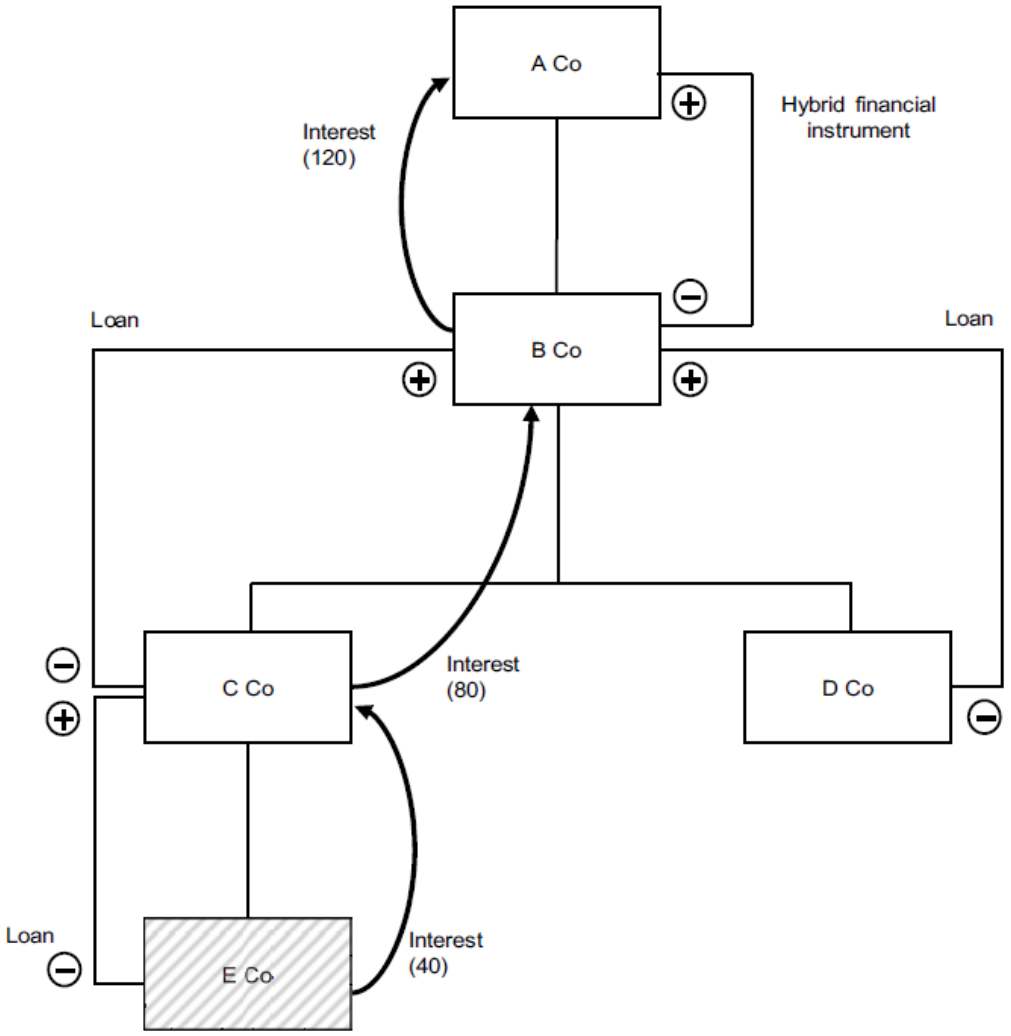
חברה ACO מחזיקה במלוא הון מניות חברת BCO, תושבת מדינה B. חברה BCO מחזיקה במלוא הון המניות של חברות CCO ו- DCO, תושבות מדינות C ו- D בהתאמה. חברת CCO מחזיקה במלוא הון מניות חברה ECO, תושבת מדינה E.

חברה ACO מממנת את חברה BCO באמצעות מכשיר פיננסי היברידי. הוצאות המימון בגין המכשיר הפיננסי ההיברידי מותרות בניכוי במדינה B, אולם תשלום הריבית לא נזקף כהכנסה במדינה A. חברה BCO משרשרת את ההלוואה שקיבלה מחברת ACO לחברות הבנות שלה – CCO ו- DCO. חברת CCO משרשרת את ההלוואה שקיבלה כאמור לחברת ECO. כל ההלוואות הן חלק מאותו הסדר בינחברתי.

בנוסף, חברה ECO הינה היחידה בקבוצת החברות שמיישמת את כללי Action 2.

חברה CCO זוקפת הכנסות ריבית המתקבלות מחברה ECO וכן מתירה הוצאות ריבית המשולמות לחברה BCO. חברה BCO זוקפת בהתאמה הכנסות ריבית מחברה CCO וכן דורשת הוצאות ריבית לחברה ACO.

יישום ההמלצה:



התשלום שמשלמת BCO לחברה ACO גורם לאי ההתאמה ההיברידית הנגרמת במישרין מהמכשיר ההיברידי, כיוון ונוצר מצב של ניכוי אי הכללת הכנסה (הוצאות הריבית נדרשות במדינה B אולם לא נזקפות כהכנסה במדינה A). בנוסף לכך, נגרמת בעקיפין בקבוצת החברות ABCDE אי התאמה היברידית מיובאת (מדובר בהוצאה שהותרה בניכוי במדינה אחת ואינה נובעת במישרין מהסדרי אי התאמה היברידיים, אך נובעת בעקיפין מהסדרים כאמור בקבוצת חברות קשורות במקרה זה), מכיוון שחברה ECO דרשה בניכוי הוצאת מימון, שקוזזו בעקיפין כנגד "ניכוי היברידי" ולא נזקפו כהכנסה בחברת ACO.

מכיוון וחברה ECO הינה היחידה בקבוצת החברות שמיישמת את כללי Action 2, על מדינה E לשלול את הוצאות המימון המשולמות לחברת CCO.

משא מלך

דיני מיסים ומנהגים

חיברו רבי יוסף ן' עזרא

יוצא לאור

על־פי הדפוס הראשון ומוגה מכתיבת־יד

עם מבוא והערות

מאת

יעקב שמואל שפיגל

בית ההוצאה של 'יד הרב נסים'

ירושלים תשמ"ט

[ג, א] החלק הראשון שעריו ב

השער הראשון להודיע כמה יהיה בעיר ויהיה כאנשי העיר במה יחשב מהם מבלי שיתעכב שם י״ב חדש ומשפטיו ד׳.

המשפט הראשון יודיע כמה יהיה בעיר ויהיה כאנשי העיר ואם יש לחלק בין[9] ירד להשתקע ללא ירד, ודין חילו׳ בין מס שהוא קבוע למס שאינו קבוע ועיון בדברי הנמק״י והמרדכי בזה.

המשפט השני יבאר דין הבורח מחמת אונס אל עיר אחרת אם ישלם באותו המקום שהלך לשם ואם יש לחלק בין שהה שם י״ב חדש ללא שהה ואם יש לחלק בין מקומות שיש יכולת לבני העיר לעכב על ידם מלבא לאין יכולין.

המשפט השלישי יבאר בו איזה פועל צריך לעשות להיותו[10] נחשב כבן העיר מבלי שידור שם שנים עשר חדש, ויש בו ט׳ דינים.

הדין הראשון אם קנה בעיר בית דירה אי הוי כאנשי העיר מיד, ואם יש לחלק בין היכא דבאה לו בירושה או במתנה או לקחה בחוב שהיה לו שם.

הדין השני אם שכר בית דירה שם אי אמרינן שכירות נמכר ליומיה, ואם שלח שם מטלטליו אי דמי לקביעות.

הדין הג אם התנה מתחילה לדור י״ב חדש נחשב כבני העיר מיד, וידקדק על דברי ה׳ מוהריב״ל, וידקדק שמי שנתחייב לדור כמה שנים בעיר אחר שיכנס לחופה כל שלא נכנס אינו נחשב כבני העיר.

הדין הד כל שנשא אשה במקום א׳ אי הוי הוכחא שדעתו להשתקע שם.

הדין הה הבאים אל עיר חדשה אם נחשבים כאנשי העיר מיד.

הדין הו כל שעשה עניינים שמגלה דעתו להשתקע בעיר נחש׳ כבני העי׳ מיד.

הדין הז על קהל שעשו[11] הסכמה שיחיד הבא מחוץ לעיר יחלק בגורל ויש כמו ה׳ חדשים שבא ראובן איש וביתו ויצא מהעיר לעסקיו ולא היה שם בזמן ההסכמה, אי הוי בכלל ההסכמה או לא.

הדין הח אדם שבא לעיר ואשתו עמו אי הוי הוכחא שדעתו להשתקע ודמי לקנה בית דירה ויבאר דהכא הוי דינו בל׳ יום.

ועוד יבאר אם גלה דעתו לילך אם הוא כבני העיר ואם היתה אשתו מעוברת ויש לה פחד לרכב על הסוס מה הדין נותן, ואם יכולין ראשי הקהל למחות.

הדין הט אם בתוך הי״ב חדש נפל למשכב ולא היה יכול לצאת מהעיר מה הדין נותן.

המשפט הרביעי יודיע כי אם דוקא בדיני המסים בעינן י״ב חדש או שאר מילי דמו למסים וארנוניו׳ ויבאר שיש לחלק בין דיני המסים למי שהולך למקום אחר ונוהגי׳ שם איסור שאין הדבר תלוי בזמן אלא בדעתו לחזור ודין ההולך למקום אחר לשכור פועלים, ודין מקום שנהגו לבנו׳ בגויל דלא דמו למסים. ויבאר דין מי שהלך ממקום שאין חוששי׳ לסבלונות למקום שחוששים אם נחשב כבני העיר בלי ששהה שם י״ב חדש.

ויבאר אם הבא אל העיר חייב ליישב בתקנתן[12] מיד שנכנס בעיר. ויבאר שהבא אל עיר ועושה נזק להם נחשב מיד כאנשי העיר.

ונתבאר בתוך משפט זה שקהל שהחרימו על דבר א׳ והלך איש מהם לעיר אחרת חל החרם עליו בכל מקו׳ שהוא הולך וידקדק בפוסקי׳ בזה בדקדוק יפה כפי מה שסובל טבע הנושא.

השער השני בתועלות היותו נמנה כבן העיר וסדר הפרעון ודין הבורח מהעיר נשאר בחיוב עמהם ומשפטיו ד

[ג, ג] המשפט השלישי יש בו חמשה דינים:

הדין הא מי שיצא מן העיר ואירע מס קודם היציאה.

הדין הב מי שיצא מהעיר אחרי שהוטל המס ודין מי שברח אחר ההטלה ועיון בדברי מרדכי בזה [13] בפ"ק דבבא בתרא.

הדין הג מי שרוצה לעלות לארץ ישראל אם יפרע מס קודם שיצא ועיון בדברי הגהות מרדכי בזה.

הדין הד מי שנכנס בעודו קטן בפנקס המלך והלך לעיר אחרת ונשא שם אשה כיצד יפרע ועיון בדברי הרא"ש בתשובה.

הדין הה קהל שהיה להם הסכמה שכל יחיד שיבא בעיר יחלק בגורל ומי שהיה הוא או [14] אביו פורע מס בקהל אחד יחזור שם ולא יחלק בגורל ובא איש אחד שאבי אביו היה פורע בקהל א' יבאר אם נכנס בהסכמה.

המשפט הרביעי הבא מחדש בעיר אם חייב לשלם בחובות שכבר קמו להם ויחלק בין מס מחודש לבלתי [15] מחודש.

הדין השלישי אף על פי שלא קנה בית דירה שכתבנו למעלה שהיא הודאה שדעתו להשתקע אלא שנתחייב מתחילה לדור בעיר י"ב חדש הוי ממש כקנה בה בית דירה. ונראה דאין צריך שישכר מתחילה בית לדור בה י"ב חדש אלא כל שהתגה ליישב י"ב חדש בעיר הוי כשכר בית לי"ב חדש, והשוכר לי"ב חדש דמי ממש לקנה בית דירה דהוי מיד כאנשי העיר, ודבר זה למדתיהו מתשובת הריב"ש בסימן תע"ה שכת' ז"ל, דמאי דאמרינן במתני' כמה יהיה בעיר ויהיה כאנשי העיר י"ב חדש, היינו דוקא במי שלא ידענו אם יתעכב לדור בעיר אם לא דכל שעמד שם י"ב חדש מחייבין אותו מכאן ולהבא אף אם הוא עובר ממקום למקום, דומיא דההיא דחמרת והגמלת העוברת ממקום למקום דמייתי עלה בגמרא, אבל כל שנתחייב מתחילה לדור כאן י"ב חדש הרי הוא כאנשי העיר מיד, דומיא דמאי דאמרינן במתניתין ואם קנה בית דירה הרי הוא כאנשי העיר מיד דמסתמא דעתו להשתקע כאן, וכבר כתבו קצת מן האחרונים ז"ל דלאו דוקא קנה בית דירה דהוא הדין אם שכר בה בית דירה כל ששכרה לי"ב חדש דמיד הוא כאנשי העיר עכ"ל. הרי השוה דין המתחייב לדור י"ב חדש לקנה בית דירה, ואחר כך כתב מה שכתבו קצת המפרשים ז"ל בשכרה לי"ב חדש.

הדין השישי עם שלא דר עדיין י"ב חדש בעיר ולא קנה בית דירה יש צד ואופן ליחשב כבני העיר מיד אם עשה ענינים שגילה דעתו להשתקע שם שקיעות גמורה, וזה מתבאר מדברי הרב מוהר"י קולון בשרש י"ז ז"ל, ועוד שהדעת מכרעת דאף על גב דפסק באותה תשובה שהביא המרדכי דאין שכירות מועיל כמו קנין, מכל מקום מודה היכא דעביד מילי דקביעותא ממש כגון להוציא חקים מהעיר כאשר עשיתם דמועיל כמו קנה שם בית דירה, דחזקה דאין אדם עושה מעותיו אנפרות [51] עד כאן לשונו. ומתוך דבריו נראה ללמוד דלאו דוקא הבא בעיר חדשה אלא אפילו הבא בעיר סתם לדור כל שהוציא החקים הנז' מועיל כקנה בה בית דירה.