

2. המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי ישיר (ו. רבינוביץ II)

2.1 רקע

וועדת רבינוביץ הוקמה במטרה לגבש המלצות לרפורמה כוללת במערכת המיסוי הישיר במדינת ישראל. וועדה זו מונתה ביום 26.2.02 על-ידי שר האוצר, מר סילבן שלום. בראשה עמד מר יאיר רבינוביץ, ר"ח, מי ששימש בעבר כנציב מס הכנסה. על חבריה נמנו מומחים מהאקדמיה ומהמגזר הציבורי והעסקי-הפרטי⁴.

בכתב המינוי שלה נדרשה הוועדה לגבש את ההמלצות בשלושה נושאים מרכזיים:

(1) הפחתת נטל המס הישיר על הכנסות מיגיעה אישית;

(2) הרחבת בסיס המס על הכנסות מהון;

(3) מיסוי הכנסות במישור הבינלאומי, או בלשון כתב המינוי: "שינויים בהסדרי המיסוי החלים על

תושבי ישראל בחו"ל ועל תושבי חו"ל בישראל"⁵.

ספר זה מתמקד, אפוא, בהמלצות הנוגעות לנושא מס' 3 בלבד⁶.

⁴ בין חברי הוועדה נכללו: טלי אלדר-ירון, עו"ד, נציבת מס הכנסה כיום; מאיר קפוטא, עו"ד, הממונה על מנהל הכנסות המדינה כיום, ששימש כמרכז הוועדה ותורם רבות להצלחתה. כן נכללו בוועדה הפרופ' יוסף גרוס, עו"ד, אביה ספיבק, אפרים צדקה ואסף רוזין, אנשי הנציבות בעבר: גרי אגרון, עו"ד (רו"ח), אהוד ברזילי, עו"ד (רו"ח) והמחבר של ספר זה. ד"ר משה דרוקר, עו"ד (רו"ח), פנחס רובין, עו"ד, אביגדור יצחקי, רו"ח - מנכ"ל משרד רה"מ, אף הם היו בין חברי הוועדה. כן היו נציגי האוצר, הגבי' שרונה ארליך ומר מישאל ועקנין. כנציגי משרד המשפטים היו הגבי' דידי לחמן-מסר, מר טרק אגאבריה וגבי' שרון גלעד. כן השתתפו בדיוני הוועדה נציגים קבועים ממס הכנסה שתרמו רבות לדיוניה וביניהם אוסקאר אבוראזק, ירון שידלו, פרידה ישראלי, יעל ייטב, מיכל דויטש, שולה בנדל ויובל כהן. ממנהל הכנסות המדינה היו נציגים: יהודית ליפשיץ וטלי דולן-גדיש. בתת-הוועדה למיסוי בינלאומי שהמחבר היה אחד מחבריה, סייעו רבים נוספים, וביניהם שוקי (יהושע) שרמן, עו"ד - לשעבר מנהל המחלקה למיסוי בינלאומי. רבים אחרים תרמו לעבודת הוועדה, אך תקצר היריעה מלפרטם, ועם כולם הסליחה שלא הוזכרו כאן.

⁵ שני נושאים נוספים עליהם התבקשה הוועדה לשים דגש הם: (א) הרחבת בסיס המס של ישראל וצמצום פטורים וסתימת פרוצורות שאפשרו תכנוני מס מסוימים; (ב) הכנסת שינויים מנהליים במערכות המיסוי השונות.

⁶ ההמלצות בנושאים האחרים תידונה במסגרת ספרים נפרדים.

2.2 ועדות קודמות

מיסוי פעילות ישראלים בחו"ל עורר שאלות כל העת. אין זו הפעם הראשונה שנושא זה עולה לסדר היום הציבורי. הנושא נבחן לעומק עוד קודם לכן על-ידי לא פחות משלוש ועדות מומחים, בין השנים 1991 ל-2002: וועדת רפאל (1991)⁷, גביש (1993)⁸, ובן-בסט (2000)⁹. כולן עמדו על הצורך להביא לשינוי מבנה המיסוי הבינלאומי, שנהוג מזה שנים במדינת ישראל. סמוך לפני וועדת בן-בסט גם הוגש תיקון 120 ביוזמת דורון לוי, אז נציב מס הכנסה, שאף הוא למעשה היווה יישום של מסקנות וועדת רפאל.

דא עקא, שיוזמת נציבות מס הכנסה וכל הוועדות לעיל, נכשלו. כישלון זה נבע מסיבות מקצועיות ופוליטיות שונות, שלא זה המקום לפרטן. בשונה מהוועדות הקודמות, וועדת רבינוביץ לרפורמה במס הכנסה הצליחה להתגבר על כל אותם קשיים. המלצותיה זכו לקונצנזוס רחב¹⁰. ההמלצות הפכו תוך תקופה קצרה ביותר לתזכיר חוק, ומיד אחר כך להצעת חוק (blue print). ההצעה אושרה בכנסת בקריאה שנייה ושלישית במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה. החוק המתקן עבר בכנסת בקריאה שנייה ושלישית ב-24.07.2002 ופורסם ב-4.8.02¹¹.

לוועדת הרפורמה במיסוי ישיר (רבינוביץ II), שבהמלצותיה במישור הבינלאומי עוסק ספר זה, קדמה וועדת הרפורמה במיסוי נדל"ן (ו. רבינוביץ I), אשר גם המלצותיה התקבלו באופן דומה. וועדה זו, שאף בראשותה עמד רו"ח יאיר רבינוביץ, הגישה את המלצותיה לשר האוצר ב-7.11.01, ואלה הפכו לחוק ב-24.3.02 ונכללו

⁷ דו"ח הוועדה לבחינת שיטת המיסוי הבינלאומי של מדינת ישראל (נובמבר 1991) (להלן: וועדת רפאל), סעיף 3.16.
⁸ המלצות לשינוי המס הישיר - דין-וחשבון הוועדה לרפורמה במיסים (המדפיס הממשלתי, ירושלים, תשל"ה). וועדת גביש, בראשותו של מר משה גביש, נציב מס הכנסה דאז, עסקה למעשה ביישום מסקנות וועדת רפאל.
⁹ דו"ח הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה (מאי 2000) (להלן: וועדת בן-בסט). וועדת בן-בסט הגישה את המלצותיה ב-8.5.00. בין חבריה נמנו: פרופ' אבי בן-בסט (יו"ר); רו"ח אבידור אבני; מר דוד ברודט; פרופ' אמיר ברנע; גבי ציפי גל-ים; פרופ' דוד גליקסברג; מר יוסי טמיר; פרופ' שלמה יצחקי; פרופ' יצחק סוארי; רו"ח יוני קפלן וד"ר אמנון רפאל.
¹⁰ יש לציין כי גם בן-בסט עצמו, לפי הפרסומים, תמך בהמלצות הוועדה, אם כי ביקר הסדרים ספציפיים בה.
¹¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב-2002, ס"ח 1863 (להלן: החוק, חוק הרפורמה או החוק המתקן, הכל לפי ההקשר).

במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה, רכישה) (תיקון מס' 50), תשס"ב-2002¹². תיקון זה היה הראשון שיישם המלצות מקיפות לרפורמה שעברה בכנסת לאחר כ-27 שנים מאז יישום מסקנות וועדת בן-שחר¹³. אין ספק כי מעולם לא היה שר אוצר וי"ר וועדה שבתוך פחות מ-6 חודשים העבירו בכנסת שתי רפורמות מקיפות כמו שעשו השר סילבן שלום ור"ח יאיר רבינוביץ. הישג ייחודי זה הינו בעל משנה חשיבות נוכח העת הכלכלית והמדינית הקשה בה מצויה מדינת ישראל.

2.3 מועד כניסת הרפורמה לתוקף: 1 בינואר 2003

ה-1 בינואר 2003 הוא המועד הכללי לכניסת הוראות הרפורמה במס הכנסה (תיקון 132 לפקודה) לתוקף¹⁴. למועד זה חריגים מפורטים¹⁵. חלקם דחויים וייכנסו לתוקף רק במהלך השנים הבאות בהתאם להוראות התחולה, או עם כניסתן לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר בנושא, כגון ביחס לחברה שקופה¹⁶, מחירי העברה בעסקה בינלאומית¹⁷, מוניטין¹⁸, קיפול מבנים¹⁹ ועוד²⁰; לחלקם יש אף תחולה רטרואקטיבית, כגון ריבית מראש שנצמחת לאחר ה-1 בינואר 2003 אך משולמת החל מ-12.6.02²¹. דיון בהוראות תחולה אלו ייעשה בהרחבה בהמשך, ביחס לריבית מראש בחו"ל, נאמנויות בחו"ל וחברות שקופות.

¹² ס"ח 220 (להלן: תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין).
¹³ ועדת בן-שחר, בראשותו של פרופ' יורם בן-שחר, מונתה בשנת 1974. המלצותיה התקבלו כמקשה אחת באפריל 1975. החידושים העיקריים נגעו להפחתת שיעורי המס, הרחבת בסיסו וביטול שיטת נקודות הזיכוי.
¹⁴ סעיף 89(א) לחוק המתקן קובע:
"תחילתו של חוק זה ביום כ"ז בטבת תשס"ג (1 בינואר 2003) (להלן - יום התחילה), והוא יחול על הכנסה שהופקה או שנצמחה בשנת המס 2003 ואילך, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת בחוק זה."
¹⁵ ראו פרק ד' לחוק המתקן.
¹⁶ ראו סעיפים 89(ג) ו-90(ד) לחוק המתקן.
¹⁷ ראו סעיף 89(ד) לחוק המתקן.
¹⁸ ראו סעיף 89(ה) לחוק המתקן.
¹⁹ ראו סעיפים 104ב(ז) ו-104ג(ו) לפקודה (לאחר תיקון 132).
²⁰ ראו, למשל, סעיפים 89(ז), (ט), (י) ו-90(יא) לחוק המתקן.
²¹ ראו סעיף 90(ב) לחוק המתקן. לדוגמאות נוספות ראו, למשל, את סעיפים 89(ו) ו-90(ג) לחוק המתקן. סעיף 89(ו) מחיל את התיקון הנוגע להגדרת "מניית הטבה" בסעיף 94(ד) לפקודה לגבי הקצאת מניות הטבה שנעשתה ביום 12 ביוני 2002 ואילך. כמו כן, סעיף 90(ג) מחיל את החובה להגיש דו"ח גם לגבי מי שבשנת המס 2002 יצר נאמנות או שהוציא מכספי הנאמנות סכום העולה על 100,000 שקלים חדשים. לדוגמאות נוספות, ראו גם ליאור נוימן, "המיסוי הרטרואקטיבי בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה", **מס פקס** 179 (תשס"ג), 5.

2.4 הוראות שעה

לגבי מספר נושאים נקבעו גם הוראות שעה²². כך, בסעיף 14(ג) לפקודה העניק המחוקק פטור ממס בישראל, לגבי שנות המס 2003 עד 2006, ביחס להכנסות מסוימות מריבית, מדיבידנד, ומדמי שכירות המופקות בידי יחיד שהיה לתושב ישראל ואשר הינו בעל שליטה ומנהל במפעל מאושר ("תיקון זיילר")²³; בסעיף 104ב(ז) לפקודה ניתן פטור, המהווה דחיית מס ביחס לקיפול מבנים של חברות זרות ("גיור חברות") בשנות המס 2003 ו-2004²⁴; ולסעיף 47(א3) לחוק לעידוד השקעות הון הוכנס תיקון עקיף²⁵; סעיף זה כולל הכנסה מהמפעל המאושר, הכנסה מריבית בשנות המס 2003 עד 2005, ששולמה בגין הנפקה בחו"ל.

בספר זה התמקדנו בדרך-כלל בהוראות מהרפורמה הנושאות אופי קבוע. התייחסות פרטנית להוראות התחילה, התחולה והוראות השעה והמעבר השונות, שנקבעו במסגרת הרפורמה, תובא במהלך הדיון בפרקי הספר השונים, במקום שבו הדבר נוגע ורלוונטי להסדר הנבחן.

2.5 השלכות הרפורמה

2.5.1 כללי

- א. במסגרת הרפורמה הופחתו בהדרגה שיעורי המס ורווחי מדרגות המס לשכבות הביניים.
- ב. הוטל מס על הכנסות משוק ההון, שהיו פטורות עד כה, כגון רווחי הון ממכירת ני"ע הרשומים בבורסה בישראל (אשר יחויבו החל מה-1.1.03 ב-15% מס);
- ג. הופחת המס על מיסוי רווחי הון ריאליים ל-25%;
- ד. בוטל שיעור המס המופחת של 10% ביחס למוניטין;

²² ראו פרק ב' לחוק המתקן: הוראות מעבר.

²³ סעיף 76 לחוק המתקן.

²⁴ סעיף 77 לחוק המתקן.

²⁵ ראו סעיף 79 לחוק המתקן.

- ה. שונה הסדר מיסוי של רווחים ראויים לחלוקה (25% מס ליחיד, 0% לחברה);
- ו. נקבעו כללים חדשים של חברה שקופה במקום חברה משפחתית;
- ז. הוכנסו הוראות השוללות הכרה בהפסדי הון לאחר חלוקת דיבידנד; בוטלו פטורים ופרצות שאפשרו תכנוני מס מסוימים, ונכללו תיקונים נוספים רבים אשר אינם מהווים חלק מספר זה.²⁶

2.5.2 ההשלכות על כללי המיסוי הבינלאומי של ישראל

יותר מכל משליכה הרפורמה על נושא המיסוי הבינלאומי ומשפיעה לפיכך על חלק ניכר מהישראלים.²⁷ הרפורמה משנה, כאמור, מן היסוד את שיטת המיסוי הבינלאומי בישראל. הרפורמה משנה לחלוטין את המצב שנהוג עד כה, לפיו הכנסות פאסיביות בחו"ל לא היו חייבות במס בישראל.

עם כניסת הרפורמה לתוקף ב-1.1.03 הוחלפה השיטה הטריטוריאלית, על חריגיה הפרסונליים, בשיטה פרסונלית כלל עולמית כוללת. המשמעות היא כי לאחר ה-1.1.03 תושבי ישראל - יחידים וחברות - יהיו חייבים במס בישראל על בסיס אישי גלובלי, כלל-עולמי. תושבי ישראל יחויבו במס לגבי כלל הכנסותיהם, הן אלה המופקות בישראל והן אלה המופקות מחוץ לישראל. החיוב במס בישראל יהיה, אפוא, ללא קשר למקום ההפקה או קבלת ההכנסה - בישראל או בחו"ל - וללא קשר למהותה, הכנסה הונית או פירותית, פסיבית או אקטיבית.²⁸ תושבי חוץ, לעומת זאת, ימשיכו להתחייב במס בישראל על הכנסה שמקורה בישראל, בהתאם לכללי המקור שנקבעו ברפורמה.²⁹ שיטת מיסוי זו נהוגה כיום ברוב המדינות המודרניות בעולם.³⁰

²⁶ נושאים אלו ייסקרו בהרחבה במסגרת ספר הרפורמה הכולל, שייצא לאור בעוד כשנה על-ידי המחבר עם יאיר רבינוביץ ומאיר קפוטא. הנושא של מיסוי שוק ההון נסקר כבר בספר מיוחד שיצא לאור על-ידי המחבר - ראו, אברהם אלטר והלנה בן-ברוך (בהשתתפות זיו שרון, ניר הורנשטיין ורמי אריה) **מיסוי שוק ההון** (הוצאת עידן, 2002) (להלן: מיסוי שוק ההון).

²⁷ לגבי מיסוי שוק ההון והבורסה כמעט שלא ניתן לגבש הערכה: בשעת כתיבת הספר עולים מדדי המניות בבורסה בת"א, בניגוד לנבואות רואי השחורות משוק ההון, כך שהשפעות מיסוי הבורסה אינן משמעותיות, לפחות כרגע, אף כי צפוי כי לקראת 31/12/2000 תעלינה המניות ואח"כ תרדנה, כדי לצבור עלות פתיחה גבוהה כבסיס למיסוי רווחים עתידיים. ביחס למיסוי בנקים יש תחושה של עניין, סקרנות והתארגנות, אך מוקדם ליתן הערכה על שאלת ההשפעה הכוללת.

²⁸ ראו בהמשך את נוסח הוראת סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, כפי שתוקן בתיקון 132.

²⁹ ראו סעיפים 44 ו-89(ג) לפקודה. ראו הדיון להלן.

³⁰ לסקירה היסטורית אודות הרקע וההתפתחות בנושא זה, ראו:

כהשלמה לשינוי שיטת המס בישראל הפרסונלית, נקבעו במסגרת הרפורמה הוראות שנועדו לסתום פרצות ולסכל תכנוני מס בינלאומיים. כך, לדוגמה, נקבע כי תאגיד תושב חוץ, שלתושב ישראל 25% בזכויות בו, לא ייחנה מפטור ממס המוקנה לתושבי חוץ³¹.

2.6 עיקרי התיקונים ברפורמה הנוגעים למיסוי הבינלאומי

להלן סקירה תמציתית של עיקרי התיקונים ברפורמה הנוגעים למיסוי הבינלאומי. הסקירה תיערך בהתאם לסדר הופעת הסעיפים שתוקנו בפקודה. דיון מעמיק במרבית מהתיקונים הללו יעשה לאורך הספר בהתאם לנושא הרלוונטי.

2.6.1 שינויים בהגדרת מקום מושב לצורכי מס - סעיף 1

בסעיף 1 לפקודה הוכנסו שינויים בהגדרת מקום מושב של יחיד וחברה. לגבי יחיד, אומץ מילולית מבחן מרכז החיים. מבחן זה נהג בפסיקה אף קודם לתיקון 132 לפקודה. לעניין מבחן מרכז חיים נקבעו אמות מידה לבחינת קיומו, וכמו כן גם שתי חזקות לפי מספר ימי שהות היחיד בישראל. לגבי חברה, נוסף מבחן מקום ההתאגדות ובוטל מבחן הרישום ועיקר הפעילות. מבחן ההתאגדות הוא קונסטיטוטיובי ונקבע כמבחן עצמאי בנוסף למבחן השליטה והניהול, שהיה קיים כבר קודם לכן. עתה, מכוח חוק הרפורמה, התאגדות חברה בישראל תהפוך אותה לתושבת ישראל באופן אוטומטי.

2.6.2 מיסוי תושבי ישראל על בסיס אישי כלל עולמי - סעיף 2

Edwin. R. A. Seligman, *Essays in Taxation* (10th ed., 1931), 14-15.

Seligman מצביע על כך כי כיוון שמיסים ישירים על הכנסה והון הפכו בסוף המאה ה-18 ובתחילת המאה ה-19 לנפוצים, רוב המדינות המפותחות החלו להטיל מיסים על בסיס שתי מערכות יחסים. דהיינו - על בסיס אישי-פרסונלי ועל בסיס מקור-טריטוריאלי. בעבר, מדינות מתפתחות רבות, בעיקר מדרום-אמריקה, לא הטילו מס על בסיס אישי. אולם, במשך השנים בוצעו רפורמות גם במדינות אלה.

³¹ ראו סעיף 68א לפקודה, כפי שתוקן בתיקון 132.

אחד השינויים המהותיים שנקבעו ברפורמה טמון בסעיף 2 רישא לפקודה. סעיף זה מהווה את בסיס המס בישראל. עד כה לא כלל הסעיף הכנסות מחוץ לישראל. אלו הוסדרו בסעיפים אחרים, דוגמת סעיף 5 לפקודה. כיום, לגבי תושבי ישראל, מאמץ הסעיף את שיטת המס הפרסונלית. לגבי תושבי חוץ מחיל הסעיף את השיטה הטריטוריאלית.

משמעות הדבר היא, שהכנסה המופקת בידי תושב ישראל כפופה למס בישראל על בסיס אישי, ללא קשר למקום הפקתה, בתוך ישראל או מחוצה לה. תושב חוץ, לעומת זאת, כפוף למס רק על הכנסה שהפיק ממקורות בישראל, כפי שהוגדרו אף הם בפקודה.

קודם לחוק הרפורמה, הכנסות פאסיביות רגילות³² שהופקו בחו"ל היו פטורות ממס בישראל, למעט חריגים מסוימים³³. עתה, הכנסות אלה תחויבנה במס בישראל בידי תושב ישראל, ללא קשר לסוגן ולמקום הפקתן³⁴.

2.6.3 חיוב אזרחי ישראל תושבי ה"אזור" - סעיף 3א

בעקבות אימוץ השיטה הפרסונלית בסעיף 2 לפקודה, תוקן גם סעיף 3א לפקודה. סעיף זה מטיל מס על הכנסות שמופקות ב"אזור" (יש"ע). כדי לחייב הכנסות, כאמור, בחר המחוקק בפיקציה סטטוטורית. לפי הפיקציה, כנוסחה קודם לרפורמה, ראו בהכנסות אלה כמופקות בתוך ישראל³⁵. הדבר נדרש לנוכח התפיסה

³² שאינן כוללות רווחי הון ואינן כוללות הכנסות מייגעה אישית. ביחס להכנסות מרווחי הון ראו סעיף 89 לפקודה שהרחיב מזה כבר את תחולת הפקודה על נכסים בחו"ל של תושב ישראל. ביחס להכנסות מייגעה אישית, להבדיל מהכנסות פאסיביות, ראו סעיף 15(1) לפקודה, כפי שתוקן בתיקון 59 לפקודה. חלק מתיקון זה בוטל בחקיקה. ראו על כך להלן.

³³ חריגים היו קיימים ביחס להכנסות פאסיביות שנתקבלו לראשונה בישראל והכנסות פאסיביות ב"אזור", וכן הרחבות מפורשות בחוק לגבי תושב חוץ המפיק בחו"ל תמלוגים, שכ"ד או ריבית, ששילם תושב ישראל (סעיף 45(א)). התוצאה של החלפת השיטה הינה גם השמטת סעיף 45(א) לפקודה.

³⁴ מעניין לשים לב לתוצאה של ביטול סעיף 45(4) ושילוב הגדרת מקום בסעיף 4 לפקודה. ריבית חייבת במס לפי מקום מושב החייב, בניגוד להלכת **חברת החשמל**: ע"א 702/70 פקיד השומה חיפה נ' **חברת החשמל לישראל בע"מ**, פד"א ד 263 (להלן: עניין **חברת החשמל**). ראו הרחבה להלן.

³⁵ ראו ע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א. פלדות קרית-ארבע בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**, פד"א יב 291; ע"פ 186/62 **מדינת ישראל נ' שביל ואח'**, פד"א יב 82; עמ"ה 19/88 ואח' **לוריא ואח' נ' פקיד שומה ירושלים**, מייסים ה/3 (תשנ"א) ה-9; לסיכום ממצה בנושא מיסוי רווחי חבר בני אדם ב"אזור" ראו גם בג"ץ 230/88 **מועצה אזורית הר חברון נ' נציב מס הכנסה** (לא פורסם).

הבסיסית של הפקודה, כי ה"אזור" אינו כלול בשטחי מדינת ישראל וכי מי שמתגורר שם אינו נחשב לפיכך לתושב ישראל³⁶.

הרפורמה לא שינתה את תפיסה זו אלא רק התאימה את הוראת סעיף 3א לפקודה לשיטת החיוב במס על בסיס אישי.

ראשית, נוסח סעיף 3א(ב) לפקודה הותאם לנוסחו החדש של סעיף 2 רישא לפקודה.

שנית, תחת סעיף 3א(ב1) לפקודה הוספה פיקציה נוספת. לפי פיקציה זו רואים בהכנסות שמופקות מחוץ לישראל בידי אזרח ישראלי תושב ה"אזור" כמופקות בידי תושב ישראל. בכך השוותה למעשה הפקודה בין מעמדו של אזרח ישראלי שהינו תושב ה"אזור" לבין מעמדו של תושב ישראלי, לאמור: גם אזרח ישראלי שהינו תושב ה"אזור" יהיה חייב במס בישראל על בסיס כלל-עולמי. אך אין השוואה זו מלאה. ביחס לסוגיית הזיכוי קיים שוני. לצורך סעיף 3א לפקודה, הזיכוי כנגד המס בישראל יינתן לפי סכום המס ששולם לשלטונות ה"אזור". מס זה לא ייחשב כ"מיסי חוץ" במשמעות סעיף 199 לפקודה. מכיוון שכך, לא יחולו עליו ההוראות המתייחסות לעניין זה בחלק י', פרק שלישי, סימן ב' לפקודה (סעיפים 199-214).

שלישית, סעיף 3א(ג) לפקודה אף הוא תוקן. עניינו של סעיף זה במיסוי רווחיו של חבר בני אדם תושב ה"אזור" אשר נמנה עליו אזרח ישראלי. בעניין זה נקט המחוקק בדרך של הרמת מסך סטטוטורית. זאת עשה על-ידי קביעת פיקציה. לפי פיקציה זו רואים את חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזרח בזכויות לרווחי החבר. קודם לתיקון, קבע הסעיף כי יראו את חלקו של אותו אזרח מרווחי החבר כהכנסה המופקת בישראל. כלומר, לא נעשתה הבחנה בין הכנסות שהופקו על-ידי החבר מחוץ לישראל ומחוץ ל"אזור" לבין הכנסות שהופקו בישראל או ב"אזור". לאור המעבר למיסוי תושבי ישראל על בסיס אישי, תוקן הסעיף והבחנה זו הוספה תחת סעיף 3א(ג)(2) לפקודה. סעיף זה קובע את המשוואה הבאה:

(1) אם אותו חבר בני אדם הפיק את הכנסתו בישראל או ב"אזור", רואים את הכנסתו של האזרח כאילו הופקה בישראל;

³⁶ יש לשים לב להסכם פריז, שסייג את כוח האכיפה של מדינת ישראל באזורי A. לפי הכרזת הממשלה אין עוד תוקף להסכמים אלו, אך בפועל עקרונות הסכם פריז נשמרים.

(2) אם הופקה הכנסתו של החבר מחוץ לישראל ומחוץ ל"אזור", רואים את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו הופקה מחוץ לישראל.

כנגד המס בישראל, אותו אזרח יהיה זכאי לקבל זיכוי בחלק מסכום המס ששילם החבר על רווחיו, לפי יחס חלקו בזכויות לרווחי החבר³⁷.

כדי למנוע עודף נטל מס, נותרה על כנה ההוראה המעניקה פטור ממס לגבי דיבידנד שקיבל אזרח ישראלי מתוך רווחים ששילם עליהם מס לפי הוראות סעיף 3א³⁸.

לגבי כל שאר הנושאים נקבע כי יחולו על אזרח ישראלי שהוא תושב "אזור" או פועל ב"אזור", הוראת הפקודה כאילו היה תושב ישראל³⁹. זאת בהתאם לתפיסה, אפוא, כי ה"אזור" אינו חלק ממדינת ישראל לצורך הפקודה.

2.6.4 כללי מקור לקביעת מקום הפקתה של הכנסה - סעיפים 4א ו-89(ב)(3)

קודם לרפורמה, פקודת מס הכנסה לא כללה רשימה מסודרת של כללי המקור, על-פיהם ניתן לקבוע את מקום הפקתה של הכנסה⁴⁰. רק לגבי חלק קטן מפריטי הכנסה נקבעו הוראות שעניינן בכללי מקור, כדוגמת סעיף 5 לפקודה לגבי הכנסות רגילות מסוימות⁴¹, וסעיף 89(ב) לגבי רווחי הון⁴². בעוד שלגבי יתר ההכנסות הדבר היה שנוי במחלוקת והושאר על-כן לפרשנות בתי המשפט.

³⁷ ראו סעיף 3א(ה) לפקודה (לאחר תיקון 132). הסעיף מביא ליבוא הפסדים מה"אזור" לישראל ואפשרויות לקיזוזם כנגד הכנסה בישראל.

³⁸ ראו סעיף 3א(ג)(3) לפקודה (לאחר תיקון 132). לאחר שומת החבר, חלוקת דיבידנד פטורה. הדבר יכול להוות בסיס וכר נרחב לתכנוני מס בדומה למשיכת רווחים פטורה שהייתה קיימת מכוח סעיף 64 לפקודה ביחס לחברה משפחתית.

³⁹ ראו סעיף 3א(ו) לפקודה (לאחר תיקון 132). עדיין נותרה שאלה מה דין הלוואה שהלווה תושב ישראל לתושב ה"אזור". האם זו הלוואה לתושב חוץ מבחינת הישראלי הגר בתחומי הקו הירוק? שאלה זהה עולה לגבי הלוואה לישראל מתושב "אזור", האם מצד הישראלי תישאב ההלוואה להלוואה מתושב חוץ, על כל היתרונות (סעיף 9(15)) והחסרונות (סעיף 18(ה) לדוגמה) הכרוכים בכך.

⁴⁰ סעיף 2 רישא כלל אז רק את העקרונות הכלליים.

⁴¹ סעיף 5 דן אז בהכנסות מעסק, משלח-יד או עסק, וקבע זיקות מצטברות שונות לתחולתו.

הרפורמה הסדירה את הנושא לראשונה תחת סעיפים 44 ו-89(ב)3 לפקודה. סעיפים אלו כוללים רשימה מפורטת של כללי מקור גיאוגרפיים: סעיף 44, לגבי רוב ההכנסות הרגילות (פירותיות) המנויות בסעיף 2 לפקודה; וסעיף 89(ב)3, לגבי רווחי הון. כללים אלה חיוניים לצורך הטלת המס על תושבי חוץ ולצורך מתן זיכוי לתושבי ישראל בגין מיסי חוץ.

2.6.5 מיסוי הכנסות של "חברת משלח-יד זרה" - סעיף 5(5)

סעיף 5 לפקודה תוקן באופן שבו סעיפים 5(1), 5(2), 5(3) ו-5(4)א) הושמטו הימנו, בעוד שסעיף 5(4)ב) נותר על כנו⁴². לסעיף 5 הוסף הסדר ייחודי תחת סעיף 5(5). הסדר זה נועד למנוע מישראלים להימנע מתשלום מס בישראל על הכנסה ממשלח-יד בחו"ל באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ והזרמת הפעילות אליה. חברה, כאמור, כונתה על-ידי המחוקק "חברת משלח-יד זרה" (להלן: "חמ"ז"). החיוב במס בישראל יחול, לפי אותו הסדר, גם על הכנסה ממשלח-יד או מעבודה המופקת מפעילותו של בעל השליטה, או קרובו, בחברה כאמור, או בחברה אחות⁴⁴. בנוסף, גם דיבידנד המחולק מהכנסה זו יהיה חייב במס בישראל⁴⁵.

2.6.6 הגבלת גובה שיעור המס בישראל לגבי קצבה של עולים חדשים - סעיף 9

במסגרת ההקלות שנועדו לעודד את העלייה והחזרה לישראל, הוספה לפקודה הקלה לגבי קצבה שמקורה מחוץ לישראל. הקלה זו נקבעה תחת סעיף 9 לפקודה. סעיף זה מגביל את סכום המס שניתן להטיל בישראל

⁴² סעיף 89(ג) קבע את זיקת המושב כבסיס לחיוב במס. זיקה זו הורחבה ביחס לתושבי "אזור". לגבי תושבי חוץ קבע הסעיף את זיקת מקום הימצאו של הנכס בישראל. זיקה זו הורחבה ביחס לנכסים בחו"ל שהם זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל.

⁴³ סעיף 5(4)ב) מסמיך את שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, לפטור ממס, כולו או מקצתו, לפי התנאים שייקבע, דמי שכירות ששולמו לחכירת כלי טיס או כלי שיט הפועלים בקווים בינלאומיים וכן ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות לרכישתם. מכוח סמכות זו הוצא על-ידי שר האוצר צו מ"ה (פטור) ריבית ודמי שכירות (של כלי טיס וכלי שיט), תשל"ו-1976, ק"ת 3534.

⁴⁴ שיעור המס יהיה 36%, לפי שיעור המס החל על חברות.

⁴⁵ עם זאת, נקבעו כללי זיכוי רחבים יותר למס ששולם בחו"ל.

על קצבה המתקבלת בגין עבודה שבוצעה בעבר מחוץ לישראל. תקרת המס בישראל הינה עד לגובה המס שהיה חל עליה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה הנישום נשאר תושב אותה מדינה⁴⁶.

קודם לרפורמה, קצבה כאמור, ככל שהייתה מתקבלת לראשונה בחשבון בנק בחו"ל, ורק לאחר מכן מתקבלת בישראל, לא הייתה חייבת במס בישראל⁴⁷. לאחר הרפורמה, מרגע שהפך פלוני לתושב ישראל, הוא חייב במס על הכנסותיו מכל מקור בעולם, בין אם הן מתקבלות בישראל ובין אם לאו⁴⁸; מכאן, הצורך בהקלה זו.

בדרך-כלל, מבדיקתנו, אין כל הרעה מוחשית במעמדם של רוב העולים החדשים, למרות תחולת הפקודה על תשואות מנכסיהם שנותרו בחו"ל אחרי 1.1.03, וזאת בשל הפטורים הנרחבים שהוענקו להם על-ידי המחוקק.

2.6.7 פטור ממס לעולה חדש או תושב חוזר על הכנסות פסיביות מנכסים בחו"ל - סעיף 14

הקלות מס נוספות, שנועדו לעודד את העלייה והחזרה לישראל, נקבעו תחת סעיף 14 לפקודה, בעיקר לגבי הכנסה פסיבית.

2.6.7.1 קודם לרפורמה

קודם לרפורמה, הכנסות פסיביות אלו לא היו חייבות במס בישראל, במידה שהן נתקבלו לראשונה בחו"ל. סעיף 14(א) הקודם העניק לשר האוצר סמכות ליתן פטור או הנחה ממס על הכנסה של תושב ישראל שמקורה מחוץ לישראל ומשתלם עליה מס רק משום שנתקבלה בישראל (בעיקר, הכנסות פסיביות והכנסות אקטיביות שלא נכללו במסגרת סעיף 5 לפקודה). בהתאם לכך, התקין שר האוצר צו, בו הוצבה בפני הנישום אפשרות בחירה בין שתי חלופות מיסוי: האחת, לשלם מס בישראל בשיעור מרבי בגובה 25% (ולגבי ריבית ודיבידנד על ני"ע זר בשיעור של 35%); השנייה, לצרף את אותה הכנסה ביחד עם סכום המס ששולם עליה

⁴⁶ כיום, יחול סעיף 14(א) משך 5 שנות המושב הראשונות בישראל. ראו להלן.

⁴⁷ מקום המקור הגיאוגרפי של קצבה כאמור היה נחשב בחו"ל. ראו דיון להלן.

⁴⁸ חבות זו נובעת מתיקון סעיף 2 לפקודה, והחלתו על כל תושב ישראל ללא התחשבות במעמדו כעולה חדש. התחשבות זו באה לידי ביטוי במעגל רחב של פטורים שאותם מקבל עולה חדש.

מחוץ לישראל להכנסתו שמקורה בישראל וליהנות מזיכוי בהתאם להוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' לפקודה (סעיפים 199-214). בנוסף לכך, סעיף 14(ב) לפקודה, כנוסחו קודם לרפורמה, העניק לנציב שיקול דעת לפטור או ליתן הקלות מס לגבי הכנסות כאמור בידי מי שהפך לתושב ישראל במשך 7 שנים, בכפוף למספר מגבלות. סעיף זה עורר בעבר שאלות רבות, שנראה כי הובררו במסגרת הרפורמה.

נסקור להלן את הסעיף המתוקן.

2.6.7.2 פטור לעולה חדש מהכנסות פסיביות במשך 5 שנים

סעיף 14(א) מעניק לעולה חדש פטור ממס בישראל ביחס להכנסות פסיביות מריבית, דיבידנד, קצבה, תמלוגים או מדמי שכירות שאינן הכנסות מעסק שמקורן בנכסים מחוץ לישראל. פטור זה יחול במשך 5 שנים מיום שהפך היחיד לתושב ישראל⁴⁹. הפטור מותנה בכך שאותן ההכנסות נבעו מנכסים שנרכשו בחו"ל על-ידי העולה החדש לפני שנעשה תושב ישראל⁵⁰. אין לראות את יום הפיכתו לתושב ישראל כיום עלייתו לישראל, או יום קבלתו את תעודת העולה החדש. שני אלו הם מושגים טכניים היכולים להעיד, אך אינם קונקלוסיביים.

2.6.7.3 הרחבת תחולת הפטור לתושב חוזר

סעיף 14(ג) מרחיב את תחולת הפטור הקבוע בסעיף 14(א) גם ביחס להכנסות פסיביות של "תושב חוזר". "תושב חוזר" הוגדר בסעיף זה כמי שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע בחו"ל במשך לפחות 3 שנים רצופות⁵¹ לאחר שחדל להיות תושב ישראל⁵²; לגביו הותנה הפטור בכך שמדובר בנכסים שנרכשו בחו"ל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

⁴⁹ אם מדובר בקצבה, הרי שבמשך 5 השנים הראשונות היא תהיה פטורה ממס בישראל, ולאחר מכן שיעור המס שיחול עליה יוגבל בהתאם לאמור בסעיף 9 לעיל.

⁵⁰ עולה חדש יכול לשהות בישראל תקופה מסוימת כתייר. הפטור יתחיל מיום שהפך לתושב ישראל ולא מהיום שהגיע לישראל.
⁵¹ מדידת התקופה איננה מיום העזיבה של ישראל, אלא מהיום בו הפך להיות תושב חוץ; זמן זה יכול להתרחש תקופה ארוכה לאחר עזיבת הארץ.

2.6.7.4 פטור לעולה חדש מהכנסות מעסק במשך 4 שנים

בנוסף לפטור על הכנסות חוץ פסיביות, מעניק סעיף 14(ב) לעולה חדש פטור ממס על הכנסות מעסק שהיה לו מחוץ לישראל במשך 5 שנים לפחות לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה. בשונה מהפטור ביחס להכנסות חוץ פסיביות הניתן במשך 5 שנים, פטור זה יחול במשך 4 שנים בלבד מיום שהפך היחיד לתושב ישראל⁵². בשונה מהפטור בגין הכנסות פסיביות, פטור זה לא חל על תושבים חוזרים.

2.6.7.5 פטור לעולה חדש שהפך לתושב ישראל ב-5 עד 10 השנים שקדמו ל-1 בינואר 2003

בסעיף 90(ב) לחוק המתקן נקבעה גם הוראת מעבר בעלת אופי רטרואקטיבי. הוראה זו מתייחסת לעולה חדש שהפך לראשונה לתושב ישראל ב-5 עד 10 השנים שקדמו ל-1 בינואר 2003. ההוראה מקנה אף לעולים חדשים אלו פטור ממס על הכנסות כאמור בסעיף 14(א) לפקודה.

2.6.7.6 "תיקון זיילר"

בסעיף 14(ג) לפקודה⁵⁴ נקבעה הוראת שעה. מכוח הוראה זו העניק המחוקק פטור ממס ביחס לרווחי הון והכנסות פסיביות מסוימות, המופקות בידי יחיד שהיה לתושב ישראל אשר הינו בעל שליטה ומנהל במפעל מאושר ("תיקון זיילר")⁵⁵. תוקף הפטור הוא לגבי שנות המס 2003 עד 2006. הוא חל על רווחי הון ועל הכנסות מריבית, מדיבידנד, ומדמי שכירות שאינן הכנסות מעסק ושמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אשר היו לנישום

⁵² יש לשים לב קודם כל לתחולת סעיף 100א לפקודה על אותו תושב בעת שינוי מקום מושבו. שאלה מעניינת נוספת הינה לפי איזה דין הפך אותו ישראלי תושב חוזר להיות תושב חוץ טרם חזרתו. האם לפי הדין הזר, הדין הישראלי או לפי אמנת המס, במידה שאמנה כזו קיימת. לנו נראה כי הגם ששאלה זו עולה לאחר חזרתו של התושב החוזר לישראל, התשובה תהיה לפי הדין הישראלי או אמנת המס, אם קיימת; במקרה של אמנה, די יהיה בבית קבע בחו"ל ולא במרכז חיים בחו"ל.

⁵³ יש לשים לב כי הזמן נמדד מיום הפיכת תושב חוץ לתושב ישראל ולא מיום עלייתו לישראל או קבלת תעודת עולה חדש. שלושת אלו אינם חופפים בהכרח.

⁵⁴ סעיף 76 לחוק המתקן.

⁵⁵ סיפור תיקון זיילר נכרך, שלא לצורך, במיני שערורייה תקשורתית, "שלא הותירה אפילו ריח" ביחס לדרך בה קידם מר זיילר את התיקון הנ"ל. נציין כי אין כל דבר חריג לטעמנו בתיקון הנ"ל, ורוחו תואמת את ההקלות המוענקות בשלל סעיפים בחוק במצבים דומים. עם זאת, הותירה העיתונות שלל ספקות ביחס לדרך בה קידם מר זיילר את התיקון הנ"ל. יש לציין, עם זאת, כי מפעלו של מר זיילר מביא תועלת רבה למדינת ישראל, והרי זהו העיקר.

לפני שהיה לתושב ישראל או בנכסים אחרים שבאו במקומם ושנותרו בידו לאחר שהיה לתושב ישראל. בפני נישום כאמור עומדת האפשרות לבקש שלא להחיל עליו את הוראת השעה האמורה, לעניין ההכנסה, כולה או מקצתה.

2.6.7.7 מתן סמכות לשר האוצר להתקין תקנות

בסעיף 14(ד) לפקודה הוענקה לשר האוצר סמכות להתקין תקנות, לפיהן יראו בפלוני כתושב חוץ למשך התקופה שייקבע. הקלה זו מתייחסת לנישום שמרבית פעילותו העסקית מחוץ לישראל ואשר לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה ביצע השקעות הון, שחל עליהן החוק לעידוד השקעות הון. מטרת ההקלה היא למנוע מנישומים, כאמור, את החשש מפני שלילת ההטבות על-פי החוק לעידוד השקעות הון. נישומים אלה, במשך התקופה שתיקבע בתקנות, ייחשבו כתושבי חוץ על-אף שמבחינת התושבות בסעיף 1 לפקודה יתקיימו לגביהם. קרי, למרות שהם היו נחשבים לתושבי ישראל, אלמלא אותה פיקציה. כתוצאה מכך, הם יהיו זכאים ליהנות מהטבות החוק האמור ויתחייבו במס על בסיס טריטוריאלי בלבד, והכל בהתאם לתנאים שייקבעו בתקנות.⁵⁶

2.6.7.8 פטור או הקלה במס להכנסה בעלת אופי סוציאלי או לפיצוי, שקיבל יחיד תושב ישראל - סעיף 14ב

תיקון מס' 134 לפקודה, שנועד לשנות ולתקן את תיקון מס' 132, הוסיף לפקודה הקלה נוספת תחת סעיף 14ב לפקודה. סעיף זה מקנה לשר האוצר סמכות, באישור וועדת הכספים של הכנסת, לפטור או ליתן הקלה במס

⁵⁶ בהקשר זה נציין כי סעיף 14א לפקודה נותר על כנו ברפורמה. סעיף זה מעניק לשר האוצר סמכות לפטור או להפחית את המס בישראל לכדי שיעור שלא יעלה על 15% לגבי חברה שהשליטה על עסקיה ועל הנהלתה היא מחוץ לישראל, שקיבלה בישראל הכנסה שנבעה מחוץ לישראל. לאחר הרפורמה, אין עוד רלוונטיות לשאלה אם ההכנסה נתקבלה בישראל או בחו"ל, לכן לא ברור מדוע לא תוקן הסעיף. נראה כי הקלה זו עשויה להיות רלוונטית לגבי חברה שנחשבת לתושבת ישראל רק משום שהיא הואגדה בישראל, בעוד שהשליטה והניהול בה מופעלים בחו"ל. לפי סעיף 2 לפקודה חברה כזו, בהיותה תושבת ישראל, חייבת במס בישראל על בסיס כלל עולמי. דהיינו, לרבות על הכנסות שהופקו בחו"ל. אולם, לפי סעיף 14א כנוסחו כיום, נוצר מצב אבסורדי לפיו רק אם ההכנסה נתקבלה בישראל, שר האוצר יהיה זכאי לפטורה או ליתן הקלה בשיעור המס. עיוות זה מן הראוי שהמחוקק יתקן.

להכנסה בעלת אופי סוציאלי או לפיצוי, שקיבל יחיד תושב ישראל. ההקלה מתייחסת לכספים ששולמו על-ידי מדינה זרה או רשויותיה.

2.6.8 החזרת מס לתושב חוץ בשל היווצרותו של "עודף מס" - סעיף 16א

סעיף 16א לפקודה מקנה לשר האוצר סמכות להורות על החזרת מס (כולו או מקצתו) על הכנסה שהפיק בישראל אדם שאינו תושב ישראל. הסמכות להחזיר את המס חלה אם סכום המס שאותו שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו כזיכוי בגלל תשלום זה במדינת מושבו ("עודף מס")⁵⁷. מצב זה של "עודף מס", הנובע מאי קבלת זיכוי במדינת מושבו ייווצר, דרך כלל, במקום שבו ההכנסה מוסתה בישראל בשיעור מס הגבוה מזה שחל עליה במדינת המושב של תושב החוץ. במצב כזה, הזיכוי שנתקבל במדינה זו יוגבל לסכום המס שבו אותו נישום חייב במדינת מושבו. בגין ההפרש ניתן יהיה לקבל החזר מס בישראל על-פי סעיף 16א האמור. במסגרת הרפורמה הוספה לסעיף זה הבהרה. הבהרה זו קובעת כי סמכות שר האוצר להחזיר מס תחול גם במקום שבו נוצר "עודף זיכוי", בשל הוראת קיזוז הפסדים במדינת המושב של אותו תושב, המונעת מאותו תושב לקבל זיכוי ממיסי חוץ, לדוגמה - משום שבחר לקזז הפסד חוץ כנגד הכנסתו במדינת מושבו⁵⁸.

2.6.9 שינוי כללי קיזוז הפסדים שנוצרו בחו"ל - סעיף 29

עד הרפורמה, סעיף 29 לפקודה התיר לקזז רק הפסד בחו"ל, שאילו היה רווח, היה נחשב כאילו הופק בישראל, בהתאם לכללי הקיזוז הרגילים שבסעיף 28 לפקודה. הפסד מעסק בחו"ל ניתן היה לקזז רק אם השליטה על עסקיו וניהולו הופעלו מישראל. כתוצאה מכך, כאשר ידוע היה כי צפויים הפסדים מעסק בחו"ל, כדאי היה להראות כי אותו עסק נשלט ומנוהל מישראל. כך, ניתן היה לקזז את הפסדיו כנגד ההכנסה

⁵⁷ הקריטריונים שנקבעו בעבר להפעלת סמכותו של שר האוצר הינם כדלקמן: (א) הסעיף יופעל רק לגבי תושב-חוץ שימצא אישור משלטונות המס של מדינת מושבו כי נתחייב שם במס. אין די באישור רואה-חשבון, כי רווח כזה חייב בדרך-כלל במס בחו"ל. (ב) שיעור המס שישלם תושב-חוץ בישראל לא יפחת מ-25% מרווח ההון (אלא אם כן מגיע לו שיעור מס נמוך יותר, על-פי הפקודה ותקנותיה). מעבר לזה, יקבל החזר על-פי סעיף 16א - אם הזיכוי בארץ מושבו אינו מספיק. ראו קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן: "החב"ק"), עמ' ג - 90. בעקבות הורדת שיעור מס רווח ההון בישראל ל-25%, ייתכן שמגבלה זו תוסר.

⁵⁸ השוו עם סעיף 29(1)(ו) לפקודה בצירוף סעיפים 199-210 לפקודה.

שהופקה בישראל. לעומת זאת, כאשר אותו עסק הניב רווחים, כדאי היה להראות שהוא נשלט ומנוהל מחוץ לישראל, כדי להימנע מחיוב במס בישראל.

הפסדים נוספים, שניתן היה לקזז, היו הפסד ממשלח-יד בחו"ל שבדרך כלל עסק בו הנישום בישראל; הפסד פסיבי בחו"ל שהיווה חלק אינטגרלי מעסק המתנהל בישראל; והפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, על-פי סעיף 92 לפקודה. רווחים שנוצרו מהשקעות בניירות ערך בחו"ל, מהשכרת נכסים, מהוצאות מימון על חשבונות בנק בחו"ל, שלא היו חלק אינטגרלי מהעסק, לא היו חייבים במס בישראל. על-כן, הפסדים פסיביים שנבעו מפעילויות אלו גם לא היו מוכרים בקיזוז בישראל.

בעקבות המעבר למשטר מיסוי פרסונלי, לפיו תושבי ישראל יחויבו במס על כל הכנסותיהם מחו"ל, תוקן במקביל סעיף 29 לפקודה, ונקבעו בו הוראות המגבילות קיזוז הפסדים שנוצרו מחוץ לישראל לפי שיטת הסלים. העיקרון הכללי כי לא יותר בקיזוז הפסד שהיה לתושב ישראל מחו"ל, אשר אילו היה רווח לא היה משולם בשלו מס בישראל, נותר על כנו. אך, הוספו לצדו הגבלות רבות, לפי סוג ההפסד. ברוב המקרים ניתן יהיה לקזז הפסד מחו"ל רק כנגד הכנסות שנוצרו בחו"ל. הפסדים אלו יהיו ניתנים לקיזוז גם כנגד הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל רק בתנאים מגבילים ביותר. מגבלות אלו אינן הולמות, לדעתנו, את שיטת המיסוי החדשה; הן מצמצמות ושוחקות לחלוטין את הזכות לקיזוז הפסדים, ועל כן פליאתנו. תיקון מס' 134 לפקודה כולל מספר שינויים בנושא זה, אליהם התייחסנו בהמשך.

2.6.10 הגבלת הטבות, הנחות ופטורים לחברה תושבת חוץ בשליטת תושב ישראל - סעיף 68א

סעיף 68א לפקודה כולל הוראה חדשה המהווה במהותה הוראה אנטי-תכנונית. הוראה זו נועדה למנוע מתושבי ישראל ליהנות מהטבת מס, הנחה או פטור לפי הפקודה הניתנים לתושב חוץ, באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ והזרמת הפעילות אליה ("ROUND TRIPPING"). נקבע, לפיכך, כי חברה תושבת חוץ לא תהא זכאית ליהנות מהקלות, כאמור, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בה, או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים שלה, במישרין או בעקיפין.

2.6.11 חובת מינוי נציג לתושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות גם בישראל - סעיף 68ב

סעיף 68ב לפקודה מביא להתאמה בין הוראות הפקודה לבין הוראות חוק מס ערך מוסף. הסעיף מחייב תושב חוץ, הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף, למנות נציג גם לעניין הפקודה. נדרש על-פי הסעיף, שאותו נציג יהיה יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם, תושב ישראל שיש לו עסק בישראל.

2.6.12 מיסוי בעלי מניות תושבי ישראל השולטים בחברה זרה בעלת הכנסות פסיביות (C.F.C.) - סעיף 75ב

במסגרת שיטת המיסוי הפרסונלית נקבעו גם כללי C.F.C. בסעיף 75 לפקודה. עניינם של כללים אלו הוא בייחוס דיבידנד רעיוני (Deemed Dividend) לבעלי מניות תושבי ישראל השולטים ב-10% ומעלה בחברה תושבת חוץ, שיותר מ-50% מאמצעי השליטה בה מוחזקים בידי תושבי ישראל. חברה זו כונתה על-ידי המחוקק "חברה נשלטת זרה" - תרגום של המונח האנגלי Controlled Foreign Corporation (להלן: "חנ"ז" או "C.F.C.")⁵⁹. החיוב יחול אם 50%, לפחות, מרווחי החברה בשנת המס נבע מהכנסות פסיביות שהופקו בחו"ל, אשר חויבו במס במדינת החוץ בשיעור שאינו עולה על 20%. ההשלכות האופרטיביות של הסדר זה הינן מרחיקות לכת. ההוראות מחייבות, על בסיס מצטבר בישראל, הכנסות חברה זרה (שמומשו), גם אם בשנים אחר-כך נפסיד בדומה למה שקרה בנאסד"ק. ההוראות חוסמות פרצות שאפשרו תכנוני מס באמצעות הקמת חברות Off Shore. יש לציין, עם זאת, שכבר כיום פותחו דרכים מסוימות להתמודד עם הוראות אלו.

2.6.13 קביעת מחירי העברה לעסקאות בינלאומיות - סעיף 85א

בסעיף 85א לפקודה נקבעה הוראה אנטי תכנונית לעניין מחירי העברה בעסקה בינלאומית (Transfer Pricing). עניינה של הוראה זו היא במקרים שבהם מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים

⁵⁹ משמעותם של כללים אלה היא ייחוס דיבידנד רעיוני (Deemed Dividend) לבעלי מניות ישראלים בחברה תושבת חוץ, לה הכנסות פסיביות שלא חולקו. לדיון מפורט ביחס להגדרת חנ"ז, ראו להלן, פסקה 5.8.

מיוחדים. יחסים, שבשלהם נקבע מחיר מיוחד לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה. הסעיף חל מקום שהופקו מעסקה כאמור פחות רווחים מאשר היו מופקים, אילו נקבע המחיר בהתאם לתנאי השוק. במצב כזה, הוראת סעיף 85 קובעת כי העסקה תחויב במס בהתאם לתנאי השוק, ולא כפי שנקבע בין הצדדים. במטרה לאפשר ודאות נקבע בסעיף מנגנון של "אישור מוקדם" (pre-ruling). מנגנון זה מאפשר לצדדים לעסקה בינלאומית, שיש ביניהם יחסים מיוחדים, לפנות מראש ולקבל אישור מוקדם מנציב מס הכנסה כי מחירה של עסקה מסוימת או של סדרת עסקאות דומות הוא בהתאם לתנאי שוק. הבקשה צריכה לכלול את כל העובדות המהותיות והפרטים הרלוונטיים הנוגעים לעסקה. על הנציב להודיע על החלטתו ונימוקיו בתוך 120 ימים מיום שהגיעה אליו הבקשה וכל המסמכים שהוגשו לו. הוא רשאי, עם זאת, להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, אם הודיע על כך למבקשי הבקשה. היה ולא השיב הנציב בתוך המועד שנקבע כאמור, יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק. הוראה זו תיכנס לתוקף רק לאחר ששר האוצר יתקין תקנות בדבר אופן יישומה⁶⁰.

2.6.14 קביעת כללי מקור לרווחי הון - סעיף 89(ב)(3)

בסעיף 89(ב)(3) לפקודה נקבעו כללי מקור לעניין רווחי הון. כלל המקור הבסיסי הוא מקום הימצאותו של הנכס, בישראל או מחוץ לישראל. בנוסף לכלל האמור, נקבעו שלושה כללים חלופיים נוספים: הראשון, מתייחס למכירת נכס הנמצא מחוץ לישראל המהווה זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל; השני, נוגע למכירת מניה בחברה תושבת ישראל; והשלישי עוסק במכירת זכות בחברה תושבת חוץ, שהיא בעיקרה בעלת זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל⁶¹.

⁶⁰ ראו סעיף 89(ד) לחוק המתקן.

⁶¹ הרחבה זו הינה מעבר להרחבה שהייתה קיימת קודם לרפורמה. עד לתיקון 132 דובר בזכות בעקיפין לנכס בישראל. על-פי הלכות בית המשפט קיים היה ספק אם זכות בעקיפין מצדיקה הרמת מסך חברה זרה בעלת נכס בישראל. למשל, בע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א. פלדות קרית-ארבע נ' מדינת ישראל**, פ"ד (לח)(1), נקבע כי ראוי שרשויות המנהליות של מדינת ישראל, ובכללן רשויות מס הכנסה, יקפידו לא לסטות מעיקרון הטריטוריאליות בהיעדר הסמכה מפורשת בחוק. כלומר, יש לפרש את סמכותו האקס-טריטוריאלי של פקיד השומה בצמצום רב.

הרחבת הסעיף לחברה זרה בעלת נכס בישראל לוותה בדיונים מקיפים בועדת רבינוביץ. הפשרה באה לידי ביטוי בקביעה כי יחויב רק חלק התמורה הנובע מערך הנכסים המצויים בישראל. אין צריך לומר כי הסעיף רלוונטי לתושב חוץ בלבד.

גם קודם לתיקון 132 לפקודה, קבע הסעיף כללי מקור. אלא, שכללים אלו לא היו שלמים ועוררו בעיות. ביחס לתושבי ישראל, הם נוסחו בצורה של פיקציה סטטוטורית, ללא קשר למקום הימצאותו של הנכס. לפי אותה פיקציה ראו ברווח הון כאילו הופק בישראל, אם המוכר הוא תושב ישראל⁶². פיקציה זו בוטלה בתיקון 132. ביטול זה נבע מהקביעה בסעיף 89(ב)(1) לפקודה כי תושב ישראל יהיה חייב במס על רווח הון שהופק בישראל או מחוץ לישראל.

2.6.15 פטור ממס לעולה חדש או תושב חוזר על רווח הון ממכירת נכסים בחו"ל - סעיף 97(ב)

עד הרפורמה רווחי הון שנוצרו ממכירת נכסים בחו"ל על-ידי עולים חדשים ותושבים חוזרים היו פטורים ממס עד 7 שנים, מיום שהפכו הללו לתושבי ישראל. מה-1 בינואר 2003 רווחים אלו יהיו פטורים ממס למשך 10 שנים מיום הפיכתם לתושבי ישראל⁶³. הפטור צומצם מחד-גיסא למי שהפך לראשונה לתושב ישראל⁶⁴, אך בתיקון סעיף 97(ב) לפקודה נותר מעבר צר גם לתושבים חוזרים, בתנאי שחזרו לאחר שהיו תושבי חוץ 3 שנים⁶⁵. מכירת הנכסים לאחר תום 10 שנים לא תגרום להטלת מס רטרואקטיבי על רווחי ההון הנובעים מהם, כפי שהיה קודם לכן. המס יוטל רק באופן יחסי, על הרווח שייווצר לאחר תום עשר השנים⁶⁶. הפטור מותנה במספר תנאים החלים על עולה חדש או תושב חוזר, לפי העניין.

2.6.16 שלילת הפטור ממס רווח הון בגין מתן מתנה לתושב חוץ

תיקון מס' 134 סגר את פירצת המס שהותיר תיקון 132. נקבע בסעיף 97(א)(5) סיפא כי הפטור ממס רווח הון לא יחול אם מקבל המתנה הינו תושב חוץ. תיקון זה מסכל, אפוא, תכנון מס שאפשר להתמודד עם הוראות סעיף 100א. הסעיף האחרון יוצר אירוע מס רווח הון רעיוני בעת ביצוע רלווקיישן של תושב ישראל. עובר

⁶² פיקציה זו דומה למצב החוקי הקיים כיום, אם כי הניסוח שונה.

⁶³ בעבר, די היה כי אדם הפך לתושב ישראל אף לאחר שהייה של 6 חודשים לתושב חוץ על-פי אמנת מס מכוח רלווקיישן.

⁶⁴ השאלה היא כאמור אם המושב של הישראלי החוזר יימדד לפי דין זר, דין ישראלי או אמנת מס.

⁶⁵ מצידם, 3 שנות מושב זר איננה קשורה ליום הנסיעה ויום החזרה, אלא למבחן המושב.

⁶⁶ חלוקת רווח ההון היא ליניארית, שרירותית, לפי יחס זמנים ולא לפי עליית ערך בפועל.

לתיקון, ניתן היה לתת מתנה לקרוב שהינו תושב חוץ, ולאחר מכן להגר לחו"ל ללא חיוב במס בישראל. המתנה הייתה פטורה ממס על-פי סעיף 97(א)5, כנוסחו קודם לתיקון 134 לפקודה. עתה לא ניתן יהיה לבצע זאת. הפטור על מתן מתנות לא יחול על מתנות הניתנות לקרובים שהם תושבי חוץ. תיקון זה עשוי להביא לכך שיחול מס בעת נתינת המתנה, קרי - ללא מימוש. רצוי אכן שהמחוקק יסדיר את הנושא באופן שיאפשר לבחור לדחות את תשלום או את אירוע המס, במקרה שניתנה מתנה על-ידי תושב ישראל לקרובו שהינו תושב חוץ.

2.6.17 פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון ממכירת מניה, שהוקצתה לו החל מ-2003, בחברה עתירת מו"פ - סעיף 97(ב1)

סעיף 97(ב1) לפקודה מעניק לתושבי חוץ המשקיעים בחברה תושבת ישראל, שהיא חברת מו"פ, פטור ממס רווח הון ממכירת מניה, אשר הוקצתה לו בשנת המס 2003 ואילך. הסעיף חוקק במסגרת ההקלות שנועדו לעודד את תעשיית ההיי-טק בישראל. פטור זה בא בנוסף על הטבות שמעניק החוק לעידוד השקעות הון. הטבות אלה ניתנות ביחס להכנסה פירותית של המפעל המאושר. מעתה, יהיו משקיעי החוץ פטורים ממס גם ביחס לרווח ההון שיווצר במועד המימושי⁶⁷.

2.6.18 פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון ממכירת ני"ע הנסחרים בבורסה - סעיף 97(ב2)

סעיף 97(ב2) לפקודה מעניק פטור ממס לתושב חוץ בגין רווח הון המופק ממכירת ני"ע הנסחרים בבורסה⁶⁸. פטור זה נועד להשאיר את ההשקעות הפיננסיות של תושבי חוץ בבורסה בישראל⁶⁹. וועדת רבינוביץ, אשר בעקבות המלצותיה הוסף הסעיף, הייתה ערה לכך שהדבר חשוב במיוחד בעת זו, בה ניכרת ירידה בהשקעות החוץ בישראל.

⁶⁷ קיים פטור מכוח צו גם לרווחי הון של תושבי חוץ בקרן הון סיכון במידה שקיבלו אישור מקדמי מהנציב. הצו ניתן לתקופת ביניים, ולאחריה שיעור המס על הכנסות הקרן יהא בגובה 20%. ראו: ה"ב מס הכנסה 24/2001, **מיסים** ט"ז/1, ג-48.

⁶⁸ עד כה היו תושבי חוץ פטורים ממס על רווח הון בבורסה מכוח התקנות הכלליות, שהקנו פטור לכל משקיע בגין מס על רווחי הון בבורסה. ראו: צו מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון ממכירת מניות), התשמ"ב-1982, ק"ת 4287.

⁶⁹ אנו עדים לאחרונה ליציאת כספי משקיעי חוץ מהבורסה בשל המצב הכלכלי והביטחוני, אך לא בשל סיבות מיסוי.

חשוב לשים לב כאן כי ההגדרה של "בורסה" כוללת גם בורסה בחו"ל. לפיכך, תושב חוץ אשר חייב לכאורה במס בישראל על-פי כללי המקור שבסעיף 89(ב)3 לפקודה, יהיה פטור ממס בישראל גם אם נ"ע של אותה חברה לא נסחרים בבורסה בתל-אביב, כי אם בבורסה אחרת בעולם שהוכרה על-ידי שר האוצר⁷⁰.

בתיקון מס' 134 לפקודה הפטור האמור סויג. נקבע בסעיף 97(ב2) סיפא כי הפטור לא יחול במקום שבו רווח ההון הוא במפעל הקבע של תושב החוץ בישראל. הוראה זו תואמת את הוראות סעיף 13(2) למודל ה-OECD. הוראה זו אומצה ברוב אמנות המס של ישראל, ולפיה רווחי הון ממכירת נכסים השייכים למפעל (מוסד) קבע, הנמצא במדינה המתקשרת האחרת, ניתן יהיה לחייבם במס באותה מדינה. המונח מפעל קבע בסעיף 97(ב2) האמור הינו תרגום של המונח הלועזי המופיע באמנות המס - Permanent Establishment.

2.6.19 הטלת מס רווח הון על אדם שחדל להיות תושב ישראל - סעיף 100א

במסגרת ההסדרים שנועדו להתאים את הפקודה לשיטת המיסוי הפרסונלית, נקבעה בסעיף 100א לפקודה הוראה היוצרת אירוע מס רעיוני ביחס לרווחי הון בעקבות שינוי מקום מושב ("רלווקיישן" - Relocation) של יחיד או תאגיד, תושב ישראל, למדינת אחרת⁷¹. בעקבות הוראה זו תושבי ישראל לא יוכלו עוד ליהנות מפטור ממס בישראל על מכירת נכסים בחו"ל באמצעות שינוי מושב טרם מכירתם. במועד שבו חדל פלוני להיות תושב ישראל, יחול לגביו אירוע מס רעיוני, ויראוהו כאילו מכר את כל נכסיו⁷², בין אלו שנמצאים בישראל ובין אלו הנמצאים בחו"ל⁷³. אם אותו האדם לא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל⁷⁴. במועד זה הוא יידרש לשלם מס על

⁷⁰ מיקום ני"ע סחיר מאז תיקון 132 הוגדר, כמו כל מניה או זכות למניה בתאגיד, כמקום מושב התאגיד. לפיכך חוות הדעת שהיו עד היום, לפיהן ני"ע סחיר (בנאסד"ק לדוגמה) של תאגיד ישראלי מיקומו בחו"ל, אינן תקפות עוד, והנכס בחו"ל ייחשב כנכס בישראל, לפחות לפי הדין הישראלי הפנימי (אך לא בהכרח לפי אמנות המס החלות עם אותן מדינות).

⁷¹ תחולת הסעיף נדחית אוטומטית, ופגיעתו האמיתית מינימלית, בניגוד להד הקשה שהסעיף עורר.

⁷² המס נדחה כאמור אוטומטית, למכירה בפועל - ראו להלן.

⁷³ תכליתית הסעיף מוגבל לנכסים בחו"ל. ראו פירוט בהמשך.

⁷⁴ אין כל סנקציה על הדחייה, והיא עוברת ללא כל תשלום נוסף על המס היחסי בעתיד בעת המכירה.

"חלק הרווח החייב"⁷⁵. חלק זה נמדד לפי היחס שבין תקופת החזקת הנכס בעת היותו תושב ישראל ובין תקופת ההחזקה כולה. לא יחושבו הפרשי הצמדה וריבית כלל, שכן לפי החוק נקבע כי אלו יחושבו עד סכום המס החל על חלק הרווח החייב במועד המכירה בפועל.

⁷⁵ החלק החייב איננו כולל דיבידנד שחולק קודם למכירה.

2.6.20 קביעת שני מסלולי מיסוי לגבי אופציות לעובדים - סעיף 102

לפני הרפורמה, אי בהירות רבה אפפה את הסוגיה של מיסוי הקצאת אופציות לעובדים. בנושא זה היו קיימים שלושה מסלולים עיקריים: (1) הקצאת אופציות לעובדים לפי סעיף 3(ט) לפקודה; (2) הקצאת אופציות / מניות לעובדים באמצעות נאמן לפי סעיף 102 לפקודה; (3) הקצאת אופציות / מניות לעובדים על-ידי חברה קשורה, שניתן לגביה אישור הנציבות (מה שכונה גם מסלול "ליד 102").

בכל אחד מן המסלולים הללו עלו שאלות רבות, וביניהן: כיצד למדוד את שווי ההטבה? כיצד יש לסווג את ההטבה, כהכנסה פירותית (הכנסת עבודה) או כהכנסה הונית (רווח הון)? מהו מועד אירוע המס, עיתוי תשלומו, ושיעורו? האם רשאי המעביד לנכות את שווי ההטבה כהוצאת שכר, ואם כן - מה גובה ההוצאה המותרת? מהן ההשלכות של רלוקיישן לארה"ב של עובד, שקיבל את האופציות בעת שהיה תושב ישראל, וההפך? האם חלה חובת ביטוח לאומי?

לאחר הרפורמה, התשובה לשאלות אלה תיקבענה על בסיס מספר הבחנות, ובכלל זה: (1) הקצאה באמצעות נאמן מול ללא נאמן; (2) בחירת החברה המעבידה במסלול הכנסת עבודה מול מסלול רווח הון; (3) מניות נסחרות בבורסה מול מניות שלא נסחרות; ועוד. סעיף 102 לפקודה עבר שינוי מקיף. נקבע, שההסדר הקבוע בסעיף 3(ט) לפקודה לא יחול עוד על הקצאת אופציות או מניות לעובדים שאינם בעלי שליטה בחברה. ההסדר החדש, שנקבע בסעיף 102 המתוקן, יחול רק על מיסוי הקצאת אופציות לעובדים לגבי תכניות חדשות החל מה-1 בינואר 2003. תיקון מס' 134 כולל מספר שינויים גם בעניין זה, אשר יצוינו בהמשך.

2.6.21 דחיית מס על קיפול מבנים וגיוור חברות תושבות חוץ (הוראת שעה) - סעיפים 104ב(ז) ו-104ג(ו)

2.6.21.1 דפוס הפעילות בעבר

המבנה התאגידי, שהיה מקובל במקרים רבים בעבר כמבנה הרצוי לשם הפחתת החבות הכוללת במס, התבסס על השקעה באמצעות חברת צינור תושבות חוץ, ולעיתים שרשרת של חברות, כאמור. אותן חברות

הוקמו בדרך כלל במקלט מס או במדינה, שנהוג בה משטר Off-Shore או משטר מס מטיב אחר או במדינה שקשורה באמנת מס עם ישראל. ישראלים, שהשקיעו על בסיס מתווים אלו, לא שילמו כל מס בישראל. בעת המימוש, רווח ההון שהופק על-ידי התאגיד הזר היה פטור ממס בישראל. משיכת ההכנסה כדיבידנד או כריבית אף היא לא הייתה כפופה למס בישראל, ככל שההכנסה נתקבלה לראשונה בחו"ל, ורק לאחר מכן הועברה ארצה. כתוצאה מכך, ישראלים רבים הקימו חברות בחו"ל. כך נעשה, למשל, לגבי השקעה בנדל"ן מניב בחו"ל וביזמות בתחום ההיי-טק. כוונת הרפורמה לעודד חזרה הביתה של אותן חברות בחו"ל. אפקטיביות היישום תיבחן בראי נכונות נמ"ה ללכת להסדרים מקלים בכל הקשור לקיפול מבנים.

2.6.21.2 השלכות הרפורמה

השינויים הרבים, שמביאה עמה הרפורמה, מצריכים בחינה מחודשת של דפוסי הפעילות שנהגו עד כה. תכנוני מס, שהיוו פתרון מספק בעבר, עשויים להפוך לפחות אטרקטיביים, ובחלק מן המקרים אף למלכודות מס של ממש עבור המשקיעים. במקרים רבים פעילות ישירה באמצעות חברה תושבת ישראל, ללא שימוש בחברה זרה המוחזקת על-ידה, תהא עדיפה הן מבחינת סך נטל המס והן מבחינת עלויות החזקה, וכיצא באלו הוצאות. הכדאיות לפעול באמצעות חברות זרות דורשת, אפוא, בדיקה ומשנה זהירות אחרי הרפורמה, יותר מאשר לפני כן.

2.6.21.3 קיפול מבנים - סעיף 104ג(ו)

ועדת רבינוביץ הייתה ערה לצורך שבהתארגנות מחודשת של חברות תושבות ישראל לחדול מלפעול בחו"ל באמצעות חברות זרות. הועדה המליצה לקבוע הסדרי מיסוי, שיאפשרו לבצע "קיפול מבנים" קיימים של חברות זרות ללא תשלום מס. דהיינו, שינויי מבנה באופן כזה שחברה תושבת ישראל תהא רשאית להעביר אליה אחזקות בחברה נכדה זרה המוחזקת באמצעות חברה בת זרה. המלצה זו באה לידי ביטוי בהוראה שנוספה לסעיף 104ג לפקודה. סעיף זה מעניק דחיית מס בגין העברת מניות חברה נכדה מחברה בת לחברה אם. ההוראה שנוספה תחת סעיף 104ג(ו) מסמיכה את שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, לקבוע

הוראות שיאפשרו להחיל את דחיית המס האמורה גם על חברות זרות, במגבלות הסעיף ובתנאים שייקבעו על-ידו.

2.6.21.4 גיור חברות - סעיף 104ב(ז)

בנוסף לכך, הוספה לפקודה הוראה שעה בסעיף 104ב(ז) לפקודה. תוקפה של הוראה זו היא לגבי שנות המס 2003-2004. הוראה זו מאפשרת ל"גייר" חברה זרה על-ידי העברת נכסיה לחברה תושבת ישראל בפטור ממס. הפטור יחול ככלל בתנאי שמדובר ב:

1. חברה תושבת חוץ (להלן: החברה המעבירה) המעבירה את כל נכסיה לחברה תושבת ישראל (להלן: החברה הקולטת);
2. בעלי הזכויות בחברה הקולטת זהים לבעלי הזכויות בחברה המעבירה;
3. חלקו של כל בעל זכויות בחברה הקולטת זהה לזכותו בחברה המעבירה.
4. התקיימו התנאים וההגבלות שקבע שר האוצר כתנאי לקבלת הפטור לפי סעיף זה, כגון: לעניין דחיית המס, המחיר המקורי, שיעור המס שיחול בשל רווח הון או רווחים ודיבידנד, שמקורם בחברה המעבירה ותקופת ההחזקה במניות לצורך קבלת הפטור האמור, ודיווחים שיש להגיש ביחס לכך.

2.6.22 הפחתת שיעור המס על רווחי הון וריבית מני"ע זרים, מ-35% ל-15%, באופן ליניארי החל מ-2007 - סעיפים 105ג(ד) ו-125ג(ד), בהתאמה

2.6.22.1 רווחי הון

שיעור המס החל כיום על רווחי הון ממכירת ניירות ערך זרים הינו 35%, בעוד שרווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל פטור ברגיל ממס בישראל. החל מה-1 בינואר 2003 יחול על אותו רווח מס

בשיעור של 15% ברגיל. לשם יצירת העדפה זמנית לבורסה בישראל, מניעת דחיית מימושים בחו"ל ומניעת תמריץ להעתקת השקעות לחו"ל, נקבע בסעיף 105ג(ד) לפקודה כי המס בשיעור של 35%, החל לגבי ניירות ערך זרים, יופחת רק החל משנת המס 2007.

שיעור מס זה של 15% יחול החל משנת 2007 על חלק יחסי מרווחי הון שנוצר מתחילת שנת 2007. כוונת הוועדה הייתה להוציא ניירות ערך של חברות ישראליות הנסחרות בחו"ל מגדר נייר ערך זר, ולהחיל על רווח הון ממכירתן שיעור המס של 15% בלבד. השאלה אם ניירות ערך של חברות ישראליות, כאמור, ייהנו משיעורי מס מופחתים, תתברר לאחר הוצאת צו חדש לעניין הגדרת ניירות ערך זרים.

חברות זרות בשליטת ישראלים, ככל הנראה, לא ייהנו ממעמד של נייר ערך ישראלי. חברות כאלו יכולות לשקול את הפעלת סעיפי הפטור ב"קיפול מבנים", שנכללו ברפורמה המיועדים לעודד "גיור" חברות זרות בשליטת ישראלים. אפשרות נוספת אינה אלא רישום כפול בבורסה בישראל. אם כי, בהוראות המעבר לגבי רישום בבורסה על-פי סעיף 101 לפקודה, אחרי 1.1.03, לא מצאנו התייחסות לרישום הכפול. וודאי שיש להסדיר נושא זה בתקנות.

2.6.22.2 ריבית

עד הרפורמה, הכנסה מריבית על ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל הייתה פטורה ממס. גם הכנסה מריבית ודמי ניכיון מניירות ערך זרים שהופקו בחו"ל על-ידי תושבי ישראל, לא הייתה חייבת ככלל במס בישראל, כל אימת שנתקבלה לראשונה מחוץ לישראל. לאחר הרפורמה, הכנסה זו תהא חייבת במס בישראל בהתאם לשיטת המס על בסיס אישי. החל מה-1 בינואר 2003 שיעור המס, שיחול על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון מניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל יהיה 15%. לעומת זאת, בהתאם לרציונלים שנזכרו לעיל, הכנסה מריבית ומדמי ניכיון מניירות ערך זרים תהא כפופה לשיעור מס של 35% עד תום שנת 2006. רק לאחר מכן יחול שיעור המס של 15%. כך נקבע בסעיף 125ג(ד) לפקודה.

2.6.23 הפחתת שיעור המס על דיבידנדים מני"ע זרים, מ-35% ל-25%, החל מ-2007 - סעיף 125ב

שיעור מס של 35% יחול באופן דומה עד תום שנת 2006 גם על דיבידנד מניירות ערך זרים שישולם ליחיד. על הדיבידנד שישולם לחברה יחול שיעור המס של 25%. רק לאחר מכן יחול שיעור המס של 25%. שיעור זה יחול, אפוא, הן על יחיד והן על חברה.

2.6.24 קביעת מסלול מיסוי אלטרנטיבי לגבי דמי שכירות מהשכרת נדל"ן בחו"ל - סעיף 122א

לגבי יחידים המפיקים דמי שכירות מנדל"ן מחוץ לישראל נקבע בסעיף 122א לפקודה מסלול מיסוי אלטרנטיבי של 15%.

עד הרפורמה, דמי שכירות על השכרת נדל"ן בחו"ל לא התחייבו במרבית המקרים במס בישראל. זאת במקרים שהכנסות אלה התקבלו לראשונה בחו"ל ואופיינו כהכנסה "פסיבית" או כהכנסה מעסק שהניהול והשליטה בו מופעלים מחוץ לישראל.

לאחר הרפורמה, הכנסות הנובעות מדמי שכירות מנדל"ן בחו"ל יחויבו במס בידי יחידים ישראלים באחד משני מסלולים, על-פי בחירתם: מסלול רגיל (סעיף 121) ומסלול מיוחד (סעיף 122א). על-פי המסלול הרגיל יחול מס בשיעור מלא. ליחידים - עד 50% בשלב הראשון ועד 49% בעתיד, ולחברות - 36%. ואולם, יותר לקזז מדמי השכירות את ההוצאות הרלוונטיות והמס הזר ששולם יינתן כזיכוי.

בשונה מכך, על-פי המסלול המיוחד יחול מס בשיעור של 15% על כל דמי השכירות - ויותר לנכות רק פחת. הוצאות אחרות בהן נשא המשכיר, כגון הוצאות מימון ואחזקה, לא יותרו בניכוי. במסלול זה גם לא ניתן יהיה לקזז כנגד המס בישראל את המס הזר ששולם בחו"ל.

הבחירה במסלול המיוחד אפשרית רק להכנסות פסיביות המופקות מדמי שכירות בחו"ל בידי יחיד. לגבי הכנסות שכירות שהן הכנסה מעסק, וכן הכנסות שכירות בידי חברה, בין עסקיות ובין פסיביות, לא ניתן יהיה

לבחור במסלול המיוחד. הן תחויבנה, לכן, בשיעורי המס המלאים, דהיינו - 36% לחברה ועד 50% ליחיד, ולעניין ניכוי הוצאות יחולו ההוראות הכלליות.

גם בנושא זה הרפורמה תיכנס לתוקף ביום 1.1.2003. לכן, לבעלי נכסים, אשר מתכוונים להמשיך ולהשכיר את הנכס גם לאחר מכן, מוצע לשקול לגבות דמי שכירות מראש עוד לפני ההמלצות, וכך לחסוך את המס שיוטל עליהם בעתיד בישראל.

2.6.25 מיסוי דיבידנד שקיבלה חברה תושבת ישראל מחברה תושבת חוץ או שמקורו בהכנסות חוץ - סעיף 126

על-פי סעיף 126(ב) לפקודה, בנוסחו קודם תיקון 132, דיבידנד בין חברות הכפופות למס חברות בישראל לא נכלל בבסיס המס של ישראל. מכיוון שכך, דיבידנד בין חברות, כאמור, אפילו אם היה מקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, לא חויב במס בישראל. בנוסף למצב משפטי זה יכלו תושבי ישראל לעשות שימוש באמנות מס של ישראל עם אוסטרליה, בלגיה, הולנד ושוודיה. שימוש זה פטר ממס גם "קבלת" דיבידנד לראשונה בישראל. אמנות אלה הפנו לעניין זה לדין הישראלי, באופן כזה שהן החילו את הדין הנ"ל גם על דיבידנד שמתקבל בידי חברה תושבת ישראל מחברה שהינה תושבת באחת מן אותן מדינות. משמעות הפניה זו הייתה, אם כן, שדיבידנד כאמור, הגם שנתקבל לראשונה בישראל, הוצא מבסיס המס של ישראל.

סעיף זה תוקן עתה. נקבע ברפורמה כי אי החיוב יחול רק לגבי הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל. הכנסה של חברה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל תהא, לעומת זאת, כפופה למס חברות, אך לא יחול עליה מס חברות בשיעור של 36%, כי אם שיעור של 25%, זהה לשיעור החל ברגיל על דיבידנד המתקבל בידי יחיד. דין זהה יחול על הכנסה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, קרי - דיבידנד שהתקבל מחברה תושבת חוץ⁷⁶. הוראה זו באה לידי ביטוי בסעיף 126(ג) לפקודה.

הרפורמה משנה, אפוא, את המצב המשפטי הקודם בעניין זה בשני היבטים עיקריים. ראשית, על-פי שיטת המס הטריטוריאלית שנהגה בעבר - הכנסה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, קרי: דיבידנד המתקבל בידי

⁷⁶ השינויים שחלו בנושא של מיסוי דיבידנדים מחו"ל (סעיפים 125 ו-126 לפקודה) יבחנו על-ידנו בהרחבה במאמרים נפרדים.

חברה תושבת ישראל מחברה תושבת חוץ, לא חויב במס בישראל, כאשר נתקבל לראשונה בחו"ל. לאחר הרפורמה, בהתאם לשיטה הפרסונלית שאומצה בסעיף 2, חברה תושב ישראל המקבלת דיבידנד מחברה זרה תהא חייבת במס בישראל, בין אם הדיבידנד נתקבל בישראל ובין אם לאו. כאמור, סעיף 126(ג) לפקודה מתייחס לכך וקובע כי שיעור המס שיחול על כך יהיה 25%.

שנית, הסעיף מעקר ומסכל את ההוראה האמורה שמפנה לדין הישראלי באמנות המס של ישראל עם אוסטריה, בלגיה, הולנד ושוודיה, שנזכרו לעיל. לאחר הרפורמה, דיבידנד שהתקבל בידי חברה תושבת ישראל מחברה שהינה תושבת באחת מאותן מדינות לא יוצא עוד מבסיס המס של ישראל. זאת בשל כך, שגם בין שתי חברות ישראליות המחלקות דיבידנד שמקורו בחו"ל יחול חויב במס של 25%. דבר זה נובע, אפוא, מאקט חד-צדדי שנקט המחוקק הישראלי עת שתיקן את סעיף 126 לפקודה, ולא מתיקן אותן אמנות עצמן על-ידי השגת הסכמה בילטרלית.

שאלה מעניינת הינה האם ניתן מכוח אמנה לבקש זיכוי רעיוני על מס בגין דיבידנד שנתקבל לראשונה מחו"ל בידי חברה ישראלית.

בהקשר זה יש לשים לב כי הוראה, הדומה לזו שקיימת באמנות של ישראל עם אוסטריה, בלגיה, הולנד ושוודיה, מופיעה גם באמנה של ישראל עם סינגפור. אלא, שכאן אין הפניה לדין הישראלי. מכיוון שכך, גם לאחר ה-1 בינואר 2003 דיבידנד שמחלקת חברה תושבת סינגפור לחברה תושבת ישראל יוצא מבסיס המס בישראל. פטור זה יחול, אפוא, כל אימת שהאמנה עצמה לא תתוקן.

סעיף 126(ג) לפקודה מאפשר לחברה, שקיבלה דיבידנד מחברה שבה היא מחזיקה לפחות ב-25% מאמצעי השליטה, לדרוש גם זיכוי עקיף. לאמור: כנגד המס בישראל יינתן, בנוסף על הזיכוי בשל המס שהוטל על הדיבידנד עצמו במדינת המושב של החברה, גם זיכוי על מס החברות או על מס הדומה לו, ששולם במדינת המושב של החברה. אולם, בשונה מהזיכוי העקיף הניתן על-פי מספר אמנות מס להן ישראל הינה צד, הזיכוי העקיף הניתן בסעיף זה הוגבל ונקבע כאן מנגנון ייחודי בדמות "דיבידנד מגולם". "דיבידנד מגולם" משמעותו סכום ההכנסה מהדיבידנד בתוספת המס ששולם על ההכנסה שממנה חולק אותו הדיבידנד. על הדיבידנד

המגולם יוטל מס חברות בישראל בשיעור של 36%, כאשר הזיכוי העקיף והישיר יינתן כנגד המס שיוטל על הדיבידנד המגולם.

מהשילוב שבין הוראת סעיפים 2 ו-126(ג) לפקודה, יוצא אפוא, כי לאחר תיקון 132 דיבידנד, המתקבל בידי חברה תושבת ישראל מחברה זרה, יהיה חייב במס בישראל גם אם מקורו בהכנסות שנצמחו בתוך ישראל, שהרי מקורו הגיאוגרפי מחוץ לישראל. סעיף 126(ד) לפקודה קובע כי כנגד המס שיוטל על דיבידנד זה בישראל יינתן זיכוי בגובה מס החברות שבו חויבה החברה המחלקת על ההכנסה שממנה שולם הדיבידנד. סעיף זה גם מגביל את שיעור המס הכולל שיחול על-פי 126(ג) לפקודה לכדי 36%. הוראה מקבילה לעניין הזיכוי מצויה בסעיף 203(ב) לפקודה.

2.6.26 קביעת חובת דיווח על יצירת נאמנות או קבלת כספים ודיווח על מוטבים - סעיף 131(א)(ב5)

בשל מורכבותה והיקפה של סוגיית הנאמנות, ולנוכח הרצון להחיש את הגשת ההמלצות לרפורמה, וועדת רבינוביץ נמנעה מלדון בכך. סוגיה זו הושארה לבחינה יסודית של הנושא על-ידי וועדת מומחים שמונתה על-ידי נציבת מס הכנסה, הגב' טלי ירון-אלדר, עו"ד.

עם זאת, הוועדה הביעה את החשש שמא יהיו תושבים ישראלים שיעבירו את נכסיהם לנאמנויות זרות בחו"ל. זאת, במטרה להתמודד עם שיטת המיסוי הפרסונלית וההסדרים המשלימים שנקבעו ברפורמה. לנוכח זאת, נקבעה חובת דיווח על נאמנויות בסעיף 131(א)(ב5) לפקודה. סעיף זה מחייב את תושבי ישראל להגיש דו"ח אם אותו תושב: (1) יצר בשנת המס נאמנות; או (2) קיבל מכספי נאמנות סכום העולה על 100,000 ₪; או (3) נחשב נהנה בכספי הנאמנות, מוטב בהם או זכאי להם, וזאת במישרין או בעקיפין, גם אם אינם חייבים במס בישראל.

לכאורה, הסיפא חלה על כל נהנה או יוצר, גם אם אינם מקבלים 100,000 ₪ מהנאמנות. לדעתנו, גישת נמ"ה תהיה מרחיבה, ותדרוש דיווח מלא מנהנים גם אם לא קיבלו 100,000 ₪.

סעיף 130(ג1) לפקודה דורש כי הדו"ח יפרט את זהות הנאמן, הנהנה והמוטב, ואם הוא תושב חוץ - גם את מדינת מושבו.

סעיף 90(יג) לחוק המתקן קובע הוראת מעבר. הוראת מעבר זו מחילה את חובת הדיווח האמורה גם לגבי מי שבשנת המס 2002 יצר נאמנות או שהוציא מכספי הנאמנות סכום העולה על 100,000 ₪. הוראת מעבר זו הוספה להצעת החוק בכתב-יד, סמוך ממש להצבעה בקריאה השלישית. מה שעולה מהוראה זו הוא שמי שיצר נאמנות לפני שנת המס 2002 או הוציא מכספי הנאמנות סכום העולה על 100,000 ₪, לא יהיה חייב להגיש על כך דו"ח לגבי שנת המס 2002 ואילך. חובת הדיווח תחול עליו אך אם הוא נכנס בשנת 2003 לאחת החלופות לעיל המנויות בסעיף 131(א)(ב5) לפקודה. זו התוצאה לפי פרשנות משפטית דווקנית. מאידך, מנוסח החוק עצמו, ההוראה הינה רחבה וגורפת. התוצאה כי יש להמתין לעמדת נמ"ה על מנת שנדע מה גישתה ביחס להיקף חובת הדיווח.

2.6.27 קביעת חובת דיווח לבעל שליטה בחמ"ז ובחנ"ז - סעיפים 131(א)(ג5) ו-131(ב)(ג2)

תיקון מס' 134 הוסיף לרשימת החייבים בהגשת דו"ח על-פי סעיף 131 לפקודה עוד שני חייבים על-ידי חקיקת סעיף 131(א)(ג5). סעיף זה מטיל את החובה האמורה גם על בעלי שליטה בחברת משלח-יד זרה (חמ"ז - כהגדרתה בסעיף 5 לפקודה) או בחברה נשלטת זרה (חנ"ז - כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה). לעניין ההגדרה של בעל שליטה מפנה הסעיף להגדרת המונח בסעיף 75.

סעיף 131(ב)(ג2), שאף הוא הוסף בתיקון מס' 134, מורה כי יש לצרף לדו"ח של בעל שליטה בחמ"ז (חברת משלח-יד זרה) דו"ח כספי מבוקר של החברה האמורה. הדו"ח צריך שייערך בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים בישראל. אם אותה חברה מגישה דו"ח או נישומה במדינה שקשורה באמנת מס עם ישראל (מדינה

גומלת), יש לערוך את הדו"ח לצורכי מס בהתאם לדיני המס באותה מדינה. חובה זו חלה על בעל שליטה בחמ"ז בלבד. לגבי בעל שליטה בחנ"ז אמורים להיקבע הוראות מפורטות על-ידי שר האוצר.⁷⁷

2.6.28 זיכוי בגין מיסי חוץ - סעיפים 126(ד) ו-(ה), 199-210

ההוראות העוסקות בזיכוי ממיסי חוץ, סעיפים 199-210 לפקודה, עברו שינוי יסודי. שינוי זה התבקש לנוכח המעבר למיסוי על בסיס פרסונלי והטלת המס על תושבי ישראל המפיקים הכנסות בחו"ל. קודם לרפורמה, הזיכוי על-פי סעיפים אלה הוגבל רק למס ששולם במדינה שישראל קשורה עמה באמנת מס (מדינה גומלת); כאשר בנוסף לכך נקבעו הקלות חד-צדדיות בהוראות שונות ובצווים שהוצאו על-ידי שר האוצר.⁷⁸ הקלות אלה נדרשו לאור מיסוי הכנסות בחו"ל על בסיס סעיף 5 לפקודה ועל בסיס החלופה של קבלת ההכנסה בישראל לפי סעיף 2 לפקודה, כנוסחם קודם לתיקון 132, ורווחי הון על-פי סעיף 89(ב) לפקודה. צווים אלה בוטלו במסגרת הרפורמה, ונקבעו תחתם הסדרים חדשים במסגרת תיקון סעיפים 199-210 לפקודה. הסדרים אלה מרחיבים את היקף הזיכוי גם למס ששולם במדינות שאינן קשורות באמנות מס עם ישראל, וגם לגבי מיסים מדינתיים ואזוריים שהוטלו על תושבי ישראל.

הזכאות לקבלת הזיכוי מותנית, בין השאר, באלה:

- (1) שהנישום נחשב לתושב ישראל בשנת המס שבה מדובר;
- (2) שהכנסת החוץ אינה פטורה ממס בישראל;
- (3) שהמיסים שולמו בפועל בחו"ל תוך לפחות 24 חודש מתום שנת המס (אם שולמו מאוחר יותר, הזיכוי יינתן כנגד ההכנסה בשנת המס שבה הם שולמו).

השיטה שאומצה היא שיטת הסלים. על-פי שיטה זו יש לחלק את הכנסות החוץ, לאחר ניכוי ההוצאות וקיזוז ההפסדים, ולסווגן על-פי מקורות ההכנסה הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק 3 לפקודה (הכנסת עבודה,

⁷⁷ ראו סעיף 75(ב) לפקודה. כיום אין דרישה ספציפית להגשת דו"חות חברות חנ"ז, להבדיל מחמ"ז, אך סביר כי הוראות כאלו ייקבעו לפחות מקום בו 50% מצויים בידי קבוצת בעלי מניות הומוגנית.

⁷⁸ ראו את הדיון בהמשך.

הכנסה מעסק, הכנסה מריבית, הכנסה מרווח הון, הכנסות מיוחדות בשוק ההון וכו'). כל מקור הכנסה נחשב ל"סל" נפרד. הזיכוי נעשה, אפוא, בתוך אותו סל. סכום הזיכוי מהמס הזר בשנה מסוימת ב"סל" מסוים מוגבל עד לגובה סכום המס הישראלי, שאותו נישום היה חייב בו בישראל אילו לא הזיכוי.

אם באחד הסלים נותרה יתרת מס זר שלא נוצלה ("עודף זיכוי"), היא לא תורד לטמיון. ניתן יהיה להעבירה לשנים הבאות ולקבל בגינה זיכוי כנגד הכנסות חוץ מאותו סל במשך 5 השנים הבאות. עודף הזיכוי יתואם למדד. אם הנישום ביקש לוותר על זכותו לקבל זיכוי בשנת מס פלונית, הוא לא יהיה זכאי להעבירו ולנצלו בשנים הבאות.

סכום הזיכוי הניתן ליחיד מחושב באופן שונה מזה הניתן לחברה. לגבי דיבידנד בין חברות קיים גם מנגנון של זיכוי עקיף, במקביל לאמור בסעיף 126 לפקודה. זיכוי מיוחד ניתן בשל דיבידנד שחולק מחברה, שהשליטה והניהול על עסקיה בישראל. אם נוכח מס במקור בחו"ל בגין חלוקת דיבידנד כאמור, ניתן יהיה לקבל זיכוי על המס ששולם בחו"ל.

גם בתיקון מס' 134 (או תיקון 1 לתיקון 132 לפקודה) תוקנו מספר הסדרים הקשורים בנושא הזיכוי.

2.6.29 הכללת ריבית בגין כספי הנפקה בחו"ל של חברה בעלת מפעל מאושר בגדר הכנסה מהמפעל מאושר - סעיף 47(א3) לחוק לעידוד השקעות הון

הוראת שעה ספציפית נקבעה בסעיף 79 לחוק המתקן לעניין הכנסה מריבית, ששולמה לחברה בעלת מפעל מאושר על כספים שגייסה מחוץ לישראל באמצעות הנפקה לציבור. הוראה זו נקבעה במסגרת סעיף 47(א3) לחוק לעידוד השקעות הון התשי"ט-1959. סעיף זה קובע כי ריבית כזו תיחשב כחלק מהכנסתה של החברה מהמפעל המאושר. המשמעות היא, שיחולו עליה שיעורי מס נמוכים יותר, בהתאם למועד אישור המפעל, סוג אזור הפיתוח וכיוצא באלו קריטריונים שנקבעו. הקלה זו מותנית בכך שהחברה הפקידה כספים אלה במוסד בנקאי מחוץ לישראל, המתנהל על-פי הדין במדינה שבו הוא מתנהל, ושטרם נעשה בהם שימוש.

תוקפה של ההקלה האמורה הוא לגבי ריבית כאמור שנצמחה בשנות המס 2003 עד 2005. בהיעדרה, חברה המפיקה הכנסה מריבית כלשהי (בח"ל או בישראל) תחויב בשיעור מס חברות של 36%, ללא קשר לסוג הריבית. דין שונה קיים לגבי יחיד; לגביו, שיעור המס משתנה בהתאם לסוג הריבית⁷⁹.

נציין כי עד לרפורמה הכנסה פאסיבית כאמור בח"ל של חברה שהנפיקה הייתה פטורה ממס בישראל. עוד נציין כי לפי הילכות האינטגרליות לעיתים הכנסות מריבית בבנק היוו חלק מהכנסות המפעל המאושר.

2.6.30 הכללת הכנסות ותמלוגים מעסקאות בידע בגדר הכנסה ממפעל מאושר - סעיף 45(א)(1) לחוק לעידוד השקעות הון

סעיף 82(2) לחוק המתקן כולל תיקון עקיף לסעיף 45(א)(1) לחוק לעידוד השקעות הון. בדומה להוראת השעה שנקבעה בסעיף 47(א)(3) שנזכר לעיל, סעיף זה קובע שיראו כהכנסה שהושגה ממפעל מאושר גם הכנסה ממתן זכות שימוש בידע שפותח במפעל, הכנסה מתמלוגים והכנסה משירות נלווה לזכות השימוש בידע או לתמלוגים, ובלבד שמקורם במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר. שוב, המשמעות היא שההטבות הניתנות על-פי החוק לעידוד השקעות הון יחולו גם על הכנסה זו.

2.7 טבלה המסכמת את התיקונים הנוגעים למיסוי הבינלאומי

⁷⁹ ככלל, אם לא מדובר במקרה שהוסדר מפורשות בחקיקה, שיעור המס שבו יהיה חייב יחיד על הכנסתו מריבית ומדמי ניכיון יהיה שיעור המס השולי שלו, כלומר - עד 50%, ויראו בהכנסה זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת. לכלל זה נקבע חריג הבא לידי ביטוי ברשימה של מקרים בהם שיעור המס שיחול על יחיד בגין הכנסותיו הפסיביות מריבית, דמי ניכיון ורווחים יהיה 15%. לדוגמה: ריבית או דמי ניכיון, שמקורם באג"ח הנסחר בבורסה בישראל (אם היחיד אינו בעל שליטה בחברה המשלמת ריבית כאמור); ריבית ורווחים שמקורם בתכנית חיסכון או בפקדון בנק ישראלי או זר; ריבית ודמי ניכיון המשלמים במועד הפדיון של מק"מ, שמועד פדיונו לאחר תום שנת המס 2003; ריבית ודמי ניכיון המשלמים על ני"ע זרים ששולמו בשנת המס 2007 ואילך. שיעור זה מותנה בכך שמדובר בהכנסה פסיבית שאינה רשומה בפנקסי חשבונות ואינה חייבת ברישום כאמור, ושהיחיד לא תבע הוצאות ריבית בגין הנכסים הרלוונטיים. תחולתו הכללית של השיעור האמור היא לגבי הכנסות שנצמחו או נצברו מ-1.1.03. אך כאן ישנם שני חריגים עיקריים: ראשית, לגבי אפיקים לא צמודים, כגון מק"מ, אג"ח, תכנית חיסכון ופקדון, נקבע שיעור מס של 10%. שנית, לגבי ריבית המשלמת על ניירות ערך זרים עד תום שנת 2006, יחול כאמור שיעור מס של 35%. שיעור מס זה תואם את שיעור מס על רווח ההון החל על מכירה או פדיון של ניירות ערך זרים עד תום שנת המס 2006. כאמור, החל משנת המס 2007 ואילך, בהתאם למיסוי רווחי הון ממכירת ניירות ערך זרים, גם שיעור המס על ריבית מניירות ערך זרים יופחת ל-15%. על ריבית, שאינה נופלת לאחד החריגים הללו או לרשימת המקרים שעליהם חל שיעור של 15%, יחול אפוא שיעור המס השולי של 50%.

הסעיף בפקודה	מהות התיקון
1	הגדרת מקום מושב: שינוי הגדרת "תושב ישראל": יחידים: מרכז החיים בישראל, כולל חזקות לפי מספר ימי השהות. חבר בני אדם: התאגדות או שליטה וניהול בישראל.
2, 3א	מיסוי תושבי ישראל על בסיס אישי (פרסונלי): מיסוי תושבי ישראל (כולל אזרחי ישראל ב"אזור") על הכנסה שהופקה בישראל ובח"ל.
4א	כללי מקור: כללים לקביעת מקום הפקת ההכנסה. הנפקות: תושבי חוץ ישלמו מס על הכנסה ממקורות בישראל; תושבי ישראל יקבלו זיכוי בגין מס על הכנסה ממקורות בחו"ל.
5(5)	מיסוי הכנסות של חברת משלח-יד זרה (חמ"ז): הכנסתה מפעילות ב"משלח-יד מיוחד", שייקבע בתקנות של חברת משלח-יד זרה, תיחשב כאילו השליטה והניהול מופעלים בישראל, אם: <ul style="list-style-type: none"> • החברה הינה חברת מעטים (עד 5 בעלי מניות). • לפחות 75% מלפחות אחד מאמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל. • מרבית בעלי השליטה עוסקים עבור החברה ב"משלח-יד מיוחד". • מרבית ההכנסה או רווחיה מקורם ב"משלח-יד מיוחד". הנפקות המעשיות: (1) מיסוי ההכנסה שהופקה בחברה מפעילות ב"משלח-יד מיוחד" לפי בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל; (2) מיסוי דיבידנד המחולק מחברה זו, כדיבידנד שמקורו בישראל. מנגד, מתן זיכוי ממיסי חוץ.
9ג	הגבלת גובה שיעור המס בישראל לגבי קצבה של עולים חדשים: המס הישראלי על קצבה, כאמור, לא יעלה על המס שהיה משתלם אילו העולה היה נשאר תושב באותה מדינה.
14(א)-(ג)	פטור לעולה חדש או לתושב חוזר: פטור ממס לעולה חדש או תושב חוזר על הכנסות פסיביות מנכסים בחו"ל במשך 5 שנים; פטור על הכנסות מעסק בחו"ל במשך 4 שנים; הוראות שעה ופטורים נוספים.
16א	"עודף מס":

הסעיף בפקודה	מהות התיקון
	מתן סמכות לשר האוצר להחזיר מס לתושב חוץ בשל היווצרותו של עודף מס שנובע מאי קבלת זיכוי במדינת מושבו; זאת, גם במקום שבו עודף הזיכוי האמור נוצר בשל הוראת קיזוז הפסדים במדינת המושב של אותו תושב.
29	קיזוז הפסדים בחו"ל: הגבלת קיזוז הפסדים שנוצרו מחוץ לישראל לפי שיטת הסלים, דהיינו - לפי סוג ההכנסה ומקום הפקתה.
א68	הגבלת הטבות, הנחות ופטורים לחברה תושבת חוץ בשליטת תושב ישראל: חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבות מס, הנחה או פטור לפי הפקודה בשל היותו תושב חוץ, אם תושב ישראל מחזיק ב-25% או יותר בו ("Round Tripping").
ב68	חובת מינוי נציג לתושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות גם בישראל: תושב חוץ הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מע"מ (פעילות בישראל), ימנה נציג שהוא תושב ישראל גם לעניין פקודת מס הכנסה.
ב75	מיסוי דיבידנד רעיוני בגין רווחים מהכנסות פסיביות של חברה נשלטת זרה - חנ"ז (C.F.O.): מיסוי רווחיה הפסיביים הבלתי מחולקים של חנ"ז כדיבידנד רעיוני לבעלי השליטה (10% לפחות) תושבי ישראל, בשיעור מס של 25% (בניכוי זיכויים שונים). המיסוי יחול אם: <ul style="list-style-type: none"> • החברה אינה נסחרת בבורסה. • רוב הכנסתה היא פסיבית, או שרוב רווחיה נובעים מהכנסה פסיבית. • שיעור המס על ההכנסה הפסיבית במדינת החוץ אינו עולה על 20%. • למעלה מ-50% בלפחות אחד מאמצעי השליטה בה מוחזקים בידי תושבי ישראל (או במקרים מסוימים נוספים).
א85	מחירי העברה (Transfer Pricing): עסקאות בינלאומיות שבהן מתקיימים יחסים מיוחדים יחויבו במס בהתאם לתנאי השוק, גם אם נקבע אחרת בין הצדדים. ניתן לבקש אישור מראש מנציב מס הכנסה בעניין מחירי ההעברה. הוראה זו תיכנס לתוקף רק לאחר ששר האוצר יתקין תקנות בדבר אופן יישומה.
89(ב3)	רווח הון - כללי מקור: כללים לקביעת מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון. המקום יהיה בישראל אם הנכס

מהות התיקון	הסעיף בפקודה
הנמכר: נמצא בישראל. הינו בעיקר זכות לנכס בישראל. הינו זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות לרכוש בישראל.	
<u>תושב חדש ותושב חוזר - פטור ממס רווח הון:</u> פטור ממס רווח הון לתושבים חדשים ותושבים חוזרים ל-10 שנים לגבי נכסים שהיו להם בחו"ל לפני היותם תושבי ישראל. החל מהשנה ה-11, יחול פטור יחסי (למשל 11 / 10 אם מכירה תבוצע בתום השנה ה-11).	97(ב)
<u>תושב חוץ - פטור לגבי חברה עתירת מו"פ:</u> פטור ממס רווח הון לתושב חוץ ממכירת מניה, אשר הוקצתה לו ב-2003 ואילך, בחברה עתירת מו"פ.	97(ב1)
<u>תושב חוץ - פטור ממכירת ני"ע הנסחרים בבורסה:</u> תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה.	97(ב2)
<u>אירוע מס רווח הון רעיוני על אדם שחדל להיות תושב ישראל:</u> נכסיו ייחשבו כנמכרו ביום שלפני שחדל להיות תושב, אך ניתן לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס.	100א
<u>קיפול מבנים וגיור חברות:</u> <ul style="list-style-type: none"> • שר האוצר הוסמך לקבוע הוראות שיאפשרו להחיל את הוראת סעיף 104ג גם על חברות זרות. סעיף זה מעניק דחיית מס בגין העברת מניות חברה נכדה מחברה בת לחברה אם. • ב-2003-4 תינתן האפשרות שחברה תושבת חוץ, המעבירה את כל נכסיה לחברה תושבת ישראל בבעלות זהה, לא תחויב במס בישראל, בתנאים מסוימים. 	104ג(ו) ו-104ב(ז)
<u>ניירות ערך זרים:</u> עד תום שנת המס 2006 שיעור המס של 35% ימשיך לחול על רווחי הון, ריבית ודיבידנדים מני"ע זרים. לאחר מכן, יחול מס בשיעור של 15% על רווחי הון וריבית, ו-25% על דיבידנד.	105יג(ד), 125ב, 125ג(ד)

מהות התיקון	הסעיף בפקודה
דמי שכירות בחו"ל: יחיד רשאי לבחור לשלם מס על דמי שכירות ממקרקעין בחו"ל בשיעור של 15%, ללא ניכוי הוצאות או זיכוי בשל מס זר. יותר לנכות רק פחת.	122א
מיסוי דיבידנד שמקורו בחו"ל שקיבלה חברה תושבת ישראל: יוטל מס בשיעור של 25% על הכנסה של חברה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בחו"ל, וכן דיבידנד שמקורו בחו"ל. תינתן אפשרות לקבל "זיכוי עקיף". ימשיך לחול פטור על דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו בישראל, שחולק ע"י חברה תושבת ישראל לחברה תושבת ישראל. הוראה זו מסכלת את הפטור שניתן מכוח אמנות מס מסוימות, להן ישראל צד.	126(2)ג
זיכוי בגין מיסי חוץ: נקבעו כללים מפורטים לזיכוי מיסי חוץ על-ידי תושב ישראל כנגד מס ישראל. הניכוי יינתן: <ul style="list-style-type: none"> גם אם אין אמנה עם המדינה הרלוונטית בחו"ל. גם בגין מס הכנסה אזורי בחו"ל למעט מיסים עירוניים. חברות: הזיכוי בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על מס חברות בשל אותן הכנסות ("שיטת הסלים") (Basket System). חברות המקבלות דיבידנד מחו"ל: ניתן לזכות לא רק מס במקור אלא גם מיסי חברות של חברה אחרת (למשל חברה בת) שבה היא מחזיקה ב-25%, ואף מיסי חברות של חברה מוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות (כלומר חברה נכדה). יש לגלם את הדיבידנד, כלומר להוסיף את המיסים ששולמו על ההכנסות מהן חולק הדיבידנד. מס ישראלי בשיעור של 25% כאמור לעיל, בדרך-כלל, או 36% אם מזכים מיסי חברות. עודף זיכוי בגין מיסי חוץ על הכנסה ממקור פלוני בשנת המס יופחת כנגד המס שבו הנישום חייב בשל הכנסות שיופקו מאותו מקור ב-5 השנים הבאות. לתשומת לב: אין מגבלת זמן אם עודף הזיכוי נוצר בשל קיזוז הפסד ממקור פלוני בחו"ל. לא ניתן להפחית עודף זיכוי בשנה אחרת במקרה של חברה שמזכה מס חברות של חברה	126(2)ג וסעיפים 210 199-

מהות התיקון	הסעיף בפקודה
אחרת או נכדה בחו"ל עקב קבלת דיבידנד מחו"ל, כאמור לעיל.	
דיווח על נאמנויות: תחול חובת דיווח על יצירת נאמנות או על קבלת סכום העולה על 100,000 ש"ח החל מ-2002 ודיווח על-ידי מוטבים החל מ-2003 - "גם אם אינם חייבים במס בישראל".	131(א)(ב5)
דיווח על חנ"ז וחמ"ז: בעל שליטה בחנ"ז או בחמ"ז יחויב בהגשת דו"ח למס הכנסה. לדו"ח שיגיש בעל שליטה בחמ"ז יש לצרף דו"ח של חברת משלח-היד הזרה לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, ואם מדובר במדינת אמנה - לפי כללי חשבונאות באותה מדינת חוץ.	131(א)(ג5), 131(ב)(ג2)
כספי הנפקה בחו"ל: הכנסה מריבית בשנות המס 2003-2005 של חברה בעלת מפעל מאושר ששולמה על כספי הנפקה לציבור בחו"ל. אם טרם נעשה בהם שימוש והם מופקדים במוסד בנקאי בחו"ל, תיחשב כהכנסה מהמפעל המאושר.	סעיף 3א לחוק לעידוד השקעות הון
זכויות שימוש בידע: יראו כהכנסה ממפעל מאושר גם הכנסה ממתן שימוש בידע שפותח במפעל, הכנסה מתמלוגים והכנסה משירות נלווה לזכות השימוש בידע או לתמלוגים, ובלבד שמקורן במהלך עסקיו הרגיל של המפעל המאושר.	סעיף 45(א) (1) לחוק לעידוד השקעות הון

2.8 שיעור המס בישראל על הכנסות פסיביות ורווחי הון מהשקעות בחו"ל לאחר הרפורמה

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס שיחולו על תושבי ישראל על הכנסות פסיביות (ריבית, דיבידנדים ודמי שכירות) ורווחי הון מהשקעות בחו"ל בעקבות הרפורמה.

חנ"ז (C.F.C.)	תאגיד תושב ישראל			יחיד תושב ישראל ⁸⁰			
	רווחי הון	דיבידנד	ריבית	רווחי הון	דיבידנד	ריבית	
25%	*25%	25%	36%	25%	25%	50%	ני"ע / אג"ח זר לא סחיר
25%	עד ה-1.1.03 36% לאחר מכן- * 35%	25%	36%	35%	35%	35%	ני"ע זר סחיר לפני 2007 ⁸¹
25%	36%	25%	36%	*15%	25%	15%	ני"ע זר סחיר אחרי 2007
-	36%	-	-	לפני 2007 35% אחרי 2007 15% -	-	-	מכירת יחידה בקרן נאמנות זרה
25%	-	-	36%	-	-	15%	פיקדון בנק זר

נכס בחו"ל	דמי שכירות	רווחי הון	דמי שכירות	רווחי הון	דמי שכירות	רווחי הון	דיבידנד רעיוני ⁸²
מקרקעין בחו"ל	50% או 15% ⁸³	*25%	36%	*25%	36%	*25%	25%

שיעורי המס בטבלה זו לא כוללים דמי ביטוח לאומי. מי שהוא אינו שכיר ואינו עצמאי יחויב ב-15% מס. בהתאם לחוק תכנית החירום הכלכלית משנת 2002, החל מ-1 ביולי 2002 ועד דצמבר 2003 (18 חודש) שכירים שהינם בעלי הכנסות הגבוהות מ-35,000 ש"ח לחודש יחויבו בכ-9.7% נוספים כל חודש⁸⁴.

⁸⁰ לרבות חברה שקופה, חברה שחוק התיאומים לא חל עליה וכן נאמנות חייבת.

⁸¹ לא כולל ני"ע של תאגידים ישראלים בחו"ל.

⁸² לפני זיכוי רעיוני על המס הזר.

⁸³ במקרה זה קיימים, כאמור, שני מסלולי מיסוי על-פי בחירת היחיד: מס בשיעור מלא (קרי שיעור שולי מרבי של 50% על ההכנסה נטו ותוך קבלת זיכוי על המס הזר ששולם), או מס בשיעור מופחת של 15% בלבד על דמי השכירות בניכוי פחת. השיעור המופחת יחול רק ביחס להכנסת שכירות שאינה הכנסה מעסק, ומי שיבחר במסלול זה לא יהיה זכאי לנכות הוצאות מימון ואחזקה, ולא יקבל זיכוי על המס ששולם במדינה הזרה, אך יהיה רשאי לנכות פחת.