

## 4. השיטה החדשה - לאחר הרפורמה במס הכנסה - 1.1.03

ביום 12.6.02 הוגשו לשר האוצר המלצותיה של וועדת רבינוביץ לרפורמה במס הכנסה<sup>115</sup>, המשנות מן היסוד את מבנה המיסוי הבינלאומי של מדינת ישראל. מהשיטה הטריטוריאלית, על חריגה הפרסונאליים, וועדה המליצה על מעבר לשיטה פרסונאלית המטילה מס על כל הכנסה של תושב ישראל בישראל ובחו"ל.

### 4.1 שינוי השיטה הטריטוריאלית בשיטה הפרסונלית

הרפורמה משליכה על היבטי מיסוי רבים. במסגרתה יוטל מס על רווחי הון, שהיו פטורים עד כה<sup>116</sup>, יופחת בהדרגה נטל המס על העבודה<sup>117</sup> ויוענקו הקלות מס לשכבות חלשות<sup>118</sup>. יותר מכל משליכה הרפורמה על נושא המיסוי הבינלאומי, ומשפיעה לפיכך על חלק ניכר מהישראלים.

הרפורמה החליפה, אפוא, את שיטת המיסוי הטריטוריאלית בשיטת המיסוי הפרסונלית. המשמעות היא כי תושב ישראלי חייב במס בישראל לגבי כלל הכנסותיו המופקות בישראל ולגבי כלל הכנסותיו המופקות מחוץ לישראל. תושב חוץ, לעומת זאת, ימשיך להתחייב במס בישראל על הכנסה שמקורה בישראל, בהתאם לכללי מקור שנקבעו ברפורמה.

להלן סעיף 2 כפי ניסוחו בתיקון 132<sup>119</sup>.

**"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים**

**המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה**

<sup>115</sup> לכותב רשימה זו היה הכבוד לעמוד בראשות אחת משלושת תתי-ועדותיה (מיסוי שוק ההון), והיה חבר בתת-וועדה נוספת (מיסוי בינלאומי).

<sup>116</sup> למיסוי שוק ההון והבורסה בישראל ובחו"ל ייחדנו ספר נפרד שיצא בהוצאת ד"ר אברהם אלטר (לעיל, הערה 26).

<sup>117</sup> הקלת נטל המס הינה עד לשנת 2008. ההקלות מעוגנות כבר כיום בחקיקה בטבלאות.

<sup>118</sup> הקלות מס לשכבות החלשות מתבטאות במיוחד בהקלות על הכנסות משוק ההון וריבית על-פיקדונות בנקים. מגזרים בעלי שכר נמוך ופנסיונרים ונכים קיבלו לפי הרפורמה שורה של הטבות מס משמעותיות.

<sup>119</sup> ס"ח תשס"ב 1863, 531.

**בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה  
בישראל, ממקורות אלה:**

במסגרת שיטת מיסוי זו, הנהוגה כיום ברוב המדינות המודרניות בעולם, נקבעו גם כללי C.F.C., קרי: ייחוס הכנסה רעיונית מדיבידנד על הכנסות פאסיביות של חברות זרות, שיותר מ-50% מאמצעי שליטתן מוחזקים בידי תושבי ישראל. ההשלכות האופרטיביות של כללים אלה הינן מרחיקות לכת, באשר הם חוסמים פרצות רבות שאפשרו תכנוני מס באמצעות הקמת חברות Off Shore. שיטת המיסוי של C.F.C. היא על-ידי ייחוס דיבידנד רעיוני (Imputed Dividend) לכל בעל מניות תושב ישראל, שלו 10% ומעלה בזכויות בחברות הללו, ובלבד שכלל "אמצעי השליטה" של תושבי ישראל בחברות אלו הינם למעלה מ-50%.

הסדר נוסף, שראוי להתייחסות מיוחדת, הוא ההסדר של "חברת משלח-יד זרה"<sup>120</sup> (להלן: "חמי"ז"), שהוא הסדר ייחודי שנועד למנוע מישראלים להתחמק מתשלום מס בישראל על הכנסה ממשלח-יד בחו"ל באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ והזרמת הפעילות אליה<sup>121</sup>.

לאור שינויים אלה, נדרשת, אפוא, בחינה מדוקדקת והיערכות מחודשת של דפוסי הפעילות של ישראלים בחו"ל ושל תכנוני המס שנהגו עד כה<sup>122</sup>.

<sup>120</sup> ראו סעיף 6 לתיקון 132.

<sup>121</sup> תיארונו לעיל את הנוהג שרווח בעבר אצל בעלי מקצוע חופשי לאגד חברה בחו"ל שתעבוד מול לקוחותיהם הזרים, עת הם שוהים בחו"ל.

<sup>122</sup> טרם גובשו סופית הסדרי מיסוי ה-C.F.C., ואף בימים אלו בודקים את נכונות השיטה ואת חסרונותיה, המעודדים ישראלים טובים לשלם מס בחו"ל בעל כורכם.