



## תוכן עניינים

2..... תזכיר חוק

- א. שם החוק המוצע..... 2
- ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים..... 2
- ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות..... 2
- ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר..... 2

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(תיקונים לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה), התשפ"ג-

3..... 2023

- 1. תיקון סעיף 14..... 3
- 2. תיקון סעיף 75 ב..... 3
- 3. תיקון סעיף 175 ב..... 7
- 4. תחילה ותחולה..... 8
- 5. הוראת מעבר..... 8
- דברי הסבר..... 8

## תזכיר חוק

### א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...) (תיקונים לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה), התשפ"ג-2023.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

מוצעים מספר תיקונים בסעיפים 75 ב ו-175 לפקודה, המסדירים את אופן המיסוי של חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה. התיקונים אותם מוצע לקבוע מתבססים על המלצות משותפות של נציגי רשות המסים, מינהל הכנסות המדינה ונציגי ארגונים המייצגים נישומים במסגרת ועדה אשר דנה בהמלצות לתיקונים בתחום המיסוי הבינלאומי.

### ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

התיקונים המוצעים בתזכיר צפויים להביא לגידול בהכנסות המדינה בסכום של כ-110 מיליון שקלים חדשים בשנה.

### ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(תיקונים לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה), התשפ"ג - 2023

1. תיקון סעיף 14 בסעיף 14(ב)(2) לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> (להלן – הפקודה) –

(1) בפסקה (ג), במקום "ובהגדרה "הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל", שבסעיף 5(ה) "יבוא "שבסעיף 175(א), ולתקופה האמורה בסעיף 175(ד)(4)";

(2) במקום פסקה (ד) יבוא:

"(ד) התקופה האמורה בפסקה (ד)1(א) שבהגדרה "חברה נשלטת זרה" בסעיף 175(א)1, והתקופה האמורה בסעיף 175(ב)4".

2. תיקון סעיף 175 בסעיף 175 לפקודה –

(1) בסעיף קטן (א) –

(א) בפסקה (1), בהגדרה "חברה נשלטת זרה" –

(1) ברישא, אחרי "שמתקיימים בו כל אלה" יבוא, "ובלבד שאם מדינת תושבותו היא משטר מס מזיק או מדינה שאין לישראל עמה הסכם לחילופי מידע כהגדרתו בסעיף 214א, יראו אותו כחברה נשלטת זרה, אף אם לא מתקיים בו האמור בפסקת משנה (ב)";

(2) בפסקת משנה (ב), במקום "רוב הכנסותיו" יבוא "לפחות שליש מהכנסותיו", במקום "שרוב רווחיו" יבוא "שלפחות שליש מרווחיו", ובכל מקום, במקום "פסיבית" יבוא "ניידת";

(3) בפסקת משנה (ג), במקום "הפסיבית" יבוא "הניידת";

(4) בפסקת משנה (ד), אחרי פסקת משנה (1) יבוא:

"(1א) על אף האמור בפסקת משנה (1), לגבי חברה תושבת משטר מס מזיק או מדינה שאין לישראל הסכם לחילופי מידע עמה, כהגדרתו בסעיף 214א, יקראו את הפסקה האמורה כך שבכל מקום, במקום "50%" בא "30%", ובמקום "40%" בא "25%".

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

(ב1) בחישוב שיעור אמצעי השליטה המוחזקים על ידי תושב ישראל כאמור בפסקת משנה (1), לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שזכותו כאמור הוחזקה על ידו לפני המועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין."

(ב) בפסקה (5), בהגדרה "הכנסה פסיבית" –

(1) בשם הגדרה, במקום "פסיבית" יבוא "ניידת";

(2) בפסקת משנה (א) –

(א) ברישא, אחרי "ממשלח יד" יבוא "בהגדרה זו – הכנסה מעסק או משלח יד";

(ב) אחרי פסקת משנה (4) יבוא:

"(4א) הכנסה שמקורה במכשירים פיננסיים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים בישראל שלא נכללה באחת מפסקאות המשנה האחרות בפסקה (א)";

(3) אחרי פסקת משנה (1א) יבוא:

"(2א) תמורה ממכירת נכס לא מוחשי, שהיא הכנסה מעסק, אלא אם כן הנכס הלא מוחשי הוחזק בידי החברה פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד;

(3א) הכנסה מפרמיות ביטוח או מתגמולי ביטוח שהתקבלה מצד קשור לפי חוזה ביטוח;

(4א) הכנסה מתמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי, או הכנסה אחרת ממתן זכות לשימוש בנכס לא מוחשי, שהתקבלה מצד קשור, שהיא הכנסה מעסק או משלח יד, אלא אם הוכיח חבר בני האדם שהתקיימו שני אלה:

(1) ההכנסה אינה מסוג ההכנסות המפורטות

בפסקה (א6);

(2) החברה הפיקה את ההכנסה מנכס לא מוחשי שבבעלותה שהתקיים בו אחד מאלה:

(א) הוא פותח על ידה במישרין.

(ב) אם הנכס הלא מוחשי נרכש על ידה, שהוא לא נרכש במישרין או בעקיפין, מצד קשור.

(5א) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה, שהיא הכנסה מעסק, שהתקבלה מצד קשור, במישרין או בעקיפין, שהתקיים בה אחד מאלה:

(1) ההכנסה התקבלה מחבר בני אדם אשר לולא שילם את הריבית או הפרשי ההצמדה, היה חברה נשלטת זרה, או שהתקבלה מחברה נשלטת זרה אחרת, והוצאות הריבית והפרשי ההצמדה הפחיתו את הרווחים שטרם שולמו של החברה הנשלטת הזרה האחרת;

(2) ההכנסה התקבלה, מתושב ישראל, או ממפעל קבע של תושב חוץ בישראל, או מאדם אחר שהוצאת הריבית או הפרשי ההצמדה מפחיתה את חבות המס שלו בישראל;

(3) הכנסה מריבית או הפרשי הצמדה בגובה ההכנסה מריבית או הפרשי הצמדה שנצברו על חלק הון חבר בני האדם אשר הועבר לו, במישרין או בעקיפין, מצד קשור, ובהפחתת סכום הכנסות הריבית או הפרשי ההצמדה שהוכרו כהכנסה בישראל על ידי הצד הקשור בשל העברת הון לחבר בני האדם. לעניין זה,

"חלק הון חבר בני האדם אשר הועבר לו מצד קשור" – חלק ההון של חבר בני האדם, שהוא כיחס חלק ההון, אשר הועבר לו מצד קשור שהוא תושב ישראל, או שהוא מפעל קבע של תושב חוץ בישראל, לכלל ההון של חבר בני האדם.

"הון" – סיכום של כל אחד מפריטי ההון שהיו בחבר בני האדם בשנת המס, כשסכומו של כל פריט מוכפל בחלק השנה שבה היה בחבר בני האדם. ורשאי המנהל לשנות בצו את אופן חישוב ההון בהגדרה זו או להוסיף עליה.

"העברת הון" – השקעה בחוב או בהון חבר בני אדם, לרבות באמצעות שטר הון כהגדרתו בסעיף 85א(ו).

"חלק השנה שבה היו בחבר בני האדם" – מספר הימים בשנת המס שבה הפריט היה בחבר בני האדם מחולק ב-365.

"פריטי ההון" – הון מניות; קרנות הון שאינן עודפים; תקבולים על חשבון מניות שאינם נושאים ריבית; שטרי הון ואגרות חוב וכיוצא באלה, כפי שהיו מחושבים לפי עקרונות חשבונאיים לצורך עריכת מאזן חבר בני האדם.

(א6) הכנסה מעסק שהופקה על ידי חבר בני אדם שאינו נושא בסיכונים הכרוכים בהפקתה או שאין לו את הזכויות בנכסים המשמשים להפקתה או שאינו מבצע את הפעילויות המהותיות התורמות להפקתה.

(4) בפסקת משנה (ב), במקום "או (א1)" יבוא "עד (א6)".

(ג) בפסקה (7), בהגדרה "חברה עסקית", במקום "פסיביות" יבוא "ניידות".

(ד) אחרי פסקה (10) יבוא:

"(א10) "משטר מס מזיק" – מדינה הנכללת ברשימה שיקבע לעניין זה שר האוצר בצו שיפורסם ברשומות;  
(ב10) "צד קשור" – כהגדרתו בסעיף 103."

(ה) בפסקה (12), בהגדרה "רווחים שלא שולמו" –

(1) במקום "פסיבית" יבוא "ניידת", ובמקום "הפסיבית" יבוא "הניידת";

(2) בסופה יבוא " , אך רשאי המנהל או מי שהסמיך לעניין זה, לאשר מטעמים מיוחדים ובתנאים שקבע כי בחישוב הרווחים כאמור :

(א) יופחתו הרווחים שלא שולמו של חברה נשלטת זרה תושבת מדינה גומלת בסכום דיבידנד שהתקבל במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, ובלבד שהדיבידנד כאמור פטור ממס או שאינו הכנסה לפי דיני המס באותה מדינה ;

(ב) יופחתו הרווחים שלא שולמו של חברה נשלטת זרה בסכום הרווחים ממכירת נכס לא מוחשי מוטב כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, לחברה תושבת ישראל, אם מצא כי הרכישה צפויה לשמש לפיתוחו או קידומו של מפעל בישראל אשר בבעלות החברה הרוכשת."

(ו) בפסקה (13), בהגדרה "שיעור המס החל" במקום "הפסיביות" יבוא "הניידות", ובמקום "פסיבית" יבוא "ניידת".

(ז) בפסקה (15), בהגדרת "תושב ישראל", הסיפה החל במילים "ולמעט מי שהיה לתושב ישראל" – תימחק.

(2) בסעיף קטן (ב), אחרי פסקה (3) יבוא :

"(4) בעל שליטה הזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי החברה הנשלטת הזרה אשר הופקו או נצמחו מחוץ לישראל ובלבד שטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל".

תיקון סעיף 1ב75 3 . בסעיף 1ב75 לפקודה –

(1) בסעיף קטן (א), בהגדרה "חברת משלח יד זרה", בפסקה (2), במקום "ולא יובא בחשבון" יבוא "ולעניין חישוב שיעור אמצעי השליטה המוחזקים על ידי תושב ישראל לא יובא בחשבון", ובסופה יבוא "ובלבד שזכותו כאמור הוחזקה על ידו לפני המועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין."

(2) בסעיף קטן (ג) -

(א) בפסקת משנה (1) במקום הרישה עד המילים "שאינם הכנסה", יבוא "הכנסה הפטורה ממס או שאינה הכנסה";

(ב) בפסקת משנה (2) המילים "שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים" – יימחקו.

4. תחילה ותחולה תחילתו של חוק זה ב-1 בינואר של שנת המס הראשונה שלאחר שנת פרסומו, והוא יחול על הכנסות חבר בני אדם המופקות מיום זה ואילך.

5. הוראת מעבר הוספת פסקאות 75ב(א)(1)(ד)(ב) ו-75ב(ב)(4), תיקון סעיף 75ב(א)(15) ותיקון הגדרת "חברת משלח יד זרה" בסעיף 75ב(א), כנוסחם בחוק זה, יחולו לגבי זכויות שטרם הוחזקו על ידי מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק ביום התחילה ואילך.

#### ד ב ר י ה ס ב ר

מאז חקיקתו של החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, נהוגה בישראל, כמו במדינות רבות אחרות בעולם, שיטת מיסוי משולבת – טריטוריאלית ופרסונאלית. בהתאם לשיטה זו, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם העולמיות, בין אם הופקו בישראל ובין אם הופקו מחוץ לישראל (חבות פרסונאלית). לעומת זאת, מי שאינם תושבי ישראל (להלן – תושבי חוץ), נדרשים לשלם מס בישראל רק על הכנסות שרואים את מקום הפקתן בישראל לפי חלק ב, פרק שני, לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) (חבות טריטוריאלית).

על פי סעיף 1 לפקודה, חברה נחשבת כתושבת ישראל רק אם היא התאגדה בישראל או שהשליטה בה וניהולה מופעלים בישראל. כך, ככלל, חברה שלא מתקיימים בה התנאים האמורים לא תתחייב במס בישראל, ואפילו אם היא מוחזקת כולה על ידי בעלי מניות שהם תושבי ישראל.

תושבי ישראל יכולים לנצל מאפיין זה של משטר המס, ולהימנע מתשלום מס בישראל באמצעות ניווד הנכסים אשר משמשים לצורך הפקת הכנסותיהם לחברות זרות שמחזיקים בהן (ובלבד שהשליטה והניהול על החברות האמורות אינו בישראל). כאשר אותן חברות זרות יפיקו את ההכנסות מאותם הנכסים, הכנסות אלה ייחשבו כהכנסות של החברה הזרה, ולא ייתפסו ברשת המס הישראלית, כשבמקביל נדחה אירוע המס בישראל והוא מתקיים רק ככל ויחולקו רווחי החברה הזרה כדיבידנד לבעל המניות תושב ישראל. כדי למנוע הקמת חברות זרות ממניעים של תכנון מס, וניצול לרעה של האישיות המשפטית הנפרדת של אותם חברות לצרכים של התחמקות ממס, תוך דחיית ארוע המס בישראל, המחוקק קבע מספר הוראות אנטי-תכנוניות. ההוראות האנטי-תכנוניות העיקריות בהקשר הזה קבועות בסעיף 75ב לפקודה, הקובע את הכללים החלים על "חברה נשלטת זרה" (CFC - Controlled Foreign Corporation). בהתקיים המצב העובדתי שהוראות אנטי-תכנוניות אלו מתייחסות אליו, מדינת ישראל תמסה את בעלי



השליטה תושבי ישראל כאילו קיבלו דיבידנד במועד הפקת ההכנסות על ידי החברה הזרה (להלן – משטר החני"ז).

כללים המטילים מס על בעלי מניות בשל הכנסותיהן של חברות נשלטות זרות, נדרשים במדינה בעלת משטר מיסוי פרסונאלי, והם נפוצים במדינות רבות בעולם. כללים אלה מאפשרים למדינת התושבות של בעלי המניות למסות אותם על הכנסות של חברות בשליטתן בסמוך למועד שבו החברה מפיקה את ההכנסות, ובכך להקשות על תכנוני מס המפחיתים את הכנסות המדינה באמצעות ניווד הכנסות לחברות תושבות מדינות חוץ. כמו כן, כללים אלה תורמים לכלכלה בישראל בכך שיוצרים תמריץ שלילי להקמת חברות במדינות חוץ בהן שיעורי המס נמוכים, ובכך משמרים פעילות כלכלית במדינת ישראל.

מאז חקיקת משטר החני"ז בישראל, השוק הגלובאלי התפתח, ניווד הכנסות בין מדינות הפך להיות קל יותר, וישנן אפשרויות לנייד גם הכנסות שאינן מוגדרות כהכנסות פסיביות לפי הדין הקיים (כיום משטר החני"ז חל רק לגבי הכנסות פסיביות). במהלך הזמן, נישומים אף למדו לתכנן את מבני האחזקות שלהם באופן שבו החברות הזרות שבשליטתם לא ייכנסו למשטר החני"ז. בשל אלה, כיום, הכללים הקיימים לעניין חברות נשלטות זרות אינן מגשימים את המטרות שבבסיס המשטר באופן הרצוי. על כן, מוצעים מספר תיקונים אשר מטרתם לטייב את משטר החני"ז, כך שיוגשמו התכליות שבבסיסו. התיקונים המוצעים מתבססים על הניסיון של רשות המסים בהתמודדות עם תכנוני מס בתחום החברות הנשלטות הזרות, וכן על הניסיון הבין לאומי המצטבר לעניין זה.

לא למותר לציין, שבשל התרחבות תופעת ההתחמקות ממס באמצעות הקמת חברות בנות במשטרי מס נוחים, המגמה היום בעולם היא למסות בעלי שליטה על חלק ניכר מהכנסות החברות הזרות שבשליטתם, ולא רק במקרים מובהקים של הסטת הכנסות (ראו לדוגמא משטר ה-GILTI בארצות הברית, ו-PILLAR 2 של ה-OECD). הסיבה לכך היא העדויות האמפיריות להיקף התופעה של הסטת הכנסות בעולם על ידי חברות רב לאומיות. אך יובהר, שעל אף המגמה העולמית, המטרה בתיקונים המוצעים בפרק זה הרבה יותר מצומצמת. התיקונים המוצעים בפרק נועדו רק לסגור פרצות במשטר המס הקיים, ולעצור את תכנוני המס המובהקים. גם לאחר התיקון, יהיה ניתן להעביר פעילות כלכלית לחברות חוץ ממניעים של חיסכון במס, אבל יקשה יותר על בעלי המניות להסיט הכנסות לחברות זרות במקרים שאין להעברת ההכנסות לאותן חברות טעם עסקי משמעותי.

## **1 לסעיף 1**

בסעיף 14(ב)(1) נקבע שתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק יוכל לבחור שלא להיחשב תושב ישראל במשך שנה אחת מהיום ששב או עלה לישראל, שתהיה בעבורו שנת הסתגלות. בסעיף 14(ב)(2) מובהר ששנת ההסתגלות תבוא במניין השנים לספירת התקופה בה ניתן הפטור ממס והפטור מדיווח הקבועים באותו סעיף. מוצעים מספר תיקונים טכניים הנדרשים לאור שינוי שנעשה לגבי חברת משלח יד זרה בתיקון מס 198 לפקודה, ובשל השינויים המוצעים להלן לגבי החזקה של עולים חדשים בחברה נשלטת זרה ובחברת משלח יד זרה. התיקונים המוצעים יבהירו כי גם לצורך הסעיפים החדשים שנת ההסתגלות תבוא במניין התקופה.

## **2 לסעיף 2**

### **לפסקה (1)**

בסעיף 75(א) מוגדרים המונחים המשמשים לצורך כללי המיסוי החלים על חברה נשלטת זרה. מוצעים

מספר תיקונים למונחים אלה.

### **לפסקת משנה (א) – תיקון הגדרת "חברה נשלטת זרה".**

חברה נשלטת זרה מוגדרת כחבר בני אדם תושב חוץ, לגביו מתקיימים ארבעת התנאים המופיעים בפסקאות (א) עד (ד) של ההגדרה באופן מצטבר. מוצעים מספר תיקונים לפסקאות האמורות.

### **לפסקת משנה (1) –**

לפי פסקת משנה (ב) להגדרה של חברה נשלטת זרה, תנאי להגדרתו של חבר בני אדם תושב חוץ כחברה נשלטת זרה הוא שרוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5) או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית (וראו להלן, תיקונים מוצעים להגדרה "הכנסה פסיבית", לרבות שינוי שם ההגדרה). תנאי זה (להלן – התנאי בדבר שיעור ההכנסות הפסיביות המינימאלי) יוצא מתוך נקודת הנחה שניתן לנייד ביתר קלות הכנסות פסיביות לחברות זרות בשונה מהכנסות עסקיות, ומניח כי חברות שרוב הכנסתן היא עסקית (גם אם יש להן מיעוט הכנסות פסיביות) מתאגדות במדינות זרות מתוך אינטרסים כלכליים לגיטימיים.

הנחה זו במקרים רבים איננה תקפה לגבי חברות הפועלות במשטרי מס מזיקים או במדינות שעמן אין לישראל הסכם לחילופי מידע. במקרים רבים, חברות עסקיות, המאוגדות במדינות אלה מאוגדות באותן מדינות ממניעים של התחמקות מתשלום מסים, והן מנצלות את הקושי שבביצוע בקרה אפקטיבית על פעולותיהן לצרכי הימנעות ממס. על כן, מוצע לקבוע כי אם חבר בני האדם הוא תושב של מדינה שהיא משטר מס מזיק או מדינה שאין לישראל עמה הסכם לחילופי מידע, היא תוכל להיות מוגדרת כחברה נשלטת זרה אפילו אם לא עומדת בתנאי הקבוע בפסקת משנה (ב) לגבי שיעור ההכנסות הפסיביות הנדרש. קרי, חברה המאוגדת במדינות כאמור תוגדר כחברה נשלטת זרה אם עומדת בתנאים הקבועים בפסקאות משנה (א), (ג) ו-(ד), ויראו את בעלי השליטה בו כאילו קיבלו כדיבידנד את חלקם ברווחים שמקורם בהכנסות הפסיביות (לאחר התיקון הכנסותיה הניידות) של החברה הנשלטת הזרה בלא תלות בשיעור אותם רווחים.

ויובהר, כי גם אם חברה כאמור תוגדר כחברה נשלטת זרה, בשל ההגדרה של "רווחים שלא שולמו", בעלי השליטה של החברה הנשלטת הזרה יחויבו במס רק לגבי הרווחים מהכנסותיה הפסיביות (לאחר התיקון, על הכנסותיה הניידות) של החברה הנשלטת הזרה. למען הסר ספק, יובהר כי הכנסותיה של החברה הנשלטת הזרה שאינן הכנסות ניידות ימוסו רק במועד שבו מחולקות כדיבידנד לבעלי המניות לפי הכלל הרגיל החל על בעלי מניות של חברות תושבות חוץ.

### **לפסקת משנה (2)**

כאמור לעיל, התנאי בדבר שיעור ההכנסות הפסיביות המינימאלי נועד להחריג חברות עסקיות מתחולת משטר החני"ז, מתוך הנחה שבדרך כלל בחברות כאמור ההכנסות הפסיביות הניתנות לניוד בקלות הן שוליות לפעילותה העסקית. מהניסיון של רשות המסים ובהמשך לסקירה הבינלאומית נמצא שהשיעור הקבוע בחוק גבוה מדי, וגורם לכך שחברות אשר יש להן הכנסות פסיביות בשיעור מהותי ואשר אמורות להיות ממוסות תחת משטר החני"ז, אינן ממוסות. מוצע על כן, להפחית את השיעור של ההכנסות הפסיביות (לאחר התיקון ההכנסות הניידות) הנדרשות לשם הגדרת חברה כחברה נשלטת זרה, ולקבוע כי יתמלא התנאי אם לפחות שליש מהכנסת חבר בני האדם בשנת המס היא הכנסה פסיבית (ניידת) או שלפחות שליש מרווחיו נובעים מהכנסה פסיבית (ניידת).

#### לפסקת משנה (4)

בפסקת משנה (ד) להגדרת "חברה נשלטת זרה" נמצא מבחן השליטה שנועד לבחון אם בחבר בני האדם שולטים תושבי ישראל, באופן היוצר חשש להסתת רווחים לחברה זרה לצורך התחמקות ממס. לפי מבחן זה, תנאי השליטה יתקיים, ויהיה ניתן לראות בחבר בני האדם כחברה נשלטת זרה, אם תושבי ישראל מחזיקים מעל 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני האדם, במישרין או בעקיפין. באופן חלופי, תנאי השליטה יתקיים גם אם תושבי ישראל מחזיקים למעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני האדם, ויחד עם קרוב של אחד מהם שהוא תושב חוץ הם מחזיקים מעל 50%. מוצעים שני תיקונים לגבי תנאי זה.

בפסקת משנה (א1) המוצעת, מוצע כלל אשר יחול לגבי חבר בני אדם שהוא תושב של משטר מס מזיק או מדינה שאין לישראל הסכם לחילופי מידע עמה. כאמור לעיל, התאגדות של חבר בני אדם במדינות אלה מהווה כלי נפוץ לצורך תכנון מס וסיכון מיוחד למשטר המס בישראל. על כן, מוצע להפחית שיעור ההחזקה הנדרש כדי לעמוד בתנאי השליטה לגבי חבר בני אדם תושב מדינות אלה, כך שהתנאי יתקיים אם למעלה מ-30% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל (חלף 50% כקבוע החוק היום), או שלמעלה מ-25% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושבי ישראל (חלף 40% הקבוע בחוק היום) שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים בלמעלה מ-30% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו.

פסקת משנה (ב1) המוצעת מתייחסת למקרה שבו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הוא אחד מבעלי המניות בחבר בני אדם הזר. בהתאם לסעיף 14 לפקודה, תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק (להלן – מי שהפך לתושב ישראל) זכאים לפטור ממס בשל הכנסותיהם מחוץ לישראל מהמקורות המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, וזאת לתקופה הקבועה באותו סעיף (להלן – תקופת ההטבות). בעת חקיקת מנגנון המס החל על חברה נשלטת זרה, נקבע בסעיף שיינתן פטור ממס לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק גם בהקשר זה, והם יהיו פטורים מהמס המוטל על בעלי מניות בחברה נשלטת זרה על הרווחים שלא חולקו של החברה הנשלטת הזרה שבשליטתם. המנגנון שנקבע בסעיף להגשמת תוצאה זו, קבוע בסעיף 75ב(א)(15), והוא החרגת עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים מהגדרת תושב ישראל לצורך סעיף 75ב, למשך התקופה שבה ניתן להם הפטור על פי סעיף 14.

אך המנגנון הקיים בחוק יוצר בעייתיות בהקשרים אחרים של הסעיף. זאת כיוון, שכאמור, חברה יכולה להיכלל במסגרת ההגדרה של חברה נשלטת זרה, רק אם יותר מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בה, מוחזקים בידי תושבי ישראל. לפי לשון הסעיף, החזקה בחברה על ידי מי שהפך לתושב ישראל בתקופת ההטבות, לא תחשב כהחזקה על ידי תושב ישראל, ולא תיספר לעניין ההחזקה בחברה. בשל כך, נצפו מקרים בהם תושב ישראל "צירף" כבעל מניות מי שהפכו לתושבי ישראל ובכך נמנעו מתחולת הוראות החוק, בטענה שהוספתם כבעלי מניות גרם לכך שהחברה לא נחשבת כחברה נשלטת זרה. הנימוק לכך הוא שמכיוון שבעלי המניות החדשים, לא נחשבים כתושבי ישראל לצורך בחינת התנאי, תנאי ההחזקה המינימאלי לא מתקיים. בהתאם, לפי דיווחים המתקבלים בהתבסס על עמדה זו, תושבי ישראל האחרים, שאינם תושבי ישראל לראשונה או תושבים חוזרים ותיקים, מבקשים להימנע מתשלום מס בישראל על הכנסת החברה הנשלטת הזרה לפי הוראות סעיף 75ב. לא זו אף זו, טענה זו נטענת אף אם ההחזקות של מי שהפכו לתושבי ישראל, נרכשו על ידם לאחר המועד שבו הפכו לתושבי ישראל. כך תושבי ישראל

האחרים יכולים לצרף להחזקה גם תושבי ישראל לראשונה או תושבים חוזרים ותיקים לאחר שאלה כבר הפכו לתושבי ישראל, לצורך הוצאת החברה מגדרי תנאי החזקה של תושבי ישראל שבהגדרת חברה נשלטת זרה.

כדי למנוע את עיוות המס שתואר לעיל, מוצע לתקן את החוק לגבי בעלי המניות הישראלים האחרים, ולקבוע שהחזקות של מי שהפך לתושב ישראל, שנרכשו על ידו לאחר המועד שכבר עלה או שב לישראל, יימנו כהחזקות של תושבי ישראל. בכך, כאשר יבחנו את תנאי החזקה לעניין הקביעה אם חבר בני האדם הוא חברה נשלטת זרה, לצורך מיסויים של המחזיקים האחרים בחברה (המחזיקים שאינם מי שהפכו לתושבי ישראל), מי שהפכו לתושבי ישראל יימנו כתושבי ישראל.

למען הסר ספק, יובהר כי לא מוצע לצמצם את הפטור שניתן למי שהפך לתושב ישראל. מוצע לשמר את הכלל הקובע שבעל מניות הזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל הפיכתו לתושב ישראל, יקבל את ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי החברה הזרה אשר הופקו או נצמחו מחוץ לישראל, כל עוד טרם חלפה תקופת ההטבות (ובלא תלות במועד שבו מניות החברה הנשלטת הזרה נרכשו על ידו). יש לקרוא את התיקון בפסקת משנה זו, יחד עם התיקון המוצע לסעיף 75(א)(15) לפקודה המופיע להלן בפסקת משנה (ז) לפסקה זה, ויחד עם התיקון שבמסגרתו מוצע להוסיף את סעיף 75(ב)(4) לפקודה, המופיע להלן בפסקה (2).

**לפסקה (ב), תיקון הגדרת "הכנסה פסיבית".**

#### **לפסקת משנה (1)**

כפי שהוסבר לעיל, מטרתו העיקרית של משטר החני"ז היא למנוע מצב בו נישום תושב ישראל, החייב במס בישראל בהתאם לשיטה הפרסונלית, ינתב הכנסות לחברה זרה תושבת מדינה בעלת משטר מס מועדף, שהינה ישות משפטית נפרדת, ובכך יימנע מתשלום מס בישראל על הכנסות אלה.

בהגדרת ההכנסות שעליהן יחול משטר המס החל על חברה נשלטת זרה, יש לאזן בין שיקולי פשטות ויצירת כללים ברורים לבין הרצון לאפיין סוגי הכנסות שניתן לניידן ויש בהן סיכון של הסטת הכנסות. לכן, כיום, בדין הישראלי משטר החני"ז חל רק על רווחים הנובעים ממקור פסיבי (הכוללים רווחים מריבית והפרשי הצמדה, מדיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ורווח הון כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה). הטעם להתמקדות ברווחים אלה מצוי בעובדה, כי בדרך כלל, ניתן לנייד את הנכסים מהם מופקים רווחים אלה בין חברות במדינות שונות ללא קושי, ואין צורך עסקי המחייב ניהול הפעילות מפיקת ההכנסה במדינה מסוימת.

בשנים האחרונות מתגבשת ההבנה אצל מומחי מס בארץ ובעולם שישנן הכנסות נוספות שניתן לנייד אותן בקלות בין מדינות, ואפילו אם הן מוגדרות כהכנסות עסקיות. התעלמות מהכנסות אלה במשטרים המטילים מס על בעלי מניות של חברות נשלטות זרות, יוצרת סיכון מוגבר להסטת הכנסות למשטרי מס נמוכים ושחיקת בסיס המס. ההכנסות העיקריות שמתייחסים אליהם בהקשר זה, כוללות הכנסות ריבית עסקית, הכנסות מעסקי ביטוח והכנסות עסקיות מנכסים בלתי מוחשיים. על כן, מוצע לעשות מספר תיקונים משמעותיים בהגדרה של "הכנסות פסיביות", כך שייכללו בה הכנסות נוספות שמהוות סיכון מוגבר למשטר המס בישראל. מכיוון שחלק מההכנסות שמוצע להוסיף הן הכנסות שאינן פסיביות, מוצע לתקן את שם ההגדרה ולהחליפה ל-"הכנסות ניידות" כך שיובהר כי המוקד של ההגדרה איננה הפסיביות של ההכנסה, אלא העובדה שהיא קלה לניוד. בהתאם, בסעיפים אחרים של הצעה זו, מוצע לתקן את

הסעיפים האחרים בפרק שמתייחסים ל"הכנסה פאסיבית", ולהחליף את המינוח ל-"הכנסה ניידת".

### **לפסקת משנה (2)(ב)**

בפסקת משנה (א) להגדרת "הכנסה פסיבית" (לאחר התיקון "הכנסה ניידת") מפורטים סוגים שונים של הכנסות פסיביות שעליהן חל משטר החני"ז. כדי להבהיר שמדובר בהכנסות פסיביות, נקבע ברישה, שההכנסות המפורטות בפסקת המשנה יכללו במסגרת ההגדרה רק אם מדובר בהכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל לא היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד. מאז חקיקת החוק התפתחו השווקים הפיננסיים והפכו לנפוצות סוגי עסקאות מורכבות שהן במהותן עסקאות פסיביות אשר ייתכן וניתן לטעון שאינן נכללות בפסקאות המשנה שבהן מפורטות ההכנסות הפסיביות היום, ושלכן משטר החני"ז אינו חל לגביהן. מוצע להוסיף את פסקת משנה (א4), ולהבהיר כי הכנסה שמקורה במכשירים פיננסיים (כדוגמת עסקאות השאלה ועסקאות פיננסיות אחרות), שאינן הכנסות מעסק או משלח יד, הן גם חלק מההכנסות הפסיביות שעליהן יחול משטר המס.

מכיוון שרוב ההכנסות שניתן להפיק ממכשירים פיננסיים כבר נכללו בפסקאות המשנה האחרות (ובעיקר ריבית והפרשי הצמדה, דיבידנד ורווח הון), מובהר כי מדובר רק על סוגים של הכנסות שלא נכללו בפסקאות המשנה האחרות. כך לדוגמה, דיבידנד שהתקבל ממכשיר פיננסי יסווג כהכנסה ניידת לפי פסקת משנה (2) להגדרה, הדנה בדיבידנדים, ולא יכלול כהכנסה לפי פסקת המשנה אשר מוצע להוסיף בדבר הכנסות ממכשירים פיננסיים.

### **לפסקת משנה (3)**

כאמור לעיל, מוצע להוסיף סוגים שונים של הכנסות לגדר ההכנסות שחל עליהן משטר החני"ז, שעל אף שהן הכנסות מעסק, הן ניתנות לניוד ואי הכללתן במשטר המס האמור מייצר סיכונים לשחיקת בסיס המס בישראל.

בפסקת משנה (א2) המוצעת, מוצע להוסיף מכירות של נכסים בלתי מוחשיים. במסגרת הליכי השומה נתגלו לא פעם מבני החזקות שבהן נכסים לא מוחשיים מוחזקים על ידי חברת החזקות זרה, ושנטען על ידי הנישומים שמכירת אותן נכסים, מהווה הכנסה מעסק (לפחות לצורכי מס בישראל). לכן, לפי טענת אותם נישומים, אין מדובר בהכנסה הנכללת בפסקת משנה (א5) להגדרה של "הכנסות פסיביות", בשל העובדה שתנאי לכך שהכנסה מסוימת תיכלל באותה פסקה היא שמדובר בהכנסה שאיננה הכנסה מעסק. נכסים לא מוחשיים ניתנים לניוד בצורה פשוטה לחברות במדינות זרות, ובמקרים שיש מכירה של נכסים כאלה מדובר בדרך כלל בהחזקה פסיבית, שעל פי רוב, גם מוצגת כך באותן מדינות זרות וזוכה בשל כך גם להטבות השמורות להחזקות פסיביות (למשל פטור השתתפות במדינות הרלוונטיות, או פטור ממס רווח הון למשקיעים זרים במדינות אחרות וכיו"ב). על כן, מוצע לקבוע חזקה שלפיה מכירת נכס בלתי מוחשי תיחשב כהכנסה פסיבית וניידת לעניין הוראות הפרק, אלא אם כן שוכנע פקיד השומה אחרת, ובלבד שמכירה של נכס לא מוחשי שהוחזק שנה לפחות תיחשב בכל מקרה כהכנסה ניידת. זאת בדומה לקבוע בפסקת משנה (א1) לגבי תמורה ממכירת נייר ערך.

בפסקת משנה (א3) המוצעת, מוצע להוסיף להגדרת "הכנסה ניידת" הכנסות מביטוח שמקורן בעסקאות עם צדדים קשורים, וזאת בין אם סווגו כהכנסה בהתאם לסעיף (1)2 לפקודה ובין אם לאו. החשש העיקרי שעולה בהקשר של הכנסות שמתקבלות באמצעות חוזי ביטוח הוא שבאמצעות חוזי ביטוח מורכבים ניתן להסיט הכנסות מחברה הנמצאת בטריטוריה שבה נמצאת הישות שנושאת בסיכון או

שמפיקה הכנסות אחרות, למדינה אחרת שבה שיעור המס הוא נמוך. החשש לתכנוני מס בהקשר של הכנסות ביטוח גדול יותר כאשר הכנסות אלה מופקות מצד קשור, ובמיוחד בעייתית במקרים שבהם הצד הקשור ניכה הוצאה על תשלום פרמיית הביטוח במדינת התושבות שלו. על כן, מוצע לקבוע שהכנסה מפרמיות ביטוח או מתגמולי ביטוח שהתקבלה מצד קשור לפי חוזה ביטוח יחשבו כהכנסה ניידת.

בפסקת משנה (4א) המוצעת, מוצע להוסיף הכנסה מתמלוגים שהתקבלה מצד קשור כהכנסה ניידת. בדומה לאמור לעיל, בדברי ההסבר לפסקת משנה (2א) המוצעת, החשש העיקרי שעולה בהקשר של הכנסות מתמלוגים והכנסות נוספות מנכסים בלתי מוחשיים הוא שמכיוון שנכסים מהסוג הזה קלים לניוד, ניתן להסיט את ההכנסות מהן הרחק מהמקום שבו הערך נוצר. הכנסות מנכסים בלתי מוחשיים יכולות להיות מסווגות בצורות שונות, ויש קושי להגדיר את כולן בהגדרה פורמאליסטית (כגון תמלוגים), על כן, מוצע להגדיר בצורה רחבה, את ההכנסה כך שזו תכלול גם כל סוג של הכנסה המתקבל ממתן זכות לשימוש בנכס לא מוחשי.

על אף שיש הצדקה למיסוי של כל הכנסה מנכס לא מוחשי של חברה זרה כהכנסה ניידת, מוצע במסגרת זו, תיקון מצומצם יותר, להתמקד באותם מקרים בהם יש סיכון מוגבר לתכנון מס, ובו ייקבע כי רק הכנסות כאמור שהתקבלו מצד קשור ייחשבו כהכנסה ניידת. כמו כן, מוצע לקבוע חריג לפיו הכנסה מצד קשור לא תחשב כהכנסה ניידת אם הוכיחה החברה שהפיקה את ההכנסה כי הנכס שממנו הופקה ההכנסה פותח על ידי מישרין או שנרכש על ידי מישרין או בעקיפין, מצד שאינו קשור. אם הנכס פותח על ידי החברה הזרה במישרין, על ידי עובדי החברה ובפיקוח שלה, ניתן להניח שיש צורך עסקי בכך שהחברה הזרה היא זו שתפתח את הנכס במקום מושבה (בשונה ממקרים שהשתתפה רק במימון הפיתוח). במקרים אלה, פותח החשש שהנכס הבלתי מוחשי נידד לחברה הזרה לצורך התחמקות ממס. במקרה שהנכס נרכש, במישרין או בעקיפין, מצד לא קשור, בנסיבות בהן החברה הזרה שילמה בשל הנכס מחיר מלא, יש סיכון מופחת לתכנון מס.

כמו כן, ובשל הסיכונים המיוחדים שיוצרים הכנסות מנכסים לא מוחשיים, הנובעות מצד קשור, אפילו אם מדובר בהכנסות מנכס שפותח על ידי או שנרכש מצד שאינו קשור, תידרש החברה להוכיח כי החברה הזרה נושאת בסיכונים הכרוכים בהפקת ההכנסה, שבעלותה הזכויות בנכסים המשמשים להפקת ההכנסה ושהיא מבצעת את הפעילויות המהותיות התורמות להפקת ההכנסה. אחרת, ההכנסה תיכלל בגדרי הכנסה ניידת.

בפסקת משנה (5א) המוצעת, מוצע להכליל הכנסות מסוימות מריבית או מהפרשי הצמדה (להלן - הכנסות ריבית) שהן הכנסה מעסק שהתקבלה מצד קשור, במישרין או בעקיפין. בדומה לאמור לעיל, גם הכנסה מריבית היא הכנסה שניתן להסיט בקלות באמצעות העברת ההון שעליו משולמת הריבית לחברה קשורה במדינה זרה. באמצעות העברה כאמור הכנסות שהיו אמורות להיות ממוסות על ידי מדינת ישראל לא ימוסו על ידי. אובדן המס בישראל גובר במקרים בהם הכנסה אחרת שאמור להיות משולם בשלה מס בישראל נשחקת באמצעות ניכוי הוצאות ריבית על ידי הצד המשלם. על אף שכל הכנסת ריבית של חברת בת של תושב ישראל, שאיננה תאגיד בנקאי, מקימה חשש להסטת הכנסות מישראל, מוצע להתמקד בהצעת חוק זו בשלושה סיטואציות ספציפיות שבהן הפגיעה במשטר המס הישראלי משמעותית ביותר.

המקרה הראשון הוא מקרה שבו משלם הריבית הוא חברה נשלטת זרה או מי שהיה נחשב חברה נשלטת זרה לולא שילם את הריבית. הכנסת ריבית שמקטינה הכנסה פסיבית כבר היום נכללת תחת

ההגדרה של הכנסה פסיבית אפילו אם היא מעסק או משלח יד לפי הוראת פסקה (ב) להגדרה, ולאחר התיקון, פסקה זו תחול גם לגבי סוגי ההכנסות הניידות שנוספו בתיקון. אבל, ייתכנו מקרים חריגים שבהם מקור הכנסת הריבית הוא בהכנסות עסקיות של חברה נשלטת זרה שאינן הכנסות ניידות, אבל שבשל הקטנת ההכנסות האמורות יקטן גם נטל המס של בעל המניות של החברה הנשלטת הזרה לאחר שהוקטנו הרווחים שטרם שולמו של החברה. הכלל המוצע בפסקה (1) יתפוס גם הכנסות כאמור ברשת משטר החני"ז.

המקרה השני מתייחס למקרים שבהם ניתן להניח שתשלומי הריבית יקטינו את המס המשולם בישראל על ידי משלם הריבית. כך, אם מדובר במשלם שהוא תושב ישראל או משלם שהוא מפעל קבע בישראל החייבים במס במדינת ישראל, הכנסות הריבית של המקבל יחשבו כהכנסה ניידת. כמו כן, אם לתושב חוץ הכנסות החייבות במס בישראל שאינן יוצרות מוסד קבע (כגון, במקרים מסוימים, הכנסות ריבית או תמלוגים), והוצאות הריבית המשולמות לחברת חוץ אחרת מפחיתות את המס בישראל של המשלם, הכנסות הריבית יחשבו למקבל התשלום כהכנסה ניידת.

המקרה האחרון שבו מוצע להכליל הכנסות ריבית עסקית כהכנסה ניידת, הוא מקרה שבו מועבר הון מישראל לחברת חוץ, אשר משמש את חברת החוץ לצורך הפקת הכנסות ריבית מחברה קשורה. במקרים אלה, חברת החוץ מהווה מעין צינור לצורך הפקת ההכנסה אשר היה ניתן להפיקה בארץ, ועל כן מוצע לקבוע שהכנסות כאמור יחשבו כהכנסה ניידת, כך שבעל השליטה ימוסה עליהן בסמוך למועד הפקתן (ככל שמתקיימים שאר התנאים שבפרק). מכיוון ש-"לכסף אין ריח", ולא ניתן לדעת אם הכנסות הריבית של חברת החוץ הופקו בשל הלוואה שנתנה חברת החוץ מהון שהתקבל על ידי החברה הישראלית או מהון אחר, מוצע לקבוע שחלק הכנסות הריבית שיחשבו כהכנסה ניידת לפי פסקה זו, הוא החלק היחסי של הכנסות הריבית והפרשי ההצמדה, שמהוות את היחס שבין ההון שהתקבל על ידי החברה הישראלית לסך ההון של חברת החוץ שנזקפות אצלה הכנסות הריבית.

בפסקת משנה (א6) המוצעת, מוצע להוסיף סעיף סל אנטי תכנוני הבוחן באופן מהותי את המאפיינים הכלכליים של החברה הנשלטת הזרה. לפי המוצע כאשר ניתוח כלכלי יראה שחברת החוץ אינה נושאת בסיכונים הכרוכים בהפקת ההכנסה או שאין בבעלותה הזכויות בנכסים המשמשים להפקת ההכנסה או שאינה מבצעת את הפעילויות המהותיות התורמות להפקת ההכנסה, יראו את כל הכנסת החברה כהכנסה ניידת. מדובר למעשה במקרים שבהם חברה מוקמת במדינה מסוימת בשל יתרונות המס שבאותה מדינה, ושהכנסותיה אינן משקפות פעולות מהותיות של החברה אלא מבנים חשבונאיים ומשפטיים אשר נועדו להעביר את הרווחים מהישויות שבהן מתנהלות הפעילויות משיאות הרווחים אל חברת החוץ. הדוגמאות הקיצוניות למקרים כאלה הן "חברות החשבונאיות" (Mailbox companies) שהן חברות, שבאופן רשמי רשומים במדינה מסוימת שיש בה משטר מס מיטיב, ויש להן הכנסות גבוהות לצרכי מס, אבל שאין להן עובדים, משרדים או פעילות כלכלית אמיתית, אלא רק כתובת למשלוח דואר. אך מובן, שאין הכרח שיהיה מדובר במקרה קיצוני כמו חברת חשבונאית, ודי שהנסיבות הכלליות כאמור מביאות למסקנה שההכנסה מסוימת נרשמה באותה חברת חוץ ללא שאותה חברה ביצעה את הפעילויות הכרוכות בהפקתה, או שלא נשאה בסיכונים הכרוכים בהפקתה או שלא היו בבעלותה הזכויות בנכסים אשר משמשים להפקת ההכנסה.

**לפסקה (ה) תיקון הגדרת "רווחים שלא שולמו"**

ההגדרה "רווחים שלא שולמו" מציינת את הרווחים של חברה נשלטת זרה שמקורם בהכנסה פאסיבית (ניידת) שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה. בשל רווחים אלה, משלם בעל השליטה בחברה הנשלטת הזרה את המס בהתאם לסעיף 75ב. מוצע להקנות סמכות למנהל רשות המסים להקל, ולהפחית את סכום הרווחים שלא שולמו בשני מקרים. המשמעות של הקלה כאמור היא שיופחת סכום הרווחים שיוחסו לבעל השליטה בחברה הנשלטת הזרה, ובכך תפחת חבות המס שלו בשנה השוטפת.

המקרה הראשון שבו המנהל יוסמך להפחית את הרווחים שלא שולמו הוא כאשר נעשה שינוי מבנה, וחברה נשלטת זרה תושבת מדינה גומלת קיבלה דיבידנד במסגרת שינוי המבנה, אם לפי דיני אותה מדינה אירוע המס נדחה למועד מאוחר יותר (בדומה להוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה). יובהר, שאף אם המנהל יאשר הפחתת הרווחים שלא שולמו במועד הפקת ההכנסה על ידי החברה הנשלטת הזרה, ההכנסה יכולה להתווסף לרווחים שלא שולמו במועד אליו נדחה אירוע המס בידי החברה הנשלטת הזרה לפי דיני המדינה הזרה.

המקרה השני שבו מוצע להסמיך את מנהל רשות המסים להקטין את הרווחים שלא שולמו, הוא כאשר הרווח נובע ממכירת נכס לא מוחשי מוטב כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1969, לחברה תושבת ישראל לצורך פיתוח של מפעל בישראל. למדינת ישראל יש אינטרס להעברת נכסים בלתי מוחשיים מוטבים למפעלים במדינת ישראל, שכן להעברות כאמור יש פוטנציאל להצמיח תועלות רבות למדינה, לרבות פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתחרות בשווקים בין לאומיים ויצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא. בכדי שמשטר החני"ז לא ייצור תמריץ שלילי להעברת נכסים כאמור, מוצע להקנות סמכות למנהל רשות המסים להפחית את הרווחים שלא שולמו בסכום רווחי הון הנוצרים מהעברות אלה.

### **לפסקת משנה (1)(ז) ולפסקה (2)**

כמוסבר לעיל בדברי ההסבר לתיקון המוצע לסעיף 75ב(א)(1)(ד)(ב1), מוצע לתקן את המנגנון שבו נותנים פטור ממס לתושב חוזר ותיק ומי שהיה לתושב ישראל לראשונה, בלא לפגוע בפטור הניתן להם מבחינה מהותית.

### **לסעיף 3**

#### **לפסקה (1)**

סעיף 175ב לפקודה מסדיר את משטר המס החל על חברת משלח יד זרה. לפי הכללים הקבועים בסעיף, תושב ישראל שיש לו הכנסה ממשלח יד או עבודה מחוץ לישראל, יהיה חייב במס במדינת ישראל, גם אם ההכנסה הופקה באמצעות חברת משלח יד זרה שהוא בעל שליטה בה. חברת משלח יד הזרה היא חבר בני אדם תושב חוץ שאמצעי השליטה בו מוחזקים בעיקרם (כמפורט להלן) בידי יחידים תושבי ישראל, שבעלי השליטה בו או קרוביהם המחזיקים ברוב אמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, ושאותו משלח יד הוא המקור למרבית הכנסתה או רווחיה של החברה. בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) לפקודה יראו את רווחיה ממשלח יד מיוחד של חברת משלח יד זרה, שמתקיימים לגביה התנאים שנקבעו בסעיף, כאילו חולקו לבעל השליטה בה כדיבידנד.

אחד התנאים הקבועים להיותה של חברה זרה, חברת משלח יד זרה הוא ש-75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל. בדומה לקבוע לגבי



חברה נשלטת זרה, גם לעניין חישוב שיעורי ההחזקה בחברת משלח יד זרה, לא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של מי שהפך לתושב ישראל כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור (ראו סעיף 175(א)(2)). מוצע להתאים את מודל המיסוי של מי שהפכו לתושבי ישראל שהינם בעלי מניות בחברת משלח יד זרה למודל המיסוי אשר יחול עליהם כבעלי מניות של חברה נשלטת זרה, וזאת כפי שפורט לעיל בדברי ההסבר לתיקון בסעיף 75(א)(1)(ד)(ב1).

יובהר, שלפי סעיף 175(ד)(4), אשר מוצע להשאיר כנוסחו הקיים, בעל מניות שהפך לתושב ישראל וזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א), יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.

## לפסקה (2)

בסעיפים קטנים 175(ב) ו-175(ג) נקבעו הכללים לחישוב הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה, שכן מדובר בחברה תושבת חוץ שאינה מגישה דוחות לרשויות המס במדינת ישראל. לפי הסעיפים האמורים, הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת חוץ תושבת מדינת גומלת, יחושבו לפי דיני המדינה הגומלת, בהתאמות שמופיעות בסעיף 175(ג).

אחת ההתאמות שמופיעה כיום בפסקה (ג) האמורה, היא שייכללו בהכנסתה של חברת החוץ דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המדינה הגומלת. הואיל וישנן הכנסות נוספות, מלבד דיבידנד או רווח הון, שנכללות כהכנסה חייבת בישראל אך פטורות ממס או שאינן הכנסה לפי דיני מדינות אמנה מסוימות, מוצע לקבוע שהכלל הקבוע בפסקה הזו יחול על כלל סוגי ההכנסה כאמור בהתאם לתכלית הוראות החקיקה שנועדה לטפל בהסטת רווחים מתושב ישראל לישות זרה אחרת. כלומר, בחישוב ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זרה שהיא חבר בני האדם תושב מדינה גומלת ייכללו גם על סוגי ההכנסות שהן פטורות ממס או שאינן נחשבות הכנסה לפי דיני המדינה הגומלת. כך לדוגמא, אם לחברת חוץ הפועלת במדינת אמנה יש הכנסות מחוץ לאותה מדינה, שאינם מוכרות כהכנסה באותה מדינה מכיוון שחל בה משטר מס טריטוריאלי, לצורך חישוב ההכנסה של חברת משלח היד הזרה בישראל, ייכללו בהכנסתה כלל הכנסותיה העולמיות.

התאמה נוספת המופיעה בפסקה (ג)(2) היא שסכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה מהסוגים המופיעים בפסקאות משנה (א) עד (ה) שבאותה פסקה, לא ינוכו מהכנסת חברת משלח היד הזרה לצורך הוראות הפרק, ובלבד שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים. בפסקאות (א) עד (ה) האמורות מופיעות סוגי הוצאות שמוכרות כהוצאה לפי דיני המס של מדינת האמנה על אף שלא שולמו בפועל (להלן – הוצאות רעיוניות). מכיוון שגם בכללי החשבונאות המקובלים ניתן להכיר בהוצאות רעיוניות מסוימות אשר לא מוצדק להכיר בהן כהוצאה לצורך מדידת ההכנסה של חברת משלח יד זרה, מוצע למחוק את ההפניה לכללי חשבונאות מקובלים. בהתאם לאמור, לפי המוצע, כל הוצאה רעיונית המפורטת בפסקאות (א) עד (ה) האמורות לא תוכר כהוצאה לצורך חישוב הכנסתה החייבת של חברת משלח היד הזרה, בין אם הייתה מוכרת כהוצאה לפי כללי חשבונות מקובלים ובין אם לאו.

יצוין, שלפי סעיף 75(א)(12), יחושבו גם סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי ההפסדים של חברה נשלטת זרה לפי אותם הוראות המפורטות לגבי חישוב הכנסתה של חברת משלח יד זרה. התיקון, על כן, ישפיע גם על אופן חישוב הרווחים, המס הזר וסכומי ההפסדים של חברה נשלטת זרה לפי סעיף 75(א) (ראו

גם הוראת סעיף 75ב(א)(1)(ב) סיפא).

#### **לסעיפים 4 ו-5**

מוצע לקבוע שתחילתו של חוק זה ב-1 בינואר של שנת המס הראשונה שלאחר שנת פרסומו, ושהוא יחול על הכנסות חבר בני אדם שיופקו מיום זה ואילך. יובהר שכלל זה יחול לרבות אם חבר בני האדם הוקם טרם מועד זה.

מוצע לקבוע כי התיקונים הנוגעים לתושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים יחולו רק לגבי החזקות שלהם מיום התחילה ואילך. כלומר, אם תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק החזיק בזכויות בחבר בני אדם לפני יום התחילה, יחול לגבי חישוב שיעורי החזקה באותו חבר בני אדם הדין שהיה לפני תיקונו. יובהר שמכיוון שחלק מהתיקונים הם תיקונים מבהירים, ייתכנו מקרים שבהם, גם לגבי קבוצה זו, הדין שיחול יהיה זהה לדין כפי שמובהר לאחר התיקון.