

### חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם, הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א ייוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל (ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב)..."

בהצעת החוק לתיקון 132 לפקודה נקבע לגבי תכלית הוספת הסעיף לפקודה, כדלקמן:

"מכירת נכס הון" היא אירוע מס המתרחש במועד המימוש, בעוד ההתעשרות מתרחשת לאורך זמן, במשך תקופת החזקת הנכס; מאחר שתושב ישראל חייב במס רווח הון על בסיס אישי, שינוי מקום התושבות עשוי להקנות למוכר פטור ממס רווח הון גם לגבי עליית הערך שהתרחשה בתקופה שבה החזיק את הנכס כשהוא תושב ישראל.

לפיכך מוצע לקבוע כי תושב ישראל ששינה את מקום תושבותו, יראו אותו כאילו מכר את נכסי ההון שלו בעת שינוי התושבות, אך גביית המס תידחה, לפי בחירת הנישום, עד מועד המימוש

### מיסוי בינלאומי: תהיות נוספות לגבי סעיף 100א לפקודה (מס הגירה) בעקבות פסק הדין בעניין קניג ופרויקט ה-BEPS

#### פתח דבר

סעיף 100א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), המעגן את מס ההגירה בפקודה, עומד במוקד רשומון זה. סעיף זה מאפשר ככלל למסות במס ריווחי הון בישראל, תושבי ישראל לשעבר, בגין מכירת נכסים, בישראל ומחוצה לה, שהיו ברשותם לפני מועד העזיבה. הסעיף עומד לכאורה בסתירה לרוב אמנות המס של ישראל ובתור שכך נראה, כי הוא עלול לגרום למצב בלתי נסבל של כפל מס עם מדינת התושבות החדשה של הנישום. כפי שנראה להלן, פסק הדין בעניין קניג (ע"מ 13-01-31489), אשר ניתן לאחרונה התייחס לסוגיות אלו וגם הדוח השישי של פרויקט ה-BEPS, מציע לתקן את אמנת המודל של ארגון ה-OECD על מנת למצוא פתרון לסוגיה.

### סעיף 100א לפקודה ("מס הגירה") – רקע ודברי

#### הסבר קצרים

במסגרת תיקון 132 לפקודה, הוסף מיום 1 בינואר 2003, סעיף 100א לפקודה, אשר קובע, כדלקמן: "100א (א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל. (ב) אדם

כלומר, ללא הסדרה מוקדמת של סוגית המס בין המדינות, סביר להניח, כי גם מדינת התושבות החדשה של היחיד תבקש להטיל מס על רווח ההון ממכירת הנכס, גם אם אותו יחיד היה תושב המדינה האחרת בחלק מהתקופה בה נצמח רווח ההון. פתרון אפשרי ניתן למצוא באמנות בילטרליות למניעת כפל מס והימנעות ממס.

### אמנות למניעת כפל מס ויחסי הגומלין בינן לבין סעיף 100א

ישראל חתומה על אמנות מס עם למעלה מ-50 מדינות שונות בעולם. תפקידן המרכזי של אמנות המס, הוא למנוע מצבים של כפל מס ומצבים של הימנעות ממס. סעיף 196 לפקודה קובע, כי הוראות אמנת המס גוברות על הוראות הדין הפנימי הישראלי.

במרבית אמנות המס של ישראל, כמו גם באמנת המודל של ארגון ה-OECD, נקבע, לעניין מכירה של נכס (אשר אינו מקרקעין או חברה שמחזיקה במקרקעין), כי מקום בו תושב מדינה אחת, מוכר בריווח מניות של חברה תושבת המדינה האחרת, אזי מדינת התושבות מקבלת זכות מיסוי בלעדית בגין מיסוי ריווח ההון. משמע, רווח זה יהיה כפוף למיסוי במדינת התושבות של מוכר המניות בלבד ופטור מחבות במס במדינת התושבות של החברה שמניותיה נמכרו (מדינת היעד).

במצב דברים זה נוצרת לכאורה התנגשות. מחד גיסא, הוראות אמנות המס לעניין רווחי הון קובעות, כי יוטל על הנישום מס במדינת התושבות בלבד.

**בפועל. סעיף זה חל רק לגבי נכסים מחוץ לישראל שכן גם תושב חוץ חייב במס לגבי מכירת נכסים בישראל.**

נראה אם כן, כי סעיף 100א לפקודה קובע, כי נישום תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, רואים אותו כאילו מכר את נכסיו (מכירה רעיונית) ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל. אירוע המס חל לכאורה ביום בו חדל הנישום להיות תושב ישראל, וככלל הנישום יחויב בתשלום המס לפי שווי השוק של הנכסים באותו המועד. סעיף 100א לפקודה, ממשיך וקובע חלופה נוספת המהווה את ברירת המחדל, לפיה נישום שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, רואים אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל. במועד מכירת הנכס, ישלם המוכר את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שחדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על "חלק הרווח החייב". דהיינו, במועד המכירה יתחייב המוכר במס ישראלי, רק בגין חלק רווח ההון שנצמח בתקופת תושבותו בישראל. לעניין זה יחול ייחוס ליניארי של הרווח על פני הזמן ממועד רכישת הנכס ועד מועד המכירה, כאשר רק על החלק המיוחס עד למועד ניתוק התושבות ישולם מס ישראלי. יתרת עליית ערך הנכס הנגזרת מהנוסחה תתחייב במס, ככל שתתחייב, במדינת התושבות החדשה.

מס הגירה בצורתיו השונות, מקובל במדינות רבות ובניהן ארצות הברית, קנדה וספרד.

אחת מן הבעיות המרכזיות שמס ההגירה מעורר הוא מצב של כפל מס עם מדינת התושבות החדשה.

בתחילת פסק הדין מנתח בית המשפט בראשות השופט קירש את סוגיית התושבות של היחיד על סמך מבחן מרכז החיים וקובע, כי היחיד היה לתושב ישראל רק בחלק משנות המס שהיו בדיון, אך לא במועד המכירה של המניות.

לאחר מכן, מתפנה בית המשפט לדון בנושא תחולת סעיף 100א במקרה הספציפי ובפרט ב"סוגיית ההתנגשות" (בלשון השופט) בין הוראות אמנת המס בין ישראל לארצות הברית לבין סעיף 100א לפקודה. בפסק הדין סוקר השופט קירש את הוראות סעיף 100א ומציג את בעיית כפל המס הנוצרת מקום בו שתי מדינות ממסות את אותו רווח הון – ישראל מכוח סעיף 100א (מס הגירה) וארה"ב מכוח סעיפי רווח ההון בדיני המס שלה, הקובעים כי מקור הכנסתו של רווח הון הינו מקום מדינת התושבות של הנישום. הבעיה מחמירה היות ובמקרה זה ככל הנראה לא יינתן זיכוי מס כנגד המס ששולם במדינה האחרת, שכן כל אחת מן המדינות קובעת לכאורה, כי רווח ההון נצמח בתחומה ולכן לה זכות המיסוי הראשונית. השופט קירש מציין בהקשר לכך, כי סעיף 15(1) לאמנה בין ישראל לארצות הברית, קובע במקרה זה זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות של היחיד, היא ארצות הברית ביום המכירה. לעניין זה מציין בית המשפט, כי במקרה של המערער אין כל חשש שעזיבתו את ישראל, טרם המכירה נעשתה משיקולי מס. כמו כן, מציין בית המשפט, כי נקודת המוצא של רשות המסים בפרשנותה לסעיף 100א, לפיה רק בעת עזיבת ישראל הופך הנישום לתושב

מאיך גיסא, סעיף 100א לפקודה מתיר כאמור לכאורה לרשות המסים בישראל לגבות מס בגין הרווח שנצמח בתקופת התושבות בישראל, גם לאחר ניתוק התושבות של הנישום, באם הנישום לא שילם מס הגירה במועד שבו חדל להיות תושב ישראל.

עולה השאלה, אפוא, האם מדינת ישראל יכולה להטיל מס יציאה בהתאם לסעיף 100א לפקודה, כאשר ישנו סעיף ספציפי באמנת מס עליה חתומה מדינת ישראל, המקנה זכות מיסוי בלעדית על רווחי הון למדינה הזרה.

במאמר מוסגר יצוין, כי בחלק קטן מן אמנות המס של ישראל, בעיקר החדשות בהן, ישנה הוראה ספציפית, אשר מאפשרת לישראל (ולמדינה הגומלת) בתנאים מסוימים להחיל מס עזיבה גם לאחר עזיבת הנישום את ישראל. ראו למשל באמנות המס עם קנדה, מלטה ודנמרק.

### פס"ד קניג (ע"מ 13-01-31489)

פסק-הדין בעניין קניג עוסק ברווח הון שנצמח למערער ממכירת מניות חברה אמריקאית שהחזיקה במלוא הון המניות של חברה ישראלית. פקיד השומה החזיק בעמדה, כי מכירה זו הייתה חייבת במס בישראל מכוח תושבותו הישראלית לצורכי מס של המערער בעת המכירה. לחילופין, טען פקיד השומה, כי ניתן לחייב את המכירה בישראל מתוקף הוראות סעיף 100א לפקודה, היות והמערער ניתוק את תושבותו לפני מכירת המניות.

הברית. הכל על מנת למנוע את הניצול לרעה של אמנות המס.

כפי שנראה להלן בנושא זה עוסק, בין היתר, הדוח השישי לתוכנית ה-BEPS (ובשמה המלא Base Erosion Profit Shifting). תוכנית ה-BEPS הינה תוכנית פעולה בת 15 צעדים (דוחות) של ארגון ה-OECD וה-G20, אשר נועדה להילחם בתופעה של שחיקת בסיס המס והטיית רווחים במישור המיסוי הבינלאומי.

### 6 Action ושאלת מיסי הגירה.

הדוח השישי של ה-BEPS נועד לטפל ב- Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, היינו לאתר ולטפל במצבים בהם מנוצלות אמנות מס לרעה. אחד מן הנושאים בהם עוסק הדוח, הינה מערכת היחסים בין אמנות מס לבין דיני הפנים של המדינות השונות, אשר נועדו למנוע התחמקות ממס, לרבות מס הגירה.

בהקשר לכך, הדוח מתייחס מפורשות לסוגיית ההתנגשות בין הדין המקומי לבין אמנת המס ולפוטנציאל כפל המס. לשם כך, הדוח מציע לתקן את דברי הפרשנות של אמנת המודל של ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), ולאמץ פתרון בדמות נוהל הסכמה הדדית בין המדינות. מטרת ההליך יהיה לאפשר קבלת זיכוי מס זר במדינת התושבות החדשה כנגד מס הגירה ששולם במדינה האחרת בגין הרווח שנצבר באותה מדינה עד מועד העזיבה. זאת למעט במצבים בהם למדינת

מדינת החוץ מופרכת במקרה שלפניו. המערער היה ככל הנראה גם תושב אמריקאי לצרכי מס בשנים שקדמו למכירה משום שהחזיק בגרין קארד.

למרות האמור בית המשפט נמנע מלהכריע ב-"סוגיית ההתנגשות", קרי האם הוראות אמנת המס גוברות על תחולת סעיף 100א לפקודה מהסיבות הבאות: ראשית, מהסיבה הפרוזאית, שהצדדים לא העלו טיעונים רציניים ומקיפים בסוגיה. שנית, הנישום לא הוכיח, כי הוא נחשב לתושב ארצות הברית לצרכי אמנת המס. שלישית, בית המשפט היה מוטרד מן העובדה שדוחות המס של המערער בארצות הברית, מראים לכאורה על דיווח חלקי בלבד של ריווח ההון בארצות הברית ובהתאם לא הוכחה בעיית כפל מס. לעניין זה מצוין השופט, כי "אמנם הפטור ממיסוי רווח הון המצוי בסעיף 5 לאמנה בין ישראל לבין ארה"ב אינו מותנה בתשלום מס במדינת מושבו של המוכר ולכאורה אף לא מותנה בדיווח על העסקה לשלטונות המס במדינת המושב. אולם דרישות תום הלב ונקיון הכפיים בכלל, והצורך למנוע ניצול לרעה של אמנות מס בפרט, עשויים לחייב את המסקנה כי אין מקום לשעות לטענת פטור המבוססת על הוראות האמנה אם הנישום לא קיים כראוי את חובות הדיווח במדינה השנייה."

אשר על כן, מחזיר בית המשפט את הדיווח לשלב ההשגה ומורה לצדדים לבחון את עצם זכאותו של המערער להיחשב כתושב אמריקאי לצרכי אמנת המס, ואת הדיווח שערך לשלטונות המס בארצות

100א לפקודה. גם הדוח השישי בפרויקט ה-BEPS מתייחס לבעיית כפל המס וקורא להסדרת הסוגיה, במסגרת עקרון ההסכמה ההדדית באמנות המס. הרי כי כן, המלצתנו היא שכל נישום אשר עומד לנתק את תושבות המס הישראלית שלו, יבחן בטרם עת את מצבת נכסיו בישראל ומחוצה לה על רקע מס ההגירה. ראינו, כי מס זה עלול לחול עליו גם שנים רבות לאחר שניתק את תושבות הישראלית. בכל מקרה, דומה, כי טרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה, הן במישור הדין הפנימי והן במישור פרשנות אמנת המודל של ה-OECD, לפחות ביחס למדינות החתומות עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס והימנעות ממס.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il). אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

התושבות החדשה היו מלכתחילה זכויות למיסות את רווח ההון שנצמח בתחומה. ספק בעיננו אם סעיף 100א לפקודה יעמוד בתנאים אלו, שכן ראינו מעלה מכאן, כי הסעיף אינו ממסה את הרווח שנצבר בישראל במועד העזיבה אלא מכמת את הרווח שימוסה בישראל בברירת המחדל לפי נוסחת ימים ליניארית. כך, בהחלט יכול להיות מצב, לפיו במישור הכלכלי לא נצמח כל רווח עד מועד העזיבה ועדיין לפי ברירת המחדל, ישראל תבקש למסות את הנישום במס ריווחי הון לפי השיטה הליניארית (ראו בהקשר אחר ע"א 8569/06).

#### סיכום ומסקנות

תם ולא נשלם. סוגית מס ההגירה בדמות סעיף 100א לפקודה, מעלה שאלות כבדות משקל של תושבות לצרכי מס, ניתוק תושבות לצרכי מס, התנגשות בין הדין המקומי לבין אמנת המס, וכפל מס. ראינו בהקשר לכך, כי מס ההגירה יוצר חשיפה לכפל מס לאחר שנישום מנתק את תושבותו ממדינה אחת ויוצר תושבות במדינה חדשה. בית המשפט בעניין קניג נמנע מלחרוץ עמדה בסוגית ההתנגשות בין הפקודה לבין אמנת המס הספציפית עם ארצות הברית, אך ניתן להסיק ממנו, כי הוראות אמנת המס יכולות לגבור על הוראות סעיף 100א לפקודה, כל עוד הנישום פועל בתום לב ומשלם מס במדינת התושבות החדשה. ניתן גם לטעון לדעתנו, כי אם אמנת המס הרלוונטית אינה מכילה התייחסות ספציפית למס ההגירה, הרי שיש להעדיף את הוראות אמנת המס על פני סעיף