

מבזקי מס קבוצת המסים

עדכון ממחלקת מיסוי בינלאומי



17 בינואר 2022

לקוחות וידידים נכבדים,

מבזק מס 04/2022 - אי-תחולת סעיף 97(ב3) לפקודה לעניין נכסים שחל עליהם סעיף 100א לפקודה

במסגרת דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי, שפורסם לאחרונה, הבהירה רשות המסים את עמדתה לעניין תחולתו של סעיף 97(ב3) לפקודה. על פי ההבהרה, הפטור הקבוע בסעיף לא יחול לעניין נכסים שרכשו נישומים בעודם תושבי ישראל. לעמדה זו של רשות המסים השלכות משמעותיות לעניין מיסוי רווחי הון של יזמים שחדלו להיות תושבי ישראל.

סעיף 89(ב)(3)(ג) לפקודה קובע, כי יראו רווח הון ממכירת מניה או זכות למניה בחברה תושבת ישראל כמופק בישראל. כתוצאה מכך, ככלל, רווח הון ממכירת מניות של חברה תושבת ישראל חייב במס בישראל, בין שהופק על ידי מי שהינם תושבי ישראל ובין שהופק על ידי מי שהינם תושבי חוץ. אלא שסעיפים 97(ב2) ו- 97(ב3) לפקודה קובעים כי, בהתקיים תנאים מסויימים, יהיו רווחי הון שהפיקו תושבי חוץ במכירת ניירות ערך של חברות ישראליות פטורים ממס בישראל, כאשר סעיף 97(ב2) לפקודה פוטר ממס רווחי הון שהפיקו תושבי חוץ ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, בעוד סעיף 97(ב3) לפקודה פוטר ממס רווחי הון שהפיקו תושבי חוץ ממכירת ניירות ערך של חברה תושבת ישראל שאינם נסחרים בבורסה.

על מנת למנוע מצבים של אי-תשלום מס רווח הון במקרים של ניתוק תושבות מס ישראלית, חוקקו בעבר הוראות בדבר "מס יציאה" (סעיף 100א לפקודה), הקובעות, ככלל, אירוע מס במועד ניתוק התושבות, במסגרתו יראו נכסים של אדם תושב ישראל שחלד להיות תושב ישראל כנמכרים. בנוסף, נקבע מנגנון משלים לדחיית מועד תשלום המס למועד מכירת הנכסים בפועל, כאשר החבות תהיה על בסיס היחס של תקופת ההחזקה בנכסים עד לניתוק התושבות למלוא תקופת הבעלות (להלן: "החישוב הליניארי").

עד לפרסום ההבהרה האמורה של רשות המסים, העמדה המקובלת הייתה שהוראות סעיף 97(ב3) לפקודה חלות גם לעניין מכירת ניירות ערך על ידי מי שחדלו להיות תושבי ישראל, בין שרכשו את ניירות הערך בעודם תושבי ישראל ובין שרכשו אותם לאחר ניתוק התושבות. לפיכך, ישראלים לשעבר שמימשו ניירות ערך בחברות ישראליות אותן רכשו בעודם תושבי ישראל, הצהירו ושילמו מס רווח הון רק בגין החלק היחסי מרווח ההון המתייחס לתקופה בה היו תושבי ישראל, בהתאם לחישוב הליניארי הקבוע בהוראות סעיף 100א לפקודה. בהתאם, רשות המסים אף הוציאה אישורים לנישומים על בסיס החישוב הליניארי האמור.

אלא שעל פי ההבהרה, עמדת רשות המסים היא כי תושב ישראל שהפך להיות תושב חוץ לא יהיה זכאי עוד לפטור הקבוע בסעיף 97(ב3) לפקודה לעניין מכירת ניירות ערך שרכש בעודו תושב ישראל, ותחת זאת, ככלל, יהיה רווח ההון שנצמח ממכירת נכסים אלה חייב במס מלא בישראל. חיוב על בסיס החישוב הליניארי יתבצע רק במקרה בו הפך הנישום להיות תושב מדינה איתה למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס, המגבילה את זכות המיסוי של מדינת ישראל לעניין רווחי הון שהופקו ממכירת ניירות ערך בחברה תושבת ישראל.

בהקשר זה, נבקש להדגיש כי הוראות אמנת המס בין ישראל לארה"ב (אליה עוברים יזמים ישראלים רבים) קובעות, כי לישראל שמורה הזכות למסות רווח הון שנוצר לתושב מס אמריקאי במכירת מניות של חברה ישראלית, אם החזקותיו במניות החברה הישראלית מקנות לו 10% או יותר מכוח ההצבעה בחברה. כפועל יוצא, יזמים בעלי מניות בחברה ישראלית שעברו לארה"ב, ובמועד מימוש מניותיהם מחזיקים 10% או יותר ממניות החברה, יהיו חייבים בתשלום מס מלא בישראל במועד מכירת המניות (ולא על בסיס החישוב הליניארי), אשר יתכן ולא יהיה בר זיכוי כנגד חבות המס בארה"ב ועלול להוביל למצבים של כפל מס. תוצאה דומה תתרחש גם בעניינו של מי שהפך להיות תושב מדינה איתה אין לישראל אמנת מס או תושב מדינה גומלת אחרת, שהאמנה איתה מותירה לישראל את הזכות למסות רווחי הון שנוצרו ממכירת מניותיהן של חברות ישראליות.

עוד יצוין, כי במסגרת דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי, מוקדש פרק שלם לנושא של תיקון סעיף 100א לפקודה.

לאור האמור, מומלץ ליזמים ישראלים, אשר עברו או מתכננים לעבור לארה"ב (או למדינות אחרות), לבחון את חבויות המס הכוללות שלהם, על מנת שיוכלו לתכנן את צעדיהם בהתאם, ולהימנע, ככל הניתן, מתשלום מס עודף.

מחלקת מיסוי בינלאומי בקבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים.

ורד קירשנר, שותפת מיסוי בינלאומי, בדוא"ל Vered.Kirshner@pwc.com, טל. 03-7954675
רון מזוריק, דירקטור במחלקת מיסוי בינלאומי, בדוא"ל Ron.Mazurik@pwc.com, טל. 03-7954471

בברכה,

PwC Israel

פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת PwC, השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינם מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חובת זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל דק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.