מס יציאה – חידוש מהפכני בדרך חישובו

אנו נמצאים בפתחה של תקופת סיום שנת הלימודים, הן של התלמידים והן של הסטודנטים, ויציאתם לחופשת הקיץ. תקופה זו מנוצלת ע"י אנשים לביצוע מעבר של מקום מגורים. יש המעתיקים מקום מגוריהם אך נותרים באותו מקום ישוב, יש המעתיקים את מקום מושבם לעיר אחרת, ויש את אלו החוצים גבולות עוזבים את ישראל, משנים "תושבותם" וקובעים מושבם מעבר לים.

לגבי האחרונים כדאי לדעת ולידע, כי מעבר תושבות שכזה, מישראל למדינה אחרת טומן בחובו גם היבטי מס שיש לקחתם בחשבון ולהתנהל בהתאם. ובמה דברים אמורים?

בפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") חוקק סעיף **100**א' וכותרתו: "אדם שחדל להיות תושב ישראל" והוא מכונה – "מס יציאה" או "מס הגירה". המשמעות שלו היא שאדם המנתק תושבותו מישראל רואים אותו כאילו יום לפני ניתוק תושבותו – מכר את כל נכסיו ואם נצמח רווח, הוא חייב במס בישראל.

לאחרונה, סוגיית החיוב במס יציאה נדונה בהרחבה על-ידי כבוד השופטת סרוסי בעניינו של דוד קניג (ע"מ 13807-01-17, דוד קניג נ' פ"ש ת"א 3, ניתן ב- 1/5/18) (להלן: "פרשת קניג"). כבוד השופטת סרוסי בחנה את מכלול הסוגיות לגבי החיוב במס היציאה לרבות הוראות הדין הפנימי מול הוראות האמנה למניעת כפל מס.

מדובר בפסק דין ארוך ומפורט אשר מתווה את הדרכים שיש לבחון ולפעול כדי להגיע למסקנה האם וכיצד יש למסות נכסים שנמכרו לאחר אירוע ניתוק התושבות.

(יובהר, כי במאמרי זה, בחרתי להתמקד בכמה סוגיות מרכזיות שנראות לי חשובות מתוך פסק הדין, אך אני ממליץ לקרוא אותו בעיון, לשים לב לאופן ניתוח הסוגיות והדרכים ליישום).

הָעוּבְדוֹתְ

1. מר קניג (להלן: "המערער") רכש במהלך **11/1999** **7.2%** מהון

מניותיה של חברה אמריקאית (להלן: "החברה הנמכרת") אשר החזיקה במלוא מניותיה של חברה תושבת ישראל (להלן: "חברת הבת הישראלית").

2. במהלך 8/2007 מכר המערער את כל מניותיו בחברה הנמכרת תמורת כ-800,000 דולר, כאשר הוסכם שכל התמורה שקיבל נבעה משוויה של חברת הבת הישראלית.
3. לא היתה מחלוקת כי סיווג התמורה מהמכירה מהווה "רווח הון".
4. בפסק דין קודם, נפסק כי המערער חדל להיות "תושב ישראל" החל מתאריך – 24/5/2005
5. לאור זאת, בעת שמכר את מניותיו היה "תושב חוץ" (ארה"ב) ולכן חיובו במס בישראל יכול להיעשות רק מכח סעיף 100א' לפקודה.
6. המערער טען, כי לאור העובדה שהינו תושב חוץ זכות המיסוי היחידה נתונה לארה"ב לפי הוראות סעיף 15(1) לאמנה למניעת כפל מס (להלן: "האמנה"), תוך מתן פטור ממס בישראל.

הסוגיות שבמחלוקת

כבוד השופטת מסבירה כי בערעור זה מתעוררות כמה שאלות כבדות משקל:

1. ראשית, יש לבחון השאלה, האם קיים מקור חיוב בדין הפנימי בישראל מכוחו ניתן לחייב את המערער במס בגין מכירת המניות? הבחינה תכלול הן את הוראת סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה והן את הוראות סעיף 100א' לפקודה.
2. אם המסקנה תהיה שישראל זכאית למסות את רווח ההון שנצמח, תצטרך להיבחן השאלה: האם זכות המיסוי של ישראל נדחית מפני הוראות האמנה.
3. לבסוף, בהנחה שהמערער זכאי להגנת האמנה, ומתקיימים התנאים להחלת הוראות סעיף 100א' לפקודה, האם כטענת המערער – הוראות הפקודה מתנגשות עם הוראות האמנה ולכן נסוגות ממנה?

ניתוח הסוגיות שבמחלוקת

- הדין הפנימי בישראל – סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה

1. סעיף 89 לפקודה מתאר המצבים בהם רווח ההון יחויב במס בישראל. כבוד השופטת מצטטת את הוראות סעיף 89(ב)(3) הקשורות לסוגיה הנדונה:

> “(ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;
> (ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל – לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.”

נובע מכך, שרואים ברווח הון כ”מופק בישראל” אם הנכס הנמכר נמצא בישראל, גם אם המוכר אינו תושב ישראל במועד הפקתו. לדוגמא: מכירת מניות של חברה ישראלית על ידי תושב חוץ, מה שמכונה – “זכות מיסוי על בסיס טריטוריאלי”.

סעיף קטן (ד) קובע, כי גם מכירת מניות בחברה זרה עשויה להצמיח רווח הון שיראו בו כמופק בישראל, וזאת כאשר עיקר שוויה החברה הזרה נובע מ”רכוש הנמצא בישראל”, לדוגמא: מכירת מניות בחברה זרה המחזיקה בחברה ישראלית המהווה את עיקר שוויה, ובלבד שרווח ההון יחושב רק בגין התמורה המיוחסת לרכוש המצוי בישראל.

2. במקרה הנדון, הוסכם כי עיקר שוויה של החברה הנמכרת נבע מחברת הבת הישראלית, לכן לאור הוראות הסעיף האמור, על פי הדין הפנימי, לישראל הזכאות למסות רווח ההון “על בסיס טריטוריאלי”, גם אם המערער הינו “תושב חוץ”.

- הדין הפנימי בישראל – סעיף 100א' לפקודה

3. סעיף 100א' לפקודה נועד לתת מענה למצב בו “תושב ישראל” מכר נכס לאחר שהפך להיות “תושב חוץ” וכדי למנוע מצב בו תישלל הזכות מישראל למסותו בגין עליית ערכו של הנכס בעת היותו “תושב ישראל”.
4. ראוי לציין, כי סעיף 100א' למעשה מהווה חריג לכלל הקובע ש- מיסוי עליית הערך יעשה רק בעת המימוש. בהתאם להוראות הסעיף, רואים בנכס כנמכר ביום שקדם ליום בו חדל האדם להיות “תושב ישראל”.
5. המחוקק קובע כי “אירוע המס” מתרחש כאמור ביום שקדם ליום בו חדל האדם להיות “תושב ישראל” ואולם – כל עוד האדם לא ביקש אחרת, תשלום המס נדחה עד למועד בו האדם יממש את הנכס.
6. אם וכאשר האדם בוחר שלא לשלם את המס עת הפך ל”תושב חוץ”, אזי ביום המכירה יעשה חישוב רווח ההון, וחלק רווח ההון הריאלי החייב במס בישראל יחושב באמצעות נוסחה לינארית המבוססת על יחס תקופת ההחזקה בנכס לפני ואחרי השינוי בתושבות.
7. כבוד השופטת מגיעה למסקנה, כי במקרה הנדון מתקיימים יסודות סעיף 100א' לפקודה, כאשר המערער החזיק במניות הנמכרות כאשר היה “תושב ישראל”, הוא ניתק תושבותו ולאחר מכן מכר את מניותיו.
8. לאחר ניתוח זה, כבוד השופטת פונה לבחון האם כטענת המערער סעיף 100א' לפקודה עומד בסתירה לאמנה.

- סוגיית התנגשות בין סעיף 100א' לפקודה לבין האמנה

9. ההסבר העיקרי לכך שהאמנה אינה מונעת את הפעלתו של סעיף 100א' היא עצם העובדה שאירוע המס הרעיוני חל ביום שלפני היום בו חדל האדם להיות “תושב ישראל”. ובמועד הזה, אין ספק שלישראל נתונה זכות המיסוי – הן לפי הדין הפנימי והן לפי הוראות האמנה.
10. שהרי הרעיון והתכלית של חקיקת מס היציאה, הינו לאפשר לישראל להטיל מס על עליית הערך שנצברה על הנכס בתקופה בה המערער היה תושב ישראל, כאשר מועד אירוע המס חל עוד בטרם חל דין האמנה והפטור הניתן מכוחה.
11. לאור האמור לעיל, כבוד השופטת אינה רואה התנגשות בין הסעיף לבין הוראות האמנה (יוער, כי היא אף סוקרת טיעונים נוספים

התומכים במסקנתה , כי האמנה אינה מונעת את הטלת מס היציאה ,
אך לא מצאתי לנכון לפרטם בסקירה זו).

פסק הדין

כבוד השופטת מגיעה למסקנה כי לישראל אכן עומדת זכות המיסוי בהתאם להוראות סעיף 100א' לפקודה והערעור נדחה .

סיכום , ניתוח ויישום

1 – יש לדעת וליידע , כי בעת ניתוק תושבות מישראל – יש מס יציאה .

2 – אירוע המס מתרחש עם ניתוק התושבות , המס יכול להיות משולם בעת מכירת הנכס .

3 – אם המס המגיע לא שולם ביציאה – "מוחזק על ידי המחוקק כאילו ביקש לשלם את המס במועד המימוש בהתאם לנוסחה הליניארית , אף אם לא הגיש בקשה מפורשת לכך ".

4 – אם בעת ניתוק התושבות שווי הנכס אפסי , או שישנה התכנות לעלייה בשוויו ומעוניינים להסיט הרווח למדינת התושבות החדשה – שווה לשקול לשלם את מס היציאה עם ניתוק התושבות .

5 – יתכן ויהיו מצבים בהם יתאפשר לסטות מהחישוב הלינארי . למשל: כאשר יוכח שכל הרווח נצמח בתקופה שהאדם כבר היה "תושב חוץ " – "מקום בו ייחוס הרווח לפי החישוב הליניארי עלול לגרום לפגיעה קשה בעקרון של גביית מס אמת ".

6 – כתמיד , סוף מעשה במחשבה תחילה , כיועצים ו /או כמלווים את העסקאות , עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות , כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות .

