

7. אירוע מס רעיוני בעקבות ביצוע רלוקיישן - Relocation - שינוי מקום מושב

7.1 מבוא

באופן משלים למעבר לשינוי שיטת המס והמעבר לשיטה הפרסונלית, במסגרת הרפורמה הוסף לפקודה סעיף 100א. סעיף זה קובע הוראה היוצרת אירוע מס רעיוני ביחס לרווחי הון בעקבות שינוי מקום מושב ("רלוקיישן" - Relocation) של יחיד או תאגיד, תושב ישראל, למדינה אחרת.

שיטת מיסוי פרסונלית איננה גוררת עמה בהכרח מס יציאה כדוגמת זה הנקבע בסעיף 100א. בהיעדר הוראת סעיף 100א תושבי ישראל יכלו לבצע תכנון מס פשוט למדי וליהנות מפטור ממס בישראל על מכירת נכסים באמצעות שינוי מושב טרם מכירת הנכסים.

בפרק זה נסקור את הוראת סעיף 100א ונעמוד על השלכותיו תוך הבאת דוגמאות. במסגרת זו נפנה גם לדין במדינות אחרות בהן קיימת הוראה דומה.

7.2 נוסח סעיף 100א לפקודת מס הכנסה

סעיף 100א לפקודת מס הכנסה 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 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 יוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.

(ג) על-אף האמור בסעיף קטן (ב), הייתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על-פי הוראות סעיף קטן (ב).

(ד) לעניין סעיף זה -

"חלק הרווח החייב" - רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו;

"מימוש" - מכירת הנכס בפועל;

"נכס" - לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.

(ה) שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס ולעניין הגשת דוחות.

7.3 ההסבר המהותי לאירוע המס³⁴¹

³⁴¹ כפי שנאמר, וכפי שיוסבר בהמשך, אירוע המס רלוונטי רק לנכסים בחו"ל ולא לגבי נכסים בישראל. זאת הואיל ובהתאם לסעיף 89(ב)2 רווח הון מנכסים בישראל חב במס בישראל ללא תלות בתושבותו של מפיק ההכנסה. מקורו ההיסטורי של אירוע המס

בעת מכירת נכס הון, אירוע המס מתרחש במועד מכירת הנכס. ההתעשרות הנובעת מתמורת המכר מתרחשת לעומת זאת לאורך זמן, במשך תקופת אחזקת הנכס והבעלות בו. מאחר שתושב ישראל חייב במס רווח הון על בסיס אישי, דהיינו: הן על מכירת נכסים הנמצאים בישראל והן על כאלו הנמצאים בחו"ל, מכירת הנכס לאחר שינוי מקום המושב עשויה להקנות לו פטור ממס רווח הון בישראל גם לגבי עליית הערך, שהתרחשה בתקופה שבה החזיק את הנכס כשהוא תושב ישראל.

7.4 שינוי מושב כתכנון מס עד הרפורמה

עד הרפורמה, תושב ישראל יכול היה ליהנות מפטור ממס על מכירת נכסים באמצעות שינוי מושב לפני מכירתם: קרי, על-ידי ביצוע **Relocation**. כלומר - להגר למדינה אחרת, ולמכור את נכסיו בפטור ממס מלא בישראל. אם הנכסים נמצאו בישראל, נדרש היה כי יהפוך תושב מדינת אמנה הפוטרת ממס נכסים מסוג זה במכירה על-ידי תושב המדינה הזרה. אם דובר בנכסים מחוץ לישראל, כל שנדרש היה, בנוסף לשינוי התושבות, שהם לא יהוו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל. לא נדרשת תושבות במדינת אמנה, כדי ליהנות מפטור ממס בישראל³⁴².

כך, לדוגמה, לגבי חברה שהואגדה בחו"ל ולא נרשמה בישראל³⁴³, אך נחשבה עדיין כתושבת ישראל משום שהניהול והשליטה על עסקיה הופעלו מישראל³⁴⁴. חברה זו יכלה להעביר את הניהול והשליטה בה למדינה אחרת ולמכור את נכסיה בפטור ממס בישראל. כשרצתה, יכלה ככלל לחזור ולהיות תושבת ישראל על מנת ליהנות מוויסות הכנסות והוצאות וכו', לפי העניין. וכך גם לגבי יחיד. יחיד שנחשב תושב ישראל, יכל להגר

³⁴² הני"ל בישראל הינו בהצעת גרי אגרון, לשעבר סגן נציב מ"ה, מטעם דורון לוי, אז נציב מ"ה, בזמן ממשלת ביבי נתניהו, שהובאה אז לדיון ציבורי, והרעיון שבה היה למנוע תכנוני מס שהיו מקובלים אז.

³⁴³ בעניין זה ראו הוראת סעיף 89 לפקודה ערב תיקונו: "ראו ריווח הון כאילו נצמח או הופק בישראל, בין שהמכירה נעשתה בישראל ובין שנעשתה מחוץ לישראל, אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר הוא תושב ישראל....
 (2) המוכר הוא תושב חוץ והנכס נמצא בישראל, או שהנכס נמצא מחוץ לישראל והוא זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס הנמצא בישראל."

³⁴³ לפני תיקון 132 הדוגמה הייתה אפשרית בדיוק גם לגבי חברה שהואגדה בישראל.

³⁴⁴ ראו דיונו לעיל בנושא הגדרת תושבות של חבר בני אדם לעיל, פסקה 5.1.

למדינה זרה למשך תקופת מה³⁴⁵, למכור משם את נכסיו בפטור ממס בישראל, ואח"כ, באם רצה, יכל לחזור מיד לישראל.

7.5 לאחר הרפורמה, "מס שינוי מושב": נעילת עליית הערך

שהתרחשה בעת היות המוכר תושב ישראל

הרפורמה יוצרת, אפוא, מהפכה של ממש. מטרת הרפורמה אינה אלא לנעול את רווח ההון שנוצר בעקבות עליית הערך, שהתרחשה בתקופה שבה החזיק המוכר את הנכס עת שהיה תושב ישראל. מטרה זו הוגשמה על-ידי קביעת פיקציה סטטוטורית, שעניינה במיסוי רווחים רעיוניים.

על-פי פיקציה זו, שתכנס לתוקף החל מיום 1.1.2003, תושב ישראל שמשנה את מקום מושבו והופך לתושב חוץ, רואים אותו - ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל, כאילו מכר את נכסיו, לרבות האופציות או המניות שהוענקו לו במסגרת סעיף 3(ט) או סעיף 102 לפקודה.

פיקציה זו ידועה בכינויה הלועזי - "Departure Tax" ("מס עזיבה") או "Exit Tax" ("מס יציאה"). אך דומה כי כינוי זה איננו מדויק. אירוע המס הינו בעת שינוי מקום מושב. מועד זה יכול להיות לעיתים מספר שנים לאחר עזיבתו של פלוני את מדינת ישראל. על-פי גישת נציבות המס, על מנת שיחיד יחשב תושב זר ללא אמנה נדרשות לפחות 4 שנים, ולמדינה עם אמנה, לפחות שנה אחת. אלו מבחנים פרקטיים פרגמטיים שיבדקו בדרך כלל עם חזרתו של היחיד לישראל. קרי, הבחינה תיעשה בדיעבד.

7.6 מבט השוואתי לדין במדינות אחרות

³⁴⁵ על-פי הדין הפנימי וגישת נציבות המס, על מנת שיחיד יחשב תושב זר ללא אמנה - נדרשות לפחות 4 שנים, ולמדינה עם אמנה - לפחות שנה אחת. אלו מבחנים פרקטיים, פרגמטיים, שיבדקו דרך-כלל עם חזרתו של היחיד לישראל. קרי, בחינה בדיעבד.

נבהיר כי הסעיף איננו חל על נכסים שאף לאחר שינוי המושב ייוותרו חייבי מס במכירתם בידי פלוני. קרי: נכסים שלו בישראל שמכירתם אינה פטורה מכוח היותו תושב חוץ. או מכוח אמנות המס.

פיקציה דומה לזו של סעיף 100א לפקודה מצויה בדין הפנימי של מדינות נוספות המטילות מס על בסיס פרסונלי³⁴⁶. בדומה לישראל, בבלגיה, אנגליה, אוסטרליה, הולנד וקנדה חלה פיקציה זו על כל סוגי נכסי ההון: General exit taxes. מדינות אחרות - דוגמת גרמניה, ארה"ב, אוסטריה, דנמרק, ניו-זילנד וצרפת - מטילות מס זה רק על נכסים מסוימים, כגון החזקה בשיעורים מהותיים בחברה - Limited exit taxes.

בשונה מכך, במדינות רבות מתעלמים מהגירה ולא רואים בה משום אירוע מס כלל. כך הוא הדבר, לדוגמה, בארגנטינה, ברזיל, הונגריה, הודו, אינדונזיה, יפן, קוריאה, מקסיקו, שווייץ, איטליה, ספרד ופינלנד. חלק מהמדינות לא גובות מס זה מכיוון שאינן ממסות רווחי הון כלל או מכיוון שאינן ממסות על בסיס פרסונלי.

7.7 מועד תשלום המס

7.7.1 נוסח סעיף 100א(ב)

סעיף 100א(ב) לפקודה קובע כדלקמן:

"אדם 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

³⁴⁶ ראו:

International Fiscal Association, "The tax treatment of transfer of residence by individuals" LXXVIIIb CDFI (Kluwer, The Netherlands, 2002) (General Reporters: L. de Broe, K. Malmer; National Reporters of Israel: Shosh Shacham, Michael Bricker).

(להלן: כנס IFA 2002).

הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א יוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל".

7.7.2 שתי חלופות מיסוי: בשינוי מושב (לפי שווי), או במכירה (רווח)

יחסי לתקופה)³⁴⁷

משמע, לפי סעיף 100א לפקודה אדם רשאי לבחור בין שתי חלופות מיסוי:

- (1) לשלם את המס במועד שבו הוא חדל להיות תושב ישראל. זאת הואיל וחזקת המכירה מביאה בעקבותיה חובת תשלום מס רווח הון³⁴⁸ וכן חובת דיווח ותשלום מקדמה³⁴⁹. חלופה זו תהיה חלופת תכנון מס לאור האפשרויות התכנוניות הגלומות בה. מעבר לכך, לא נראה לנו כי יש מי שיבחר בחלופה זו, לאור האפשרות לדחיית מס ללא קנסות או כל סנקציה עד למימוש בפועל, תוך כדי הפחתה יחסית במס, אם לא היה כל שינוי בשווי מהעזיבה עד למכירה.
 - (2) לשלם את המס במועד שבו מימש את הנכס, דהיינו במועד מכירת הנכס, על החלק היחסי של הרווח בהתאם ליחס התקופות, בישראל ובחור³⁵⁰. הווה אומר: החלופה השנייה היא בבחינת ברירת המחדל. כלומר, אם האדם לא שילם את המס לפי החלופה הראשונה - חלופת המועד שבו חדל להיות תושב ישראל - יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מכירת הנכס בפועל³⁵¹.
- במועד המימוש יידרש אותו אדם לשלם מס על "חלק הרווח החייב", הנמדד כיחס תקופת ההחזקה בעת היותו תושב ליחס ההחזקה כולה. לאמור, מועד גביית המס יידחה, לפי בחירת התושב לשעבר, עד למועד

³⁴⁷ פרקטית רוב הנישומים יבחרו בדחיית מס למכירה בפועל בעתיד, ולא יבחרו בתשלום מס לפי שווי בעת שינוי מושבם לחו"ל. גם לא ניתן לאתר מתי בדיוק שונה מקום מושב פלוני לחו"ל.

³⁴⁸ סעיף 89 לפקודה.

³⁴⁹ סעיף 91 לפקודה.

³⁵⁰ הכותרת מטעה. החלוקה איננה לפי שווי יחסי כי אם לפי משך זמן יחסי. ראו על כך להלן.

³⁵¹ זו, לדעתנו, הינה דרך המלך בה ילכו רוב הישראלים, אם לא כולם, במקרה שיעזבו את מדינת ישראל.

המימוש בפועל. הפרשי הצמדה וריבית לא יעברו את המס על חלק הרווח החייב³⁵². דיבידנד שיחולק בתקופת הביניים לא יחויב במס בישראל, שכן נצמח בחו"ל בידי תושב חו"ל³⁵³.

7.8 "חלק הרווח החייב"

המונח "חלק הרווח החייב" מוגדר בסעיף 100א(ד) כך:

"חלק הרווח החייב" - רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל

בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב

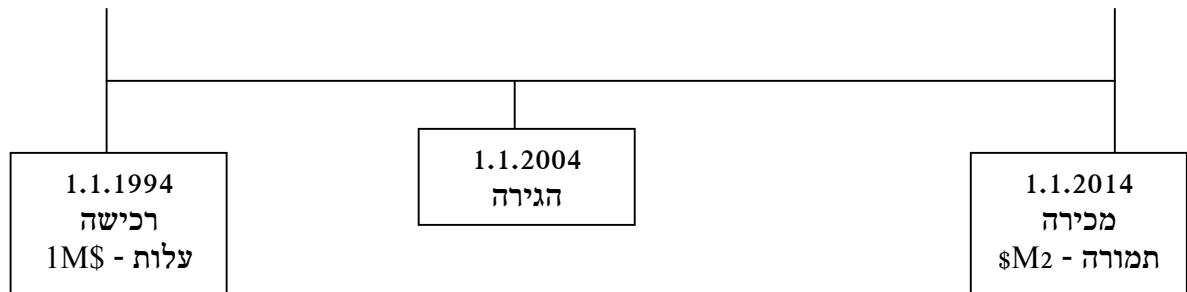
ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו"

במועד המימוש יידרש אותו אדם לשלם מס על "חלק הרווח החייב". חלק זה נמדד לפי היחס שבין תקופת החזקת הנכס בעת היות הנישום תושב ישראל ובין תקופת ההחזקה כולה. דהיינו, רווח ההון הריאלי במועד מכירת הנכס, כשהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל הנישום להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו. החלק החייב איננו כולל דיבידנד שחולק קודם למכירה. לכן, דיבידנד שיחולק בתקופת הביניים לא יחויב במס בישראל, שכן נצמח בחו"ל בידי תושב חו"ל.

לדוגמה: פלוני רכש מקרקעין בחו"ל ב-1.1.1994 במיליון דולר. אותו פלוני חדל להיות תושב ישראל ב-1.1.2004. פלוני מכר את המקרקעין האמורים ב-1.1.2014 בשני מיליון דולר, היינו ברווח ריאלי של 1 מיליון דולר.

³⁵² ראו את נוסח סעיף 100א(ב) המצוטט לעיל.

³⁵³ ציינו כי תחולת הסעיף רק על נכסים בחו"ל (מניות חברה זרה, לדוגמה) ולאחר שהפך תושב ישראל לתושב חו"ל, הרי על-פי סעיף 4 לפקודה מקור הכנסת דיבידנד הוא בחו"ל ואיננה חייבת מס לפי סעיפים 2 או 100א לפקודה.



הרווח החייב במס בישראל יהא 0.5 מיליון דולר = 1 מיליון דולר - 10 שנים / 20 שנה.

במילים אחרות, נעשה כאן ניסיון להקדים את אירוע המס ליום קודם לשינוי מושב, על מנת למנוע פטור מהמס מכוח אמנות מס או מכוח אי תחולת המיסוי הפרסונלי. עם זאת, מועד גביית המס נדחה עד למועד המימוש בפועל. אין כל סנקציה על הדחייה והיא עוברת ללא כל תשלום נוסף על המס היחסי בעתיד בעת המכירה. המס יחושב לפי יום המכירה בפועל, ללא כל קנסות וריבית. הפרשי הצמדה וריבית יחושבו אפוא על בסיס סכום המס החל על חלק הרווח החייב. בדרך זו ילכו ככל הנראה רוב הישראלים שיעזבו את מדינת ישראל.

7.9 היעדר אירוע מס לגבי נכסים החייבים במס בישראל

במועד המימוש³⁵⁴

7.9.1 נוסח סעיף 100א(ג)

סעיף 100א(ג) לפקודה קובע כדלקמן:

³⁵⁴ הכוונה לנכסים שיהיו חייבי מס גם לאחר שינוי מושב פלוני, ועל-כן אין טעם להחיל לגביהם חוקת סעיף 100א היוצרת מכירה רעיונית. לגבי נכסים אלו גם אין סכנה כי יהיו פטורים ממש מכוח אמנת מס כלשהי.

"על-אף האמור בסעיף קטן (ב), הייתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על-פי הוראות סעיף קטן (ב)."

מקום שבו מכירת הנכס ממילא חייבת בתשלום מס בישראל³⁵⁵ במועד המימוש, הרי אז ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש במקום המס על-פי האמור לעיל. מקרה זה מתקיים כאשר מדובר ברווח הון, שמקום המקור הגיאוגרפי שלו נמצא בישראל ואמנת המס הרלוונטית, אם אכן קיימת כזו, אינה מונעת מישראל מלהטיל את מיסיה ללא כל הגבלה.

7.9.2 שלוש תחולות אפשריות

לסעיף קטן 100א(ג) שלוש תחולות אפשריות:

- א. תחולה השוללת את סעיף 100א כולו.
- ב. תחולה המחמירה את נטל המס.
- ג. תחולה המקלה את נטל המס.

7.9.3 תחולה השוללת את סעיף 100א כולו

כך, למשל, יהיו פני הדברים מקרה שאדם, שחדל להיות תושב ישראל, מוכר מקרקעין הנמצאים בישראל או מניה או זכות למניה בחברה תושבת ישראל³⁵⁶. במצב כזה, כל הרווח יהיה חייב במס בישראל, דהיינו - הן זה

³⁵⁵ זכות בעקיפין לנכס בישראל הנמצאת בחו"ל חייבת במס גם בידי תושב חוץ. לפיכך, לכאורה, הסעיף לא חל לגביה, אך בפועל יחולו לגביה פטורי המס באמנות המס. הדבר פותח עדיין פתח לתכנוני מס מעניינים ויצירתיים. על כך בהזדמנות אחרת.

³⁵⁶ ציינו לעיל כי ייתכן שבעת העזיבה לא יחול סעיף 100א, אך למרות זאת בעת המכירה ייחנה מי שעזב והפך תושב מדינת חוץ לפטור ממס מכוח אמנת מס.

שנצמח עד ליום שהוא חדל להיות תושב ישראל והן זה שנצמח בין מועד זה למועד המימוש³⁵⁷. השינוי במקום המושב איננו מפקיע את תחולת הפקודה ולא ייצור אירוע מס רעיוני כאמור. משמע, חבות המס בישראל ממשיכה להתקיים, בכפוף לחריגים דלעיל (בעיקר בכפוף להיעדרה של הקלה מכוח אמנת מס), אף כאשר הנישום הפך תושב חוץ. במילים אחרות, סעיף 100א(ג) שולל תחולת שינוי מושב כאירוע מס במקרה זה.

7.9.4 החמרת נטל המס

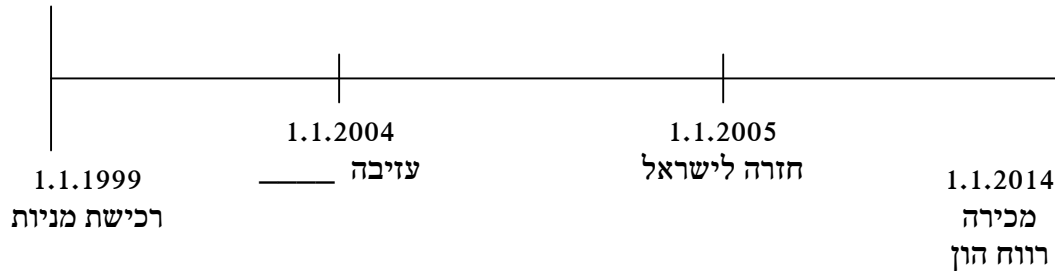
מה דין ישראלי שהפך תושב חוץ, וחזר לישראל? מה הדין במצב זה בהינתן שהרווח הנוצר, לאחר שאותו אדם הפך לתושב חוץ, פטור ממס בישראל מכוח אמנת מס?

טול לדוגמה מקרה בו העובדות הן כדלקמן:

עובדות

1. בתאריך 01/01/1999 טל, תושב ישראל, רכש מניות בחברה תושבת ישראל.
2. בתאריך 01/01/2004 טל עזב את ישראל והפך להיות תושב הונגריה (נניח כי אף רשויות המס רואות בו תושב חוץ החל מיום העזיבה).
3. בתאריך 01/01/2005 טל חזר לישראל והפך לתושב ישראל.
4. אחרי שהפך מתושב הונגריה לתושב ישראל, מכר טל את כל מניותיו בחברה הישראלית.

³⁵⁷ כאמור, אמנות המס מסייגות במקרים אלו את המיסוי לגבי נכסים בחו"ל בלבד, וגם זאת בחריגים מסוימים. מניות בחו"ל שכרגיל חייבות מס בישראל, כדוגמת זכות בעקיפין בחברה בעלת נכסים בישראל, או איגודי מקרקעין בחו"ל בעלי קרקע בישראל.

ניתוח:

1. טל יהא פטור ממס בישראל מכוח האמנה בין ישראל להונגריה. אף-על-פי-כן, הרווח שנצמח עד לשינוי התושבות הראשון וההגירה להונגריה חייב במס בישראל על-פי סעיף 100א לפקודה.
2. במקרה זה, אילו טל היה נותר תושב הונגריה, היה חל סעיף 100א. עתה, עם חזרתו לישראל, לכאורה יחוב במס על כל רווח ההון, מבלי שיהיה זכאי לחלק הפטור בעת היותו תושב הונגריה.
3. קרי, קיימת כאן הרעה בחישוב המס של הנישום, לפי כללי המס הרגילים לעומת המס שהיה חל אם היה נותר תושב הונגריה. עם זאת, אם היינו משנים את נתוני הדוגמה כך שטל היה נותר 3 שנים תושב הונגריה, ייתכן שלגבי נכסים בחו"ל, שנרכשו לאחר עזיבתו את ישראל, כדוגמת הקצאת מניות באיגוד מקרקעין זר בעל קרקע בישראל, הוא היה זוכה להטבות מס.

7.9.5 הקלה במס החל על תושב חוזר

סעיף 100ג מאפשר הקלה במס לגבי תושב חוזר. קרי: תושב שחזר אחרי 3 שנות תושבות זרה. לגבי תושב כזה יחולו עקרונות חישוב מס לפי סעיף 97, עליהן נעמוד בהמשך³⁵⁸. התוצאה הינה כי במקום לשלם מס על-פי סעיף 100א לפקודה, הרי מכוח סעיף 100א(ג) וסעיף 97(ב)(1) לפקודה, יחול על התושב החוזר פטור, אם רכש את הנכס בחו"ל בעת שהייתו שם, טרם הפך לתושב חוץ.

³⁵⁸ הרעיון בסעיף 97 לגבי תושבים חוזרים הינו מתן פטור על נכסים שנרכשו על-ידם בחו"ל לאחר שהפסיקו להיות תושבי ישראל. רעיון זה איננו חופף לרעיון שביסוד 100א ואין להם תחולה משותפת, לפחות לכאורה.

תוצאה כזו איננה מתיישבת עם תחולת סעיף 100א החל על נכסים שהיו לו בחו"ל עת היה תושב ישראל. אך עם זאת קיימים חריגים עליהם עמדנו קודם ונעמוד בהמשך.

7.10 עצות עד ל-31.12.02

לאור נעילת הרווח בישראל ב-31.12.02, חשוב מאוד להיערך עוד בטרם כניסת הרפורמה לתוקף ב-1.1.2003. מי שהתכוון לבצע שינוי מושב בעתיד, מוצע, אפוא, להקדים תרופה ל"מכה", להזדרז ולבצע עוד בטרם כניסת הרפורמה לתוקף ב-1.1.2003. לאחר מועד זה, לא יהיה בשינוי התושבות מישראל לחו"ל בכדי לפטור את הרווח שנצמח מעליית הערך בתקופת התושבות בישראל. הפטור יחול רק ממועד שינוי המושב ואילך³⁵⁹. יש להבהיר ראשית כי שינוי מקום מושב הינו הליך המורכב מפעולות רבות שיש להקפיד לגביהן, ולכן חשוב לדייק בהליך זה. שינוי מושב, מישראלי לזר, יכול להתבצע זמן רב לאחר העזיבה, ולכן רלוונטיות האמור הינה גם לשוהים בחו"ל.

ככלל, עדיף להגר למדינה החתומה על אמנת מס עם ישראל, מקום בו הנכס אינו נמצא בישראל, והוא מהווה זכות במישרין או בעקיפין לנכס הנמצא בישראל. במקרה כזה גם אין צורך למהר לפני 31.12.02 וגם הגירה אח"כ די בה - סעיף 100א לא חל וינתן פטור מכוח אמנת מס.

נעיר כי עצה זו אינה רלוונטית למי שמחזיק במקרקעין בישראל או במניות בחברה שעיקר נכסיה מורכבים, במישרין או בעקיפין, ממקרקעין בישראל. לגבי אלה יחול חיוב במס בישראל גם על הרווח שיצמח מהמועד שבו פסק אותו אדם להיות תושב ישראל, גם אם הפך לתושב מדינת אמנה, למעט מקרים חריגים כדוגמת אמנת המס עם גרמניה, דנמרק - במקרה של איגוד מקרקעין זר.

הגירה לפני ה- 31/12/2002 למדינה אחרת, שאיננה מדינת אמנה, תספיק כדי שהרווח לא יחויב כלל במס בישראל אך במקום בו לא מדובר בנכס: (1) שנמצא בישראל; (2) שנמצא מחוץ לישראל הינו בעיקרו זכות

³⁵⁹ גם עזיבה כשלעצמה איננה מפעילה את סעיף 100א אלא רק שינוי מושב.

במישרין או בעקיפין לנכס בישראל; (3) מניה או זכות למניה בחברה תושבת ישראל, או (4) זכות בחברה תושבת חוץ שהינה בעיקרה בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל.

7.11 סעיף 100א: מיסוי כפול בישראל ובחור"ל!?

7.11.1 לעיתים, בסיס במדינה זרה הינה עלות היסטורית

חשוב לשים לב למלכודת מס³⁶⁰. אדם שחדל להיות תושב ישראל עשוי להתחייב בכפל מס כאשר יבקש למכור את אותם נכסים כעבור שנים מספר, בעת שהוא יהיה כבר תושב מדינה אחרת. מיסוי כפול זה, עשוי להיווצר, כתוצאה מכך, שמדינת המושב החדשה של הנישום תראה במחיר המקורי של הנכס את מחירו ביום רכישתו, ולא את שווי ביום שינוי התושבות של המוכר. דהיינו, לא תיחס לנכס הנמכר בסיס חדש וגבוה יותר לפי שווי ביום ההגירה אליה ("Step up Basis").

בנסיבות אלה, מדינה זו עשויה לחייב במס גם את רווח ההון שנוצר מעליית הערך, שהתרחשה בתקופה שבה החזיק המוכר את הנכס כשהיה תושב ישראל. כפועל יוצא מכך, עשוי להיווצר כפל מס על אותו מרכיב רווח: פעם ראשונה בישראל (מדינת מושבו המקורית) בעת הגירתו הימנה; ופעם שנייה, במדינת מושבו הנוכחית עם מימוש הנכס ומכירתו בפועל.

7.11.2 דוגמה לכפל מס

נסביר את הדברים באמצעות דוגמה מספרית. טול לדוגמה מקרה בו העובדות הן כדלקמן:

³⁶⁰ לעניין זה ראו גם כנס IFA 2002 (לעיל, הערה 346), 55. גם שם עלתה בעיית המיסוי הכפול:

"If a person moves from a country that imposes an emigration tax to a country that subjects the relevant income or gain to tax upon receipt or realization, there is potential double taxation."

ובהמשך מוצע פתרון אפשרי לבעיה - "step up basis" - ע"י כך שמדינת המושב החדשה תנכה את שווי הנכסים בשעת ההגירה ממחיר המכירה, ולא תנכה את המחיר המקורי של הנכסים.

7.11.2.1 עובדות

- א. בתאריך 1.1.1980 פלוני, יחיד תושב ישראל, רכש מניות בחברה תושבת ישראל, בעלות של 500,000 ₪.
- ב. בתאריך 1.1.1990, עת עזיבתו את ישראל והפיכתו לתושב קנדה, שווי מניותיו בחברה היה 1,000,000 ₪.
- ג. בתאריך זה, רשויות המס של ישראל שמו את הנישום לפי רווח של 500,000 ₪ (שווי השוק של המניות ביום ההגירה מישראל בניכוי עלות הרכישה).
- ד. בתאריך 1.1.2000, בעת היותו תושב קנדה, מוכר הלה את מניותיו תמורת 1,500,000 ₪.

**7.11.2.2 ניתוח**

1. על-פי אמנת המס בין ישראל לקנדה, רק קנדה, כמדינת המושב, תהא רשאית להטיל את המס על הרווח.
2. בנקודה זו, עולה השאלה מהו סכום הרווח החייב במס בקנדה: האם על קנדה ליתן לנישום בסיס חדש ולנכות מתמורת המכירה (1,500,000 ₪) את שווי השוק של המניות בתאריך ההגירה (1,000,000 ₪); או שמא לאו; האם היא רשאית לנכות רק את עלות הרכישה המקורית של המניות (500,000 ₪).

3. ככל הנראה, בהיעדר הוראה מפורשת בדין הפנימי הקנדי, תאומץ האפשרות האחרונה, לפיה יוצא, לכאורה, כי הרווח החייב במס בקנדה יעמוד על 1,000,000 ₪ (500,000 ₪ - 1,500,000 ₪).
4. כתוצאה מכך, חלק הרווח בגובה 500,000 ₪ יתחייב בכפל מס: פעם ראשונה, בישראל, ופעם שנייה, בקנדה. נראה שכדי למנוע מיסוי כפול, יהיה על קנדה לבחור באפשרות הראשונה, קרי - לנכות מתמורת המכירה את שווי השוק של המניות בתאריך ההגירה (1,000,000 ₪), ולחייב במס רק את ה-500,000 ₪ שנצמחו בקנדה מרגע שהפך הנישום לתושב. אך שאלה זו, קרי - אם עליית הערך של הנכס, מיום רכישתו ועד ליום הגירת הנישום, תתחייב במס בקנדה (מדינת המושב החדשה) בזמן מכירת הנכס, אם לאו - הינה תלויה בדין הפנימי של אותה מדינה. לאור השוני שבין הדינים השונים, עשוי להיווצר מיסוי כפול.

7.12 מדינות המכירות בעלות לפי שווי שוק

מדינות רבות בעולם, המטילות מס על הגירה, שינוי מושב, מתנות וכיו"ב, מכירות כעלות בסיסית של נכס, בידי מי שהפך תושב אותה מדינה, את שווי השוק של אותו נכס בעת שהפך לתושב אותה מדינה. מדובר, אפוא, בקביעת בסיס חדש - Step up Basis. במסגרת זו מדינת המקור מנכה את שווי הנכסים בשעת ההגירה ממחיר המכירה, ולא את המחיר המקורי של הנכסים. הסדר זה אומץ למשל באנגליה, הולנד, קנדה, דנמרק וניו-זילנד. כך, לדוגמה, באוסטרליה - יחיד אשר איננו תושב אוסטרליה והופך לכזה זכאי ל-Step up לגבי נכסים שהיו ברשותו טרם הפך תושב אוסטרליה³⁶¹. בישראל לא קיים כלל כזה, למרות שהוא נידון

³⁶¹ לעניין זה ראו גם את הדוגמאות המובאות בכנס IFA מהדין הפנימי של קנדה, דנמרק, אוסטרליה, ניו-זילנד והולנד, בהן מוחל ה-Step up Basis. וכך הוסבר הדבר:

"The step up is intended to exclude from capital gains tax any gain that accrued on an individual's assets while he was a non-resident of the immigration country and thus applies irrespective of whether the emigration country levied an exit tax." (שם, שם)

גם באוסטרליה יחיד אשר איננו תושב אוסטרליה והופך לכזה זכאי ל-Step up לגבי נכסים שהיו ברשותו טרם הפך תושב אוסטרליה:

"Non resident individual who becomes an Australian resident is entitled to a step up in the cost base of his or her CGT assets owned immediately before becoming a resident." (עמ' 138)

בוועדה, והפתרון, שנמצא בסעיף 97(ב)3 - פטור עד 10 שנים וחבות יחסית מ-10 שנים ואילך, ניתנה בעיני הוועדה תשובה מספקת לעלות.

7.12.1 היעדר פתרון בדין הישראלי ביחס לתאגיד

כאמור לעיל, בעיה זו של יצירת עלות חדשה לא תתעורר במקרה שיחיד מהגר לישראל, לאור סעיף 97(ב) הפוטר חלק רווח ההון שנצמח מיום רכישת הנכס ועד 10 שנים מיום שהיה אותו יחיד לתושב ישראל או תושב חוזר. הדין הישראלי אינו נותן כיום מענה לבעיה זו ביחס לחברות שהופכות להיות תושבות ישראל. משום שכך, חברות כאמור עשויות להיות חשופות ל"מלכודת המס" ולהתחייב בכפל מס. הדבר קיים כבר היום לגבי חברות אמריקאיות תושבות ישראל. גם שם לא נמצא פתרון טכני לבעיה. מנסחי החוק היו ערים, ככל הנראה, לבעיה זו, והעניקו לשר האוצר סמכות לקבוע הוראות למניעת כפל מס בנושא זה.

7.13 האם יש באמנות המס של ישראל כדי לפטור את עליית

הערך שהתרחשה בישראל?

האם יש באמנות המס של ישראל כדי לגבור על סעיף 100 האמור? האם יש באמנות כדי לפטור את רווח ההון שנוצר בעקבות עליית הערך, שהתרחשה בתקופה שבה החזיק המוכר את הנכס כשהיה תושב ישראל? התשובה, לדעתנו, היא שלילית! הפיקציה האמורה חלה ביום שלפני היום שבו חדל הנישום להיות תושב ישראל והפך לתושב מדינת אמנה. דהיינו - החבות במס קיימת בזמן שאותו נישום הינו עדיין תושב ישראל. מכיוון שכך, ממילא אין האמנה חלה. כך גם נפסק בבית המשפט הפדרלי לערעורים של קנדה בעניין ³⁶²Davis.

³⁶² ראו: Canada/U.S./January 18, 1980 Davis, Federal Court of Appeal (*Halbrook R. Davis V. The Queen* 80 DTC .6,056) I.T.T. Art. 13, p.9.25

באותו מקרה הנישום היגר מקנדה, ועבר להתגורר ולהיות תושב בארצות-הברית. שלטונות המס הקנדיים חייבוהו במס רווחי הון מכוח פיקציה דומה הקבועה בדין הקנדי הפנימי - "Departure Tax", לפיה רואים באדם המעתיק את מקום מושבו מקנדה, כאילו מימש את נכסיו מיד לפני שהוא חדל להיות תושב קנדה.

לפי אמנת המס בין קנדה לארה"ב, תושב ארה"ב היה פטור ממס בקנדה על רווחים ממכירה או חליפין של נכסים הנמצאים בקנדה. בהתאם לכך, טען הנישום כי בהיותו תושב ארה"ב, קנדה אינה רשאית להטיל עליו כל מס.

אלא שבית המשפט הפדרלי הקנדי לערעורים דחה את טענתו של הנישום וקבע כי האמנה האמורה איננה חלה. וכל כך למה? מכיוון שהנישום האמור היה עדיין תושב קנדה בעת החלת הפיקציה של ה-"Departure Tax", פיקציה החלה כאמור מיד לפני שהנישום יצא את קנדה וחדל מהיות תושב בה. לאור זאת, לא זכה הנישום לכל הקלה מכוח האמנה וחויב במס בקנדה.

אומנם השאלה מה יהיה המחיר המקורי של נכסי הנישום, לכשהוא יחליט למוכרם, לא עלתה בפסק הדין. אך יש לשים כאן לב כי אם ארה"ב לא תיתן "Step up Basis", דהיינו: לא תנכה ממחיר המכירה את שווי הנכסים בשעת הגירה, אלא תסתפק בניכוי המחיר המקורי שלהם בלבד, עשוי להיווצר כפל מס על סכום עליית הערך בקנדה.

7.14 כיצד להימנע מתשלום מס הגירה?

כפי שהוסבר לעיל, בהתאם לפיקציה שבסעיף 100א רואים בתושב ישראל כאילו מכר את נכסיו ביום בו חדל להיות תושב ישראל. עם זאת, המס החל בגין מכירה רעיונית זו נדחה עד לרגע מכירת הנכסים בפועל. בנסיבות אלה החזקת נכסים באמצעות חברת החזקות זרה עשויה להוות מענה הולם למס ההגירה. ניטול דוגמה של תושב ישראל, אשר מחזיק במניות חברה תושבת איי הבתולה הבריטיים. חברה זו הינה חברה החזקות אשר בבעלותה נכסי נדל"ן ומניות בחו"ל. כאשר מנתק היחיד את תושבותו, רואים אותו מכוח סעיף

100א כאילו מכר את מניות חברת ההחזקות, אך המס נדחה עד הרגע שמניות אלה יימכרו בפועל. רגע זה לא יגיע לעולם. חברת ההחזקות היא אשר תמכור את נכסיה בתקופה שבה היחיד הינו תושב חוץ, ותחלק את הרווחים כדיבידנד. בצורה זו תרוקן החברה וכל הרווחים יעברו ליחיד, מבלי שיחול מועד תשלום המס מכוח סעיף 100א.

יתר על-כן, לאחר שחברת ההחזקות תרוקן לחלוטין, אפילו מכירת מניותיה לא תביא לחבות במס. שהרי, המס בהתאם לסעיף 100א מחושב כפונקציה של מחיר המימוש בפועל. מחיר זה, לאחר שהחברה תהיה ריקה, הינו אפס, ועל-כן כזה הוא אף סכום המס.

7.15 ההשלכות של שלילת הפטור ממס רווח הון בגין מתן

מתנה לתושב חוץ

קודם לתיקון 134 לפקודה הייתה קיימת אפשרות נוספת להימנע ממס הגירה. תיקון זה סגר את פירצת המס שהותיר תיקון 132. נקבע בסעיף 97(א)(5) סיפא כי הפטור ממס רווח הון לא יחול אם מקבל המתנה הינו תושב חוץ. הוראה זו מסכלת תכנון מס שאיפשר להתמודד עם הוראות סעיף 100א האמור. עובר לתיקון, ניתן היה לתת מתנה לקרוב שהינו תושב חוץ, ולאחר מכן להגר לחו"ל ללא חיוב במס בישראל. המתנה הייתה פטורה ממס על-פי סעיף 97(א)(5) לפקודה. עתה לא ניתן יהיה לבצע זאת, היות שהפטור על מתן מתנות לא חל על מתנות הניתנות לקרובים שהם תושבי חוץ. ואולם, נראה שהמחוקק צריך להסדיר את הנושא באופן שיאפשר לבחור לדחות את תשלום או את אירוע המס, במקרה שניתנה מתנה על-ידי תושב ישראל לקרובו שהינו תושב חוץ. שאם לא כן, יחול המס בעת נתינת המתנה, ללא מימוש.