



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 0935/17

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת מחיר מקורי בקבלת נכס מקרקעין בחו"ל במתנה מתושב חוץ לתושב ישראל - החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות

- 1.1 פלונית היתה תושבת חוץ עד עלייתה מארה"ב לישראל בשנת 1996 (להלן: "פלונית").
- 1.2 אמה של פלונית הינה מאז ומעולם תושבת לצרכי מס ואזרחית של ארה"ב (להלן: "האם").
- 1.3 בין השנים 1958 ל- 1974 רכשה (בחלקים) האם נכס מקרקעין בארה"ב (להלן: "המקרקעין").
- 1.4 בשנת 1984, בהיותה של פלונית תושבת חוץ, העבירה האם במתנה את הבעלות הפורמלית בלבד במקרקעין (להלן: "הבעלות הפורמלית") אל פלונית, כאשר האם שומרת לעצמה את כל שאר הזכויות במקרקעין - לרבות הזכות להחזיק ו/או להשתמש ו/או להפעיל את המקרקעין, לרבות השכרתם, לצרכיה האישיים ו/או לפרנסתה (להלן: "יתר הזכויות במקרקעין").
- 1.5 במועד מסוים בשנת 2014, לאחר שעברה לבית אבות בארה"ב, העבירה האם במתנה את כל יתר הזכויות במקרקעין אל פלונית (להלן: "המועד הקובע") - דהיינו, החל מהמועד הקובע, פלונית הינה הבעלים של מלוא הזכויות במקרקעין (מלוא הזכויות של פלונית במקרקעין יקראו להלן: "הנכס").
- 1.6 על פי בקשתה של פלונית, היא מעוניינת להעביר את הנכס (לטענתה – כתרומה) למוסדות אקדמיים בארה"ב, המוגדרים כארגון צדקה לעניין דין המס הפנימי בארה"ב (להלן: "המוסדות הציבוריים הזרים").
- 1.7 המוסדות הציבוריים הזרים ינסו למכור את הנכס, תוך כדי שפלונית תסייע להם באיתור קונה לנכס.
- 1.8 ככל שהנכס יימכר, כספי התמורה ממכירת הנכס יועברו לקרן בבעלות המוסדות הציבוריים הזרים, והקרן תעביר לפלונית סכום כסף קצוב בשיעור של כ-5% לשנה מכספי קרן התמורה מהמכירה – וזאת כל עוד פלונית בחיים (להלן: "הריבית או האנונה").
- 1.9 פלונית מעוניינת להעביר את כספי הריבית לגוף בישראל אשר מהווה "מוסד ציבורי" כהגדרת מונח זה בסעיף 9(2) לפקודת מס-הכנסה (להלן: "הפקודה") ובעל אישור מס-הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46(א) לפקודה (להלן: "המוסד הציבורי בישראל").
- 1.10 העברת הבעלות הפורמלית במקרקעין במתנה לידי פלונית (בשנת 1984) דווחה על-ידי האם לרשויות המס בארה"ב, כאשר בדו"ח המס שהוגש כאמור על ידי האם בארה"ב בסמוך

להענקת המתנה נקבע שווי מלוא הזכויות במקרקעין לאותו מועד - תוך פיצול של השווי האמור ל- 2 חלקים :

1. שווי הבעלות הפורמאלית.
2. שווי יתר הזכויות (החלק שלא עבר לידי פלונית בשנת 1984 אלא נותר בידי האם עד המועד הקובע, כאמור לעיל).
- 1.11. העברת יתר הזכויות במקרקעין לפלונית במועד הקובע לא דווחה על ידי האם לרשויות המס בארה"ב, ולא נקבע שוויין של הזכויות האמורות לצורך מס כלשהוא בארה"ב במועד האמור.

2. הבקשה

קביעת הסדר המס שיחול בישראל בגין קבלת הנכס במתנה בידי פלונית ובגין העברת הנכס מפלונית אל המוסדות הציבוריים הזרים.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

- 3.1. יראו את מלוא הזכויות בנכס (הן הזכויות של פלונית הנובעות מהבעלות הפורמלית והן יתר הזכויות) ככאלה שהתקבלו בידי פלונית במתנה במועד הקובע, ויום הרכישה של הנכס בידי פלונית יהיה המועד הקובע.
- 3.2. המחיר המקורי של הנכס לעניין רווח הון שיווצר לפלונית בעת מכירה/העברה עתידית של הנכס על ידי פלונית, לרבות העברה למוסדות הציבוריים הזרים, יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס במועד הקובע (להלן: "שווי הנכס במועד הקובע"). פלונית תמציא לפקיד השומה הערכת שווי של שמאי מוסמך לשווי הנכס במועד הקובע, וזאת עובר למכירה/העברה עתידית של הנכס ותוך פרק הזמן אשר נקבע לכך בהחלטת המיסוי (להלן: "הערכת השווי של הנכס במועד הקובע").
- 3.3. הפסד שיווצר בגין מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית לא יותר בקיזוז.
- 3.4. לא יותרו בקיזוז הפסדים שנוצרו בידי פלונית לפני המועד הקובע כנגד רווח שיווצר לפלונית כתוצאה ממכירה/העברה של הנכס.
- 3.5. לא יותר פחת לצרכי מס בגין הנכס.
- 3.6. החלטה זו לא תחול במכירת הנכס על ידי פלונית ל"קרוב" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.
- 3.7. לא יינתן זיכוי ממס בישראל בגין מס זר מכל סוג שהוא ששולם בחו"ל בגין העברת הזכויות במקרקעין במתנה מהאם אל פלונית (ככל שהוטל בחו"ל מס כאמור).
- 3.8. מס זר ששולם בפועל בארה"ב בגין מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית יהא בר-זיכוי בכפוף להוראות הפקודה, רק בתנאי שהוא יוטל על הרווח שנובע מההפרש בין התמורה בפועל ממכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית לבין שווי הנכס במועד הקובע, והכל בכפוף להמצאת מסמכים ואסמכתאות מתאימות לפקיד השומה בגין תשלום מס סופי בארה"ב.
- 3.9. בעת מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית לא יחול סעיף 205א לפקודה, ולפיכך לא יוכר עודף זיכוי של מס זר בישראל.
- 3.10. רווח ההון בגין מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית ייחשב כולו כרווח הון ריאלי (להלן: "רווח ההון הריאלי").
- 3.11. בהחלטת המיסוי נקבע כי אין בה משום הכרה כלשהי לגבי מנגנון התרומה/העברה המפורט בסעיף 1.6 לעיל כתרומה הזכאית לקבלת זיכוי לפי סעיף 15א(2) לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין ארה"ב (להלן: "האמנה"). וסעיף 46 לפקודה. בעניין זה רשאית פלונית לפנות,

בפניה נפרדת לקבלת החלטת מיסוי, למחלקת מלכ"רים ומוסדות ציבור בחטיבה המקצועית. ככל שתינתן החלטת מיסוי כאמור המכירה בתרומה, יבחן יישום סעיף 15א(2) לאמנה.

3.12. ההכנסה מריבית/אנונה כאמור בסעיף 1.8 לעיל תחויב במס בידי פלונית בהתאם להוראות כל דין, ואין בהחלטת המיסוי כדי לאשר כי העברת הריבית/אנונה על ידי פלונית למוסד הציבורי בישראל כמפורט בסעיף 1.9 לעיל מהווה תרומה מוכרת למוסד ציבורי לצורך קבלת זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה, ולפקיד השומה שמורה כל סמכות לעניין זה.

3.13. אין בהחלטת המיסוי כדי לאשר את הערכת השווי של הנכס במועד הקובע כאמור בסעיף 3.2 לעיל, ולפקיד השומה שמורה כל סמכות לעניין זה.

3.14. במסגרת החלטת מיסוי זו נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.