



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 8808/22

תחום החלטת מיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: זיכוי ממס זר כנגד חבות המס הנובעת מיישום הוראות סעיף 100א לפקודה

- החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות:

- 1.1. המבקש, הינו אזרח ישראלי שהעתיק ביחד עם משפחתו הגרעינית את מרכז חייו לארה"ב באוגוסט 2009 (להלן: "מועד העזיבה המוצהר").
- 1.2. במועד העזיבה המוצהר החזיק המבקש מעל 30% מהזכויות בחברה תושבת ארה"ב שנרשמה כ- Limited Liability Company ובחרה לדווח כישות שקופה לצורכי מס בארה"ב (להלן: "ה-LLC").
- 1.3. ה- LLC הוקמה בשנת 2005 והינה מנהלת פעילות עסקית ענפה בארה"ב.
- 1.4. בחודש דצמבר 2020 (להלן: "מועד המכירה") מכר המבקש כ-80% מזכויותיו ב-LLC לחברה תושבת ארה"ב שנוסדה בדלוואר (להלן: "עסקת המכירה").
- 1.5. נוכח האמור בסעיפים 1.1 ו-1.2 דלעיל ובהתאם להוראות סעיף 100א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), נוצר למבקש אירוע מס ביום שקדם למועד העזיבה המוצהר (להלן: "מועד אירוע המס"), אך תשלום המס האמור נדחה על ידי המבקש למועד מימוש זכויות ה- LLC בפועל, כאמור בסעיף 100א(ב) לפקודה.
- 1.6. בהמשך לאמור בסעיף 1.5 לעיל, צופה המבקש שיוטל עליו מס לתשלום בארה"ב בגין עסקת המכירה.

2. פרטי הבקשה:

הסדרת תשלום המס הנובע מהפעלת הוראות סעיף 100א לפקודה ומתן זיכוי בגין מסי החוץ הצפויים להיות משולמים בארה"ב בגין עסקת המכירה.

3. החלטת המיסוי ותנאיה:

- 3.1. נקבע, כי במועד המכירה יחושב סכום המס החל על החלק החייב בהתאם להוראות סעיף 100א(ב) לפקודה, קרי על רווח ההון הריאלי במועד המכירה שהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום רכישת הזכויות ב-LLC ועד ליום העזיבה המוצהר ומחולק בסך כל התקופה שמיום רכישת הזכויות ב-LLC ועד למועד המכירה.



החטיבה המקצועית

- 3.2. במסגרת החלטת המיסוי הובהר, כי יראו את רווח ההון הריאלי שנוצר כתוצאה מהפעלת הוראות סעיף 100א(ב) לפקודה, כאילו נצמח במועד אירוע המס לצורך קביעת שיעור המס החל, קיזוז הפסדים ומתן זיכויים ממס זר כנגד חבות המס בישראל.
- 3.3. עוד נקבע, בהתבסס על האמור בסעיף 3.2 דלעיל, כי המס הזר שיוטל בארה"ב על רווח ההון שנוצר כתוצאה מעסקת המכירה לא יהיה בר זיכוי כנגד תשלום המס במועד אירוע המס וזאת מהנימוקים המפורטים להלן:
- 3.3.1. בהתאם להוראות האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארה"ב (להלן: **"האמנה"**), מכירת זכויות ב- LLC שקופה לצורכי מס בארה"ב על ידי תושב ישראל, אינה יוצרת זכות מיסוי למדינת המקור (ארה"ב), מהסיבות הבאות:
- 3.3.1.1. LLC הנחשבת לשקופה לצורכי מס בארה"ב, אינה כלולה בהגדרת חברה תושבת ארה"ב לצורכי האמנה ואינה זכאית להטבות האמנה.
- 3.3.1.2. סעיף 15(1) לאמנה מסדיר את זכות המיסוי בין ישראל לארה"ב לגבי רווחי הון שהופקו על ידי תושב אחת המדינות במדינה האחרת, כאשר ברישא הסעיף, נקבע כלל מנחה, לפיו זכות המיסוי הבלעדית של אותם רווחי הון תינתן למדינת מושבו של המוכר.
- במסגרת ההחלטה הובהר, כי לאור העובדה שה- LLC אינה נחשבת לחברה תושבת ארה"ב לצורכי אמנה, אזי החריג המופיע בסעיף 15(1)(ה) לאמנה, המעניק זכות מיסוי למדינת המקור, במקרה שבו תושב אחת המדינות מוכר מניות של חברה תושבת המדינה האחרת אשר שיעור החזקתו בה במועד כלשהו בתקופת 12 החודשים שקדמו למכירה עמד על 10% לפחות, אינו מתקיים.
- 3.3.2. זאת ועוד, נכון למועד אירוע המס לא הייתה קיימת הוראת חוק בדין הפנימי בארה"ב שלפיה ארה"ב הייתה יכולה לחייב במס את המבקש, בהיותו תושב ישראל, בגין מכירת חלקו ב- LLC.
- 3.4. במסגרת החלטת מיסוי זו, לא נבחן מועד העזיבה המוצהר ונקבע כי לפקיד השומה נתונה הסמכות לבחון את מועד ניתוק התושבות.
- 3.5. החלטת המיסוי האמורה לא דנה בזכאותו של המבקש להטבות ו/או פטורים כלשהם בגין הכנסות שהופקו או נצמחו על ידו בישראל בעבר ובעתיד ו/או חבות בהגשת דוחות בהתאם להוראות הפקודה.
- 3.6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים לרבות תנאים הקשורים למועד הדיווח על עסקת המכירה ושיעור המס החל עליה. כמו כן, נקבע במסגרת ההחלטה מנגנון לטיפול במקרה שבו ייווצר כפל מס, ככל שלא יצליח המבקש להגיע לפתרון מוסכם מול רשויות המס של ישראל וארה"ב.