

החלטת מיסוי 61/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: מיסוי אופציות אגב שינוי תושבות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. למבקש הוענקו לפני 1.1.03 מספר סדרות של אופציות למניות חברה תושבת חוץ בה עבד (להלן: "האופציות"). המניות הוענקו למבקש בתקופה בה נחשב תושב חוץ לפי הדין הפנימי בישראל, ואף נחשב תושב של מדינה אשר חתומה עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס (להלן: "מדינת האמנה"). לכל סדרת אופציות הוגדרה תקופת הבשלה (Vesting).
2. במועד כלשהו חזרו המבקש ובני משפחתו להיות תושבי ישראל (להלן: "יום החזרה"). המבקש החל לעבוד בחברה הבת של החברה תושבת החוץ. חברת הבת הנה חברה תושבת ישראל.
3. נכון ליום החזרה, טרם הסתיימה תקופת ההגבלה של חלק מהאופציות.

פרטי הבקשה:

1. המבקש בקש לקבוע הסדר למיסוי הכנסותיו ממימוש אופציות בעתיד.
2. המבקש ביקש לאשר את מעמדו כ "תושב חוזר" כמשמעותו בסעיף 14(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב ישראל מיום 1.1.05 ויהיה זכאי להקלות ממס הניתנות ל"תושב חוזר" מכוח סעיפים 14(ג) ו-97(ב) לפקודה החל ממועד זה.
2. ההכנסה ממימוש אופציות (דהיינו: שווי המניות בניכוי תוספת המימוש) אשר תחושב במועד המרת האופציות למניות תחולק לשני רכיבים. חלק ההכנסה שהופק במדינת האמנה לא יחויב במס בישראל וחלק ההכנסה שהופק בישראל יחשב כהכנסת עבודה שהופקה בישראל. אירוע המס יידחה למועד המימוש.
3. חלק ההכנסה שיחויב במס בישראל יקבע כדלקמן: ההכנסה ממימוש האופציה כשהיא מוכפלת במספר הימים שמיום החזרה, ועד לתום תקופת ההבשלה של אותה אופציה ומחולק במספר הימים שמיום ההקצאה ועד תום תקופת ההבשלה של האופציה. יתרת ההכנסה לא תחויב במס בישראל.
4. לא יינתנו הקלות מכח סעיפים 14(ג) ו-97(ב) לפקודה, לא יינתן כל זיכוי ובכלל זה זיכוי בגין מסי חוץ או ניכוי (למעט ניכוי הוצאות מכירה) בגין חלק ההכנסה שחויב במס בישראל.
5. שווי המניות למועד מימוש האופציה נקבע כדלקמן: שווי המניות שניתנו לנישום בגין מימוש אופציה לפי שער המניה בסוף יום המסחר בבורסה שקדם ליום שבו מומשה האופציה.
6. יחד עם זאת, אם נתן המבקש הוראה למכירת המניות מכח האופציה ביחד עם הודעת המימוש והמכירה האמורה התבצעה בתוך 7 ימים מיום מתן ההודעה עליה (same day sale), יהא שווי המניות כמחיר המכירה של המניות האמורות בניכוי הוצאות מכירה ישירות שהוצאו לצורך מכירתן, לרבות עמלת מכירה.
7. מימש המבקש אופציה למניות ולא מכרן באותו יום יראו את המבקש כמי שרכש את המניות בבורסה, בהיותו תושב ישראל. מחירן המקורי יהא שווי המניות שהיווה בסיס לקביעת סכום החלק החייב במס

- בישראל (ראה סעיף 5 לעיל), יום רכישתן יקבע ליום מימוש האופציה. במכירת המניות האמורות, יחויב המבקש במס רווח הון בהתאם להוראות הפקודה.
8. במימוש חלק מסדרת אופציות, יראו את האופציות שמומשו כאופציות שתקופת החסימה לגביהן הייתה הראשונה להסתיים באותה סדרה (שיטת FIFO).
9. נקבעו הוראות שונות לעניין ניכוי במקור, פתיחת תיק למבקש וחובת דיווח. בין היתר, נדרש המבקש לדיווח מפורט על ההכנסתו מהאופציות, פירוט נכסים מחוץ לישראל שבבעלותו, (במישרין או בעקיפין) וכן מסמכים רלוונטים לעניין תושבתו של העובד וכדו'.

החלטת מיסוי 62/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש ובני משפחתו התגוררו במדינת אמנה בין השנים 1995 - 1997. בין השנים 1998 ל- 2002 המשיך המבקש להתגורר באותה מדינה שעה שבני משפחתו שבו להתגורר בישראל. בתקופה זו שהה המבקש בישראל כמחצית השנה, בעיקר בסופי שבוע.
2. ביולי 2002 עברו המבקש ובני משפחתו להתגורר במדינת אמנה אחרת שם הוא מועסק כשכיר בחוזה העסקה שאינו מוגבל בזמן.
3. עם עזיבתם, ביולי 2002 הושכרה דירת המשפחה בישראל לתקופה ארוכה ולא עמד לרשותם בית קבע אחר בישראל. המבקש ומשפחתו שכרו דירה במדינת האמנה בחוזה שכירות ארוך טווח (3 שנים ואופציה להארכה). המבקש נחשב תושב מדינת האמנה (בהתאם לדינייה הפנימיים) החל משנת 2002.
4. החל מיולי 2002, המבקש לא שהה בישראל יותר מ- 60 ימים בשנה ומשפחתו לא שהתה בישראל יותר מ- 75 ימים בשנה.
5. מאז יולי 2002 משלם המבקש תשלומי ביטוח לאומי בישראל, כתושב השוהה בחו"ל.
6. המבקש הינו בעל מניות בחברות זרות ואין לו כל פעילות כלכלית או נכסים בישראל.

פרטי הבקשה:

המבקש מתענד לחזור להתגורר בישראל ביום 1.7.07 ובקש לקבוע כי יחשב ל"תושב חוזר" החל מיום זה (להלן: "יום החזרה") ולהחיל לגביו הקלות ממס מכח סעיפים 14 ו- 97 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב ישראל מיום 1.7.07 ויהיה זכאי להקלות ממס הניתנות ל"תושב חוזר" מכוח סעיפים 14(ג) ו- 97(ב) לפקודה החל ממועד זה.
2. המבקש ייחשב כתושב ישראל החל מיום החזרה ובלבד שלא יקבעו הוא או משפחתו את מרכז החיים בישראל לפני מועד זה, ובפרט שלא ישהה המבקש בישראל בשנת המס 2006 יותר מ- 60 ימים ומשפחתו לא תשהה בישראל יותר מ- 75 ימים ובשנת 2007 - עד ליום 1.7.07 - לא ישאו היחיד או משפחתו בישראל יותר מ- 45 ימים.
3. נקבעו הוראות שונות לעניין פתיחת תיק למבקש וחובות דיווח. בין היתר, נדרש המבקש להגיש רשימת נכסים מחוץ לישראל שבבעלותו, במישרין או בעקיפין, ליום החזרה, לרבות מועד ועלות הרכישה, ולהמציא תצהיר.
4. החלטה זו אינה דנה בתושבות היחיד בשנים 1998-2002

החלטת מיסוי 63/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו אזרח ישראלי והיה בעבר תושב ישראל.
2. המבקש ובני משפחתו התגוררו במדינת אמנה בין השנים 1993 עד 1999 ובמדינת אמנה אחרת בין השנים 2000 עד אמצע 2003. לרשות הנישום ובני משפחתו עמד בכל מדינת אמנה בית קבע בתקופה הרלבנטית ובכל התקופה לא עמד לרשותם בית קבע בישראל.
3. בכל מדינת אמנה נחשב הנישום כתושב לצרכי מס בתקופת שהייתו בה עם בני משפחתו.
4. הנישום ובני משפחתו לא שהו בישראל יותר מ - 60 ימים בשנה בין השנים 1999 עד 2002, ויותר מ- 120 ימים בשנת 2003.
5. המבקש לא שילם תשלומי ביטוח לאומי בישראל ולא היה חבר בקופ"ח בישראל במהלך תקופת שהייתו מחוץ לישראל.
6. המבקש ובני משפחתו חזרו להתגורר דרך קבע בישראל בסוף שנת 2003.
7. המבקש הצהיר כי ישנם נכסים המוחזקים עבורו בנאמנות ע"י בני משפחה תושבי ישראל.

פרטי הבקשה:

המבקש ביקש לקבוע את מועד היותו ל"תושב חוזר" לעניין הקלות ממס מכח סעיפים 14 ו- 97 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש נחשב תושב ישראל החל מ- 01.01.2004 וזכאי להטבות כ"תושב חוזר" ממועד זה.
2. לגבי נכסים המוחזקים בנאמנות יחולו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.
3. נקבעו הוראות שונות לעניין פתיחת תיק למבקש וחובות דיווח. בין היתר, נדרש המבקש להגיש רשימת נכסים מחוץ לישראל שבבעלותו, במישרין או בעקיפין, ליום החזרה, לרבות מועד ועלות הרכישה, ולהמציא תצהיר.

החלטת מיסוי 64/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו אזרח ישראלי והיה בעבר תושב ישראל.
2. החל משנת 1969 ועד תום שנת 2002 התגורר המבקש במדינת אמנה בבית שבבעלותו ואף קבל אזרחות בה.
3. בבעלות המבקש מספר נכסי נדל"ן בישראל לצורך השקעה.
4. אשת המבקש חזרה להתגורר בישראל בתחילת שנת 2002 ואילו המבקש לא שהה כלל בישראל עד ספטמבר 2003.
5. המבקש מחזיק במספר נכסים שנרכשו על ידו בהיותו תושב חוץ. הנכסים מוחזקים, במישרין ובעקיפין, באמצעות חברות זרות ונאמנויות זרות אשר הוקמו על ידו בהיותו תושב חוץ. שתיים מהחברות הזרות (להלן: "ב" ו- "ג") מחזיקות, נוסף על הנכסים מחוץ לישראל, בנכסים בישראל. חברות ב' וג' ביקשו להיחשב כחברות משפחתיות לעניין סעיף 64א לפקודה.

פרטי הבקשה:

המבקש בקש לקבוע את מועד היותו ל"תושב חוזר" לעניין הקלות ממס מכח סעיפים 14 ו- 97 לפקודה מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") ולהסדיר את תחולת הקלות המס לגבי נכסים שבבעלותו.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש נחשב תושב ישראל החל מ- 01.03.2003 וזכאי להטבות כ"תושב חוזר" ממועד זה (להלן: "המועד הקובע").
2. חברות ב' ו-ג' יעבירו את כל נכסיהן שמחוץ לישראל לחברה א' (המחזיקה רק בנכסים מחוץ לישראל). מאחר והחברות המעבירות הן חברות משפחתיות והכנסתן מיוחסת למבקש, זכאי המבקש לפטור ממס בגין רווח ההון בהעברת הנכסים כאמור לפי סעיף 97(ב)(2) לפקודה.
3. למעט כאמור בסעיף 2 לעיל, הנישום ו/או חברות ב' ו-ג' לא יהיו זכאים להטבות לפי סעיפים 97(ב) ו- 14 לפקודה (בגין הנכסים שנותרו בידי חברות ב' ו-ג').
4. בכפוף לאמור בסעיף 5 שלהלן ועל אף האמור בסעיף 68א לפקודה, תהא חברה א' זכאית להטבות מס, הנחות או פטורים כתושבת חוץ וזאת במשך 10 שנים מהמועד הקובע. הסעיף יחול על חברה א' רק לגבי השקעותיה כפי שהיו במועד הקובע בתוספת הנכסים שהועברו אליה כאמור בסעיף 2 לעיל.
5. אין באישור לקבוע עמדה בדבר קיום או אי קיום של שליטה וניהול בישראל בחברה א' או בחברות אחרות. יובהר, כי אם ימצא שהשליטה והניהול בחברה א' הוא בישראל, היא לא תהיה זכאית להטבות כתושב חוץ.
6. לגבי נכסים המוחזקים בנאמנות יחולו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.
7. נקבעו הוראות שונות לעניין פתיחת תיק למבקש וחובות דיווח. בין היתר, נדרש המבקש להגיש רשימת נכסים מחוץ לישראל שבבעלותו, במישרין או בעקיפין, ליום החזרה, לרבות מועד ועלות הרכישה, ולהמציא תצהיר.

החלטת מיסוי 65/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: העדר מוסד קבע - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשת הינה חברה זרה תושבת מדינת אמנה העוסקת בפיתוח ויישום של פתרונות מחשוב ומתן ייעוץ (להלן: "החברה"). בעלי מניותיה של החברה הינם תושבי חוץ.
2. החברה מספקת, באמצעות האינטרנט, שירות לגורם זר בקשר לשירות שהוא מעניק לתושבי מדינות שונות, והחל משנת 2006 מעניקה שירות כאמור בקשר לשירות הניתן על ידי הגורם הזר לתושבי ישראל.
3. פעילותה העסקית של החברה, לרבות מיקום שרתיה והתמיכה הטכנית נעשים מארה"ב.
4. לחברה אין מקום עסקים קבוע בישראל וכן אינה מעסיקה עובדים בישראל.
5. החברה שוכרת את שירותיו של תושב ישראל לצורך תפעול טכני של ממשק האינטרנט של החברה, המקשר בין לקוחות תושבי ישראל לבין הגורם הזר (להלן: "נותן השירות"). נותן השירות מהווה חוליה מקשרת בין הלקוחות בישראל דרך האינטרנט לבין הגורם הזר והחברה.
6. נותן השירות אינו מוסמך להתקשר, לחתום, להתחייב או לנהל משא ומתן בשם או בעבור החברה.
7. נותן השירות מועסק ע"י חברת כוח אדם מישראל אשר מחייבת את החברה בכל עלויות העסקתו (המסתכמות לכדי כ- 10,000 ₪ בחודש).
8. פעילותו של נותן השירות נעשית מביתו.

פרטי הבקשה:

החברה בקשה לקבוע כי פעילותה בישראל אינה מכוונת "מוסד קבע" בישראל, כמשמעותו באמנה למניעת כפל מס.

החלטת המיסוי ותנאיה:

בהתאם לנסיבות שפורטו לעיל נקבע, כי החברה אינה מקיימת בישראל פעילות המגיעה לכדי מוסד קבע לעניין אמנת המס שבין ישראל למדינת תושבותה, ועל כן אינה חייבת במס בישראל בגין רווחיה הנובעים ממתן השירות.

החלטת מיסוי 66/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת "מחיר מקורי" ו"יום רכישה" לנכס מחוץ לישראל שהתקבל בירושה מתושב חוץ - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשת (להלן: "היורשת") הינה תושבת ישראל אשר ירשה מאמה, שהיתה תושבת חוץ מאז ומעולם, נכסים מחוץ לישראל ובהם מניות בחברות זרות.
2. נכסים אלה כפופים למס עיזבון במדינת החוץ.
3. מאז מועד פטירת האם לא חולקו דיבידנדים על ידי החברות הזרות.
4. כל הנכסים שהתקבלו בירושה כאמור אינם ולא היו קשורים מעולם באופן כלשהו לישראל או לפעילות בישראל (להלן: "נכסי הירושה").

פרטי הבקשה:

המבקשת ביקשה לקבוע את "המחיר המקורי" ו"יום הרכישה" של נכסי הירושה לצורכי מס בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. "יום הרכישה" של נכסי הירושה ייקבע ליום פטירת האם המורשה.
2. ה"מחיר המקורי" של נכסי הירושה, לצורך חישוב רווח הון בידי היורשת, ייקבע לפי שווי שנקבע לענין מס עיזבון החל בפטירת המורשה במדינת תושבותה. רווח הנובע ממכירת הנכסים יחויב במס כדין. מובהר, כי היורשת תחויב במס רווח הון בגין הרווח אף אם נכסי הירושה יימכרו על ידי מנהל העיזבון.
3. אם ייווצר הפסד הון ממכירת נכסי הירושה, כולם או מקצתם, הוא לא יותר בקיזוז בישראל.
4. בחישוב רווח הון עתידי, לא יותרו ליורשת הוצאות כלשהן בשל נכסי הירושה הנמכרים ו/או ניהול העיזבון במדינת התושבות של המורשה.
5. בחישוב רווח הון עתידי, לא יותרו בניכוי הוצאות פחת בשל נכסי הירושה הנמכרים.
6. פטור מכח סעיף 97(ב) לפקודה לא יחול במכירת נכסי הירושה.
7. ההחלטה לא תחול על העברת נכסי הירושה, כולם או מקצתם, ל"קרוב" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה, למעט העברה אגב ירושה.
8. לא יינתן זיכוי ממס זר בישראל בשל מס ששולם בחו"ל בגין נכסי הירושה ולא ילקחו בחשבון כמחיר מקורי; על אף האמור, יינתן זיכוי ממס בישראל בגין מס זר ששולם בהתאם להוראות אמנה למניעת כפל מס בגין חלק רווח ההון הנובע מההפרש שבין התמורה בפועל לבין "המחיר המקורי" כפי שנקבע בהחלטה זו.
9. נקבעו הוראות בעניין פתיחת תיק; דיווח מידי על רווח הון; חובת דיווח בכל שנת מס בה יימכר נכס מנכסי הירושה וכד'; המבקשת נדרשה לאשר קבלת ההחלטה.
10. הובהר כי פקיד השומה רשאי לבחון כל נתון עובדתי בהחלטה.
11. ההחלטה בתוקף לגבי רווח הון שיווצר כל עוד לא ישונה הדין בחקיקה, ראשית או משנה, או בפסיקה של ביהמ"ש העליון, לפי המוקדם, בעניין קביעת מחיר מקורי ויום רכישה לירושה מתושב חוץ.

החלטת מיסוי 67/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת מכירת חברה ישראלית ע"י שותפות זרה; תחולת אמנה על שותפות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. שותפות מוגבלת שהוקמה על פי דיני מדינה בארצות הברית (להלן: "השותפות") מחזיקה 13% מהון המניות בחברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), המקנים 13% מכוח ההצבעה בחברה.
2. השותפות נחשבת כישות שקופה לצורכי מס בארה"ב, דהיינו: הכנסתה נחשבת כהכנסת בעלי הזכויות בה (השותפים) והשותפות עצמה אינה מחויבת במס בגין הכנסתה.
3. על פי הדין החל על השותפות, לא מוענקת אחריות מוגבלת לכל בעלי הזכויות בה.
4. למועד מתן ההחלטה, 66% מזכויות ההצבעה בשותפות מצוי בידי תושבי ארה"ב. יוצא, אפוא, ששיעור זכויות ההצבעה המיוחס לתושבי ארה"ב בחברה הינו 8.6% ($66\% \times 13\%$).
5. אין לשותפות מוסד קבע בישראל.

פרטי הבקשה:

השותפות בקשה להסדיר את תחולת הוראות סעיף 15 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל וארה"ב בקשר למכירה עתידית של מניות החברה ולהסדיר את אופן המיסוי של שותפים שאינם תושבי ארה"ב.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לעניין סעיף 15(ה)1 לאמנה, ימנה שיעור הזכויות בשותפות המצוי בידי כלל השותפים שהינם תושבי ארה"ב (מצטבר) כשהוא מוכפל בשיעור כוח ההצבעה של השותפות בחברה.
2. השותפות לא תחויב במס בגין המכירה.
3. השותפים שאינם תושבי ארה"ב יחויבו במס רווח הון בהתאם לדין בישראל, בכפוף להוראות אמנת מס רלבנטית.
4. על אף האמור בסעיף 2 לעיל, תחשב השותפות כ"מוכר" לעניין סעיף 91(ד) לפקודה (חובות דיווח ותשלום מקדמה), אך זאת מבלי לגרוע מחובות כאמור החלות על שותפים שאינם פטורים ממס במכירה.
5. השותפות תחשב כ"משלם" לעניין סעיף 170 לפקודה ותנכה מס בהתאם לדין.
6. נקבעו הוראות לעניין דיווח ובכלל זה דיווח מלא על בעלי הזכויות בשותפות בתום שנת מס, פרטיהם המלאים ויתרות ההשקעה בשותפות לפי מדינות.
7. הובהר כי החלטה זו תיבחן מחדש במידה ויחולו שינויים בדין הישראלי, לרבות שינויים באמנה.