

## חידושי מיסים וחוקים נלווים

### מיסוי בינלאומי

נציבות מס הכנסה פרסמה במהלך חודש דצמבר 2001 מספר החלטות בנושאי מיסוי בינלאומי במסגרת ועדת פסיקה מספר 5 (להלן: "הועדה"). נציין כי סוגיות אלו טרם זכו, עד כה, להתייחסות רשמית מצד רשויות המס, והחלטת הועדה מהווה התייחסות רשמית ראשונה בנושאים אלו. להלן תובא סקירת ההחלטות בועדה.

#### 1. שינוי תושבות של עובדים (**RELOCATION**) ומיסוי ניירות הערך (אופציות ו/או מניות) שהוקצו להם

רקע

תופעה רווחת במשק בכלל, ובענף ההי-טק בפרט, הינה תגמול עובדים באמצעות הענקת אופציות למניות. חברות רבות קובעות תקופת הבשלה מינימלית (VESTING) במסגרת תוכנית האופציות. ההטבה הגלומה לעובדים הינה בכך שבתום התקופה רשאי העובד לממש את האופציות שקיבל למניות החברה, שהן בדרך כלל מניות סחירות, וליהנות מההפרש שבין שווי המניה בעת מכירתה לבין תוספת המימוש אותה נדרש לשלם לחברה.

כאשר עובדים אלו עוברים להתגורר במדינה אחרת מתעוררת סוגיה שמקורה בקביעת מקום הפקת ההכנסה הנוצרת ממימוש האופציה ו/או המניה וקביעת זכותה של מי מהמדינות הרלוונטיות למיסוי אותם רווחים. ככלל, מיסוי הכנסות אלו יעשה בהתאם לדיני המס הקיימים באותה המדינה, בכפוף לקיומה של אמנת מס וכללים שנקבעו מכוחה (למשל לעניין קביעת תושבותו של עובד).

## החלטת הועדה

החלטת הועדה מתייחסת למצב שבו עובד ישראלי מבצע RELOCATION למדינה אחרת, ומממש את האופציות שלו שעה שהוא תושב חוץ.

רשויות המס טוענות כי כל הטבה הניתנת לעובד, והמהווה חלק ממערך התגמול בעבור עבודתו, חייבת במס בישראל. עם זאת, במקרים בהם הוכח לפקיד השומה כי העובד שינה תושבותו במהלך תקופת ה-VESTING, יראו בהכנסה שהופקה בישראל רק חלק מהרווח הכולל בהתאם למשך תקופת עבודתו בישראל, כמפורט להלן. השלכות המס של עמדה זו שהובעה על ידי הועדה ידונו להלן לאור מסלולי המיסוי השונים:

הקצאת מניות לעובדים שאינה במסלול סעיף 102 לפקודה

הרווח שנצמח לעובד ביום ההקצאה ימוסה כהכנסת עבודה בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה כבר במועד ההקצאה. כאשר מכירת המניות שהוקצו לעובד מתבצעת לאחר שהעובד הפך לתושב חוץ, רווח ההון הנצמח לאחר מועד זה ימוסה בהתאם להוראות סעיף 89(ב) לפקודה, הקובעות כי רווח הון בידי תושב חוץ ימוסה אם נוצר כתוצאה ממכירת נכס בישראל או זכות לנכס בישראל, בכפוף להוראות והוראות פטור מסוימות מכוח הדין בישראל ולאמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל.

הקצאת אופציות לעובדים במסלול סעיף 3(ט) לפקודה

כאשר מקצים לעובד אופציות ומימושן למניות נעשה לפני שהפך תושב חוץ אך מימוש המניות נעשה לאחר שינוי התושבות - הרווח הנצמח ביום מימוש האופציות למניות ימוסה כהכנסת עבודה בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה, בעוד רווח ההון שנוצר מיום זה ועד למימוש המניות בפועל ימוסה, כאמור לעיל, מכוח סעיף 89(ב) לפקודה.

כאשר מקצים לעובד אופציות ומימושן למניות נעשה לאחר שינוי התושבות, הכנסת העבודה שהופקה בישראל תיקבע בהתאם לנוסחא שלהלן:

התקופה מיום הקצאת

\_\_\_\_\_

|                                     |   |                 |            |
|-------------------------------------|---|-----------------|------------|
| האופציות ועד למועד שינוי<br>התושבות | X | =               | הכנסת      |
| התקופה מיום הקצאת                   | = | הרווח ממימוש    | עבודה      |
| האופציות ועד למועד סיום             | = | האופציות למניות | החייבת במס |
| ה- VESTING*                         | = | במועד המימוש    | בישראל     |

\* היה והאופציות המוקצות לעובד מהוות הטבה המתייחסת לעבודתו לפני תקופת ה- VESTING , אזי במונה יצוין "התקופה המתחילה ביום תחילת עבודתו בחברה ועד למועד שינוי התושבות", ובמכנה "התקופה שמיום תחילת עבודתו בחברה ועד למועד גמר ה- VESTING".

הקצאת ניירות ערך לעובדים במסלול סעיף 102 לפקודה או "דמוי 102"

במסלול זה אירוע המס בגינו ימוסה העובד חל ביום בו נמכרו האופציות ו/או המניות לצד שלישי או כאשר הועברו מהנאמן על שם העובד .  
 כאשר ההקצאה בוצעה שעה שהעובד עבד בישראל אך מכירת האופציות ו/או המניות נעשתה לאחר שהעובד שינה תושבותו -ש למסות חלק מהרווח מהמכירה :

|  |   |                   |             |
|--|---|-------------------|-------------|
| התקופה מיום הקצאת<br>ניירות ערך ועד למועד שינוי<br>התושבות | X | =                 | הרווח החייב |
| התקופה מיום הקצאת  | = | הרווח ממכירת ני"ע | במס בישראל  |
| ניירות ערך ועד למועד סיום                                  | = | במועד ה"מכירה"    | ה- VESTING* |

\* היה והאופציות המוקצות לעובד מהוות הטבה המתייחסת לעבודתו לפני תקופת ה- VESTING , אזי במונה יצוין "התקופה המתחילה ביום תחילת עבודתו בחברה ועד למועד שינוי התושבות", ובמכנה "התקופה שמיום תחילת עבודתו בחברה ועד למועד גמר ה- VESTING".

מקרים מיוחדים יועברו לבדיקת המחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה.

נציין כי הועדה לא מתייחסת למקרים בהם בחר העובד לקבע את סכום המס בהתאם לרווח ביום ההקצאה.  
 אנו בדעה כי לגישת הועדה לעניין מיסוי רווח ההון אין בהכרח ביסוס בלשון החוק - זאת לאור נוסח סעיף 102 לפקודה המסווג את הכנסת העובד כ"רווח הון", ולאור כללי המיסוי החלים לגבי רווחי הון הבוחנים את סוגיית התושבות בעת מימוש הנכס, ולא בעת הענקתו.

2. זיכוי "מס מדינת" (STATE TAX) כנגד המס הישראלי

במספר מדינות בעולם משולם מס הכנסה בשתי רמות: ברמה הפדראלית (השלטון המרכזי) וברמה המדינתית (השלטון המקומי). כך למשל, בארה"ב קיימת חבות מס על הכנסות ברמה הפדרלית וכן ברמה המדינתית. סוגיה בה נחלקו הדעות בשנים האחרונות הינה מעמדו של המס המשולם ברמה המדינתית, האם הוא בר זיכוי כנגד המס הישראלי?

דין המס המדינתי כאשר הוראות אמנה למניעת כפל מס אינן חלות במפורש

האמנה למניעת מיסי כפל בין ישראל לארה"ב קובעת בהגדרת מיסים כי המס הרלוונטי הינו המס הפדראלי. משמעות הדבר היא, כי לכאורה על פי אמנה זו ישראל לא מחויבת ליתן זיכוי בגין המס המדינתי המשתלם בארה"ב על ידי מי שהוא תושב ישראל.

לטענת רשויות המס, מאחר ובין ישראל לארה"ב קיימת אמנת מס לעניין דיני המס הפדרליים בלבד ולא המדינתיים, הרי שהמס המדינתי לא יותר בזיכוי כנגד המס הישראלי. יחד עם זאת כלל ידוע בתחום המיסוי הבינלאומי הוא כי אין בהוראות האמנה כדי למנוע ו/או לצמצם הטבות מיסוי לפי דיני המדינות המתקשרות, לא רק זו אף זו, הוראות האמנה באות להקל עם הנישום, ועל כן בהתאם להוראות מכוח הדין הפנימי בישראל יש מקום להתיר בזיכוי את המס המדינתי.

לאור המחלוקת קבעה הועדה כי לפני משורת הדין ועל מנת למנוע תוצאה לפיה המס המדינתי מביא לחבות מס כוללת שמעל למס המקסימלי המוטל בישראל (50% ליחיד ו- 36% לחברה), **ניתן להציע פשרה לפיה יינתן זיכוי בגין המס המדינתי עד לתקרת המס הישראלי, כך שסך המס שיוטל בישראל ובח"ל לא יעלה על השיעורים המקסימליים הנהוגים בישראל** (כאשר בחישוב שיעור המס יש לקחת בחשבון במכנה גם את ההכנסות הפטורות על פי כללי מס הכנסה (בעלי עבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982). נציין כי אנו בדעה שניתן להציג תימוכין לעמדה לפיה ניתן לדרוש בזיכוי את מלוא המס המדינתי ששולם. מוצע להיוועץ במחלקת המיסים במשרדנו במקרים הרלוונטיים.

3. מעמד ה- **LLC Limited Liability Company** לשם יישום הוראות

אמנת המס עם ארה"ב

מהי "LLC"

ה- LLC הינה ישות משפטית המוקמת מכוח חוק מדינת ארה"ב. מבחינה מבנית תובדל ה- LLC מחברה רגילה בכך שאין בה בעלי מניות אלא חברים (members). ברם בדומה לחברה, קיים חייץ משפטי בין הגוף המשפטי לבין חבריו, ואחריותם מוגבלת למידת השקעתם ב- LLC. לצורכי מס פנימיים בארה"ב נחשבת ה- LLC כישות שקופה בדומה לשותפות, אלא אם בחרה להתמסות כחברה בהתאם לתקנות משנת 1996 המוכרות בכינויין כתקנות "check the box".

לאור העובדה כי ה- LLC משמשת לעיתים ככלי בתכנוני מס, הדרך בה רשויות המס יתיחסו ל- LLC (כשותפות או כחברה) עשויה להשפיע על השלכות המס הנובעות מתכנון המס.

#### החלטת הוועדה

לאחר דיון בשאלה האם ה- LLC יכולה להיכלל בהגדרת "תושב ארה"ב" שבאמנה בין ישראל וארה"ב ובשאלה האם תחשב כ"חבר בני אדם" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, תוך בחינת מצבים בהם עומדים ישראלים מאחורי ה- LLC הגיעה הוועדה למסקנה כי הגדרת "חבר בני אדם" שבסעיף 1 לפקודה כוללת גם LLC. לכן, במרבית המקרים תחוייב ה- LLC במס בישראל בגין רווחיה. מהחלטה זו של הוועדה משתמע כי במצבים בהם מחזיקה LLC ביותר מ-10% מזכויות ההצבעה בחברה ישראלית תהיה חייבת ה- LLC במס בישראל בגין רווח ההון שמפיקה ממכירות מניות אלו, ולא יתחשבו בשיעור החזקה של כל אחד ואחד מחברי ה- LLC בנפרד. משמע ה- LLC תיחזה כחבר בני אדם ולא כגוף שקוף.

נציין כי שאלת חבות המס של רווחי ה- LLC תבחן לגופו של כל מקרה ומקרה כאשר הפרמטרים הבאים יסייעו בקביעה: מבחן ה"שליטה והניהול", בחינת מבנה ההחזקות (אם מדובר בגוף LLC פעיל, או שמדובר רק בגוף החזקות) לרבות היבטי תיכנון מס בינלאומי, וכן הוראות סעיף 86 לפקודה שעניינו עסקה מלאכותית.

נציין כי קביעת הוועדה אינה ברורה דיה וקשה לקבוע מה תהיה העמדה בשאלת אי שקיפות ה- LLC לגבי החשבות כ"חברה" אמריקאית לצרכי האמנה. לקביעה זו השלכות מס רבות לדוגמא - שיעור הניכוי במקור החל בתשלומי דיבידנד וקביעת מקור החיוב במס לאור שאלת קיומו של מוסד קבע. כמו כן, לא התייחסה ועדת הפסיקה לשאלה האם LLC שמאחוריה עומדים תושבי

מדינה שאינה מדינת אמנה, או תושבים שאינם תושבי ארה"ב, זכאית להגנת האמנה בין ישראל לארה"ב.

יחד עם זאת, נציבות מס הכנסה מתעתדת להפיץ חוזר מפורט בסוגיה, לכשיתפרסם החוזר נשוב ונעדכן.

