

בית גיבור ספורט קומה 20, מנחם בגין 7 רמת גן 52521, טלפון 03-6134111 פקס 03-6133113 www.artzi-hiba.co.il

רווח הון - עקרון המימוש ברווח הון

רבות דובר ונכתב לאחרונה אודות פסק דינו של ביהמ"ש העליון בעניין אהוד אלוני (ע"א 1804/05) (להלן - "הנישום"), עיקר תשומת הלב נסובה כמובן לשאלת קיומו של הרולינג אשר ניתן ע"י רשות המיסים. במאמר זה נתמקד דווקא בשאלת עקרון המימוש בעסקאות רווח הון אשר זכתה להתייחסות מעניינת ע"י כבי' השופט ס' גיבראן.

עיקרי העובדות:

1. ביום 14.10.1999 נמכרו מניות טלגייט ע"י הנישום בתמורה לקבלת מניות טריון בעסקת החלפת מניות.
2. ביום 23.12.1999 ניתן אישור רשות המיסים לכך שאירוע המס יהיה מועד החלפת המניות אולם כימות התמורה ותשלום המס בפועל, ידחה למועד מכירת מניות טריון, ולא יאוחר מ-24 חודשים ממועד ההחלפה. (להלן - "הרולינג").
3. ביום 18.7.2000 הגיש הנישום את דוח המס לשנת 1999 תוך אימוץ למעשה של הרולינג ובמסגרתו אף צורף הרולינג וצוין כי בהתאם להנחיות הרולינג נדחה מועד תשלום המס.
4. ביום 27.12.2000 הגיש הנישום דוח מתקן במסגרתו ביקש למעשה לחזור בו, מיישום הרולינג ומעוניין בתשלום המס במועד ההחלפה.

בקשתו זו של הנישום, כך לדעת ביהמ"ש, נבעה מן העובדה כי שער מניות חברת טריון עלה באופן ניכר, ואלוני העדיף לשלם על עליית הערך במניות טריון (ני"ע זר), מס של 35% בלבד. במקום מס בשיעור של 50% בהתאם להוראות הרולינג. לעניין שאלת קיומו של הרולינג קבע ביהמ"ש כי למעשה נכרת בין הנישום לבין רשות המיסים חוזה אשר נתקיימו בו כל דרישות החוק ביחס לחוזה מחייב, שכן הרולינג הינו בבחינת הצעה ואילו התנהגותו של הנישום כפי שבאה לידי ביטוי בין היתר בהגשת הדוח המקורי.

מועד מימוש רווח הון:

במסגרתו של הערעור העלו ב"כ הנישום טענה נוספת, והיא שאלת סמכותה של רשות המיסים לקבוע שיעור מס שונה (50%) על רווח הנובע מעליות ערך של מניות טריון שהינה ני"ע זו, ואשר שיעור המס בגינו הוא 35%.

ביהמ"ש קבע מפורשות כי יש בידיו של פקיד השומה לעשות כן שכן מועד אירוע המס נקבע למועד ההחלפה ואילו רק שאלת כימות התמורה, היא זו שנדרשה לסמכותה של רשות המיסים. אין המדובר בעליות ערך של מניות טריון אלא בכימות התמורה בגין מניות טלגייט.

בבוחנו שאלה זו יכול היה ביהמ"ש להסתפק בקביעות דלעיל, אך הוא בחר להרחיב את היריעה ולדון בהרחבה בשאלת מימושו של רווח הון מתי?

ביהמ"ש אינו חוסך באמירות ביחס לעניין זה וקובע כי מקום שהמניות הינן חסומות לא ניתן לכמת את התמורה ולפיכך אין לראות את רווח ההון כממומש.

#//על כן עולה השאלה מהי התמורה שהתקבלה בעת העסקה/ לכאורה היות ומניות מסוג דומה נסחרו בבורסה בארץ#ב הרי שהתמורה הייתה ברורה וניתנת לכימות/ אולם כיוון שמדובר במניות חסומות שלא ניתן לממשן- קביעת התמורה בדרך זו מותירה סימן שאלה גדול האם זו אכן התמורה הנכונה/ ערך המניות ביום הקבלה לא מבטיח כי מדובר בערך זהה ביום ההשתחררות מן החסימה/ אין כאן מימוש בפועל של

חברים נכבדים

אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 243.

נושאי השבוע:

רווח הון -

עקרון המימוש ברווח הון

מיסוי בינלאומי -

תחולת שינויים בכללי

התושבות בבריטניה

על נאמנויות

כבוד רב-

ארצי את חיבה

פתרונות מיסוי

בע"מ

האמור במבזק זה

אינו מהווה חוות

דעת, סקירת הדין

הרלבנטי או ייעוץ

מקצועי

רווח הון# (ההדגשה אינה במקור א.א.ח.)

ועוד מוסיף ביהמ"ש מתוך מאמרים שונים ציטוטים שונים בשבחו של עקרון המימוש ביחס לרווחי הון, והבעיות הקשות הקיימות בעניין כימות ובעניין של חסרון כיס אילו המיסוי היה של רווחים בלתי ממומשים. גם כהיקש מתוך הלכת יאיר דר קובע בית המשפט כי יש להקפיד בעניין עקרון המימוש.

"... משדובר היה בענייננו במניה חסומה- פירוש הדבר כי המערער לא יכול היה למכרה- ועד רגע מכירת המניות קיימת הייתה אי ודאות גדולה בקשר לתמורה שתתקבל במכירה/ אי לכך אין למעשה מימוש בפועל

של רווח הון". (ההדגשה אינה במקור א.א.ח.)

מכל האמור לעיל עולה כי ביהמ"ש מכיר בבעייתיות של מיסוי תמורה אשר לא נתממשה בפועל, ובכך סלל למעשה ביהמ"ש את הדרך למיסוי רווח הון בטכניקה במסגרתה מועד האירוע ישמר אולם מועד תשלום המס ואופן כימות התמורה ידחה למועד המימוש בפועל.

זוהי סמכותו של פקיד השומה וכך מורה לו בית המשפט לפעול:

"שיקולי המס הינם שיקולים מרכזיים בעולם העסקים הדינאמי בו אנו חיים/ אנו עדים לתהליכים של גלובליזציה- של פריצת גבולות כלכליים/ חדשות לבקרים מתפתחים מכשירים פיננסיים חדשים ומבוצעות עסקאות חדשות ומורכבות/ פקודת מס הכנסה חסמיכה בסעיף 256א'ג'ב) את פקיד השומה לחתום על הסכמי שומה/ בבואו לחתום על הסכמים אלו יש לאפשר לפקיד השומה מרווח פרשנות להוראות פקודת מס הכנסה/ ללא מרווח פרשנות זה פקיד השומה יתקשה לבצע את תפקידו". (ההדגשה אינה במקור א.א.ח.)

לפיכך אנו פונים אל פקידי השומה, טלו ונצלו את הסמכות אשר העניקה לכם הפקודה ואף ניתנה לה גושפנקא בעניין ספציפי זה ע"י ביהמ"ש העליון, ושומו עסקאות רווח הון על בסיס "מזומן" - בעניין הכימות ומועד הגביה. כך יש לנהוג כאשר התמורה משתלמת במט"ח אשר שער עשוי לעלות או לרדת מיום המכירה ועד למועד התשלום. כך יש לעשות כאשר התמורה מותנית בהתקיימות תנאים מסוימים, כגון תוצאות עסקיות, חסימות כאלו ואחרות וכיו"ב.

וכאמרתו של ביהמ"ש: #במועד החלפת המניות למערער יש פוטנציאל להכנסה אבל לא הכנסה של ממש בכסף או שווה כסף- שכן המניות שהתקבלו בידיו היו חסומות למימוש/ הפרשנות אליה חותר המערער משיקולי כדאיות היא אחת מן האפשרויות הפרשניות שניצבו בפני המשיב באותה עת/ אלא שפרשנות זו אינה תואמת את המגמה הכללית שעוצבה בדיני מסים- מגמה המעדיפה את המחוח הכלכלית בהתאם למציאות המשתנה ואשר תקיים מערכת מס הוגנת כלפי

נישומים# (ההדגשה אינה במקור א.א.ח.)

מערכת מס הוגנת לענייננו היא מערכת מס אשר תגבה מיסים רק על תמורה שהתקבלה בפועל ורק במועד קבלתה!!! יתכן ובעתיד ילך ביהמ"ש צעד נוסף ויקבע כי עסקת רווח הון, תישום על "בסיס מזומן טהור" (בנסיבות המתאימות).

לפרטים נוספים ניתן לפנות לישי כהן, רו"ח ומשפטן או לישי חיבה רו"ח ומשפטן ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - תחולת שינויים בכללי התושבות בבריטניה על נאמנויות

כאמור במבזקנו מס' 237 מיום 10 בינואר 2008, מתקיים בבריטניה הליך שינויים והבהרות של כללי מיסוי תושבים בריטיים נעדרי domicile - כמשמעו של המונח בדין הבריטי. בעקבות השאלות הרבות שהתעוררו עם פרסום טיוטת הצעת החוק הבריטית בעניין, פורסמו גם הבהרות נוספות ע"י רשויות המס בבריטניה בכל הקשור למיסוי תושבים נעדרי domicile בבריטניה. הליך ההיוועצות בעניין אמור להסתיים ב- 28 פברואר, 2008.

כללי הבהרה לעניין תחולת הצעת החוק על נאמנויות

לאור האמור, פורסמו לפני מספר ימים הבהרות מטעם רשויות המס בבריטניה (HMRC) לעניין התיקון הצפוי, שכן התיקון מעורר חשש בקרב מומחי מיסוי ופרשנים. הנקודות שהובהרו:

- החקיקה החדשה אמורה הייתה לחול רטרואקטיבית כלפי חלוקת רווחים למוטבים מנאמנויות שאינן בריטיות. ההבהרה היא, כי המיסוי יחול על חלוקות שיתקבלו מרווחים שמקורם לאחר 6 אפריל, 2008. Non-domiciles לא אמורים לחוב במס גם על תשלומים שיקבלו לאחר מועד זה ובלבד שהרווח שנצמח הוא קודם לתאריך האמור.

- הצעה המקורית כללה חיוב במס רווחי הון על חלוקת רווחים מנאמנויות שאינן תושבות בריטניה ל- non domiciles, בלי קשר למקום קבלתם. ע"פ ההבהרה, אותם יחידים ימשיכו ליהנות מההקלות ע"פ עקרון ה- remittance.

- חשש נוסף שעלה הוא כי תקום חובת דיווח לגבי כלל ההכנסות של non-domiciles, אף אם אותן הכנסות אינן מתקבלות בבריטניה. ע"פ ההבהרה, חובת הדיווח תחול רק על הכנסות שהתקבלו בבריטניה (remittances). כפי הנראה, חובת הדיווח תכלול דיווח על עצם קיומן של נאמנויות בהן אותו non-domiciled resident הוא נהנה כמו גם גופים מקבילים הקיימים בדין הכללי (civil law), כגון foundations.

- עוד הובהר כי סכומים שהועברו לבריטניה לצורך תשלום ההיטל של 30,000 פאונד לא יהיו חבים במס בבריטניה, בניגוד למה שהובן מטיטות החוק.

- נותרה אי בהירות מסוימת לעניין קרנות השקעה שאינן בריטיות אך בבעלות נאמנויות שאינן תושבות בריטניה. אולם העיקרון החל הוא שכל עוד לא בוצעה חלוקה מאת נאמנות לנהנה ליחידים שהם בגדר non-domiciled residents, לא אמור לחול מס בריטי.

נראה, כי קביעת ה- 6 אפריל, 2008 כקו פרשת מים לעניין חבות מס בבריטניה על רווחי non-domicile residents המתקבלים בבריטניה מחייבת תכנון אופרטיבי של אותם יחידים שהחוק המוצע יחול עליהם בעוד זמן קצר. ואולם, נראה ע"פ התגובות להצעת החוק ומעצם פרסום ההבהרות, כי הנושא דורש עדיין מחשבה נוספת של המחוקק הבריטי ושל רשויות המס בבריטניה.

יובהר, כי מדובר עדיין בהצעת חוק ובהליכי גיבוש החוק. לפיכך, מידע נוסף צפוי להצטבר בעתיד, כולל פסיקה בריטית (או אף פסיקת ה- European Court of Justice, כמו גם החלטות ופרסומי ה- HMRC).

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעופר רחמני, עו"ד, או לגדי אלימי, רו"ח (עו"ד) ממשרדנו.

הדין הבריטי בסוגיית ה- Non-domiciled UK Residents

לנושא זה השלכות אפשריות לגבי תושבי ישראל המעתיקים את מגוריהם לבריטניה ומעוניינים ליהנות ממעמד המס המיוחד. הנושא גם מתקשר לעניין "תחרות המס" בין משטרי מס שונים, כפי שעלה ונדון כבר במבזקים קודמים, ולאטרקטיביות של בריטניה בתחרות מס זו. מאידך, חוסר האיזון בנטל המס בין יתר תושבי בריטניה (שרובם המכריע, מן הסתם, בעלי מעמד של domicile) לבין בעלי המעמד הייחודי המפורט מטה, ואשר מתגוררים בבריטניה שנים ארוכות ואינם חבים במס על הכנסות במדינות אחרות כל עוד לא הועברו לבריטניה, יוצר אף הוא בעייתיות ופוגע בעקרון השוויון.

Domicile לצרכי מס בבריטניה

ע"פ כל האמור, אדם שהעתיק את מגוריו לבריטניה, נחשב לתושב, אף שאינו בעל "domicile" בריטי, אלא, אחר. וכך, הוא מוגדר לצרכי הדין הבריטי כ- non-domiciled resident.

Domicile - כללי

נציין בקליפת אגוז, כי המונח domicile, הוא תושבות במובן עמוק הרבה יותר מתושבות "רגילה", ההולכת בד"כ אחרי מדינת מקום ניהול חייו השוטפים של אדם. מונח ה- domicile מבטא זיקה וקשר למדינה מסוימת, עמם נולד כל אדם (המקובל הוא כי אדם מקבל את ה- domicile של אביו). ניתוק הקשר אל מדינת domicile קשה הרבה יותר מניתוק קשר תושבות "סתם". domicile זה נקרא גם domicile of origin.

בנוסף, קיים גם domicile בו בוחר אדם, קרי - domicile of choice. במקרה זה יש להוכיח נטישת ה- domicile הקודם וכוונה לרכוש domicile חדש, רף שקשה להשיג ואין זה המקום לדיון מפורט בו.

ככלל, תושב בעל מעמד שכזה, יחוב בבריטניה, במס על הכנסות ורווחים שמקורם בבריטניה. באשר לרווחים והכנסות שנצמחו מחוץ לבריטניה, תקום חבות מס בריטית אך לגבי סכומים שהתקבלו בבריטניה. כלומר, ככלל, יחול מס רק על כספים שהובאו אל תחומי בריטניה (a remittance basis related to non-UK investment income and capital gains).

הצעת החוק בבריטניה

כאמור, ב- 18 ינואר 2008 פורסמה בבריטניה טיוטת הצעת החוק להחמרת יחס המס כלפי non-domiciled residents. בין היתר, ע"פ ההצעה יישאר על כנו עקרון ה- remittance האמור, אך יחול היטל שנתי השווה ל- 30,000 פאונד על יחידים אלה, שחיו בבריטניה במשך שבע שנים רצופות. אי תשלום ההיטל יחיל על יחידים אלה מיסוי, ככל תושב בריטניה (worldwide).

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים, ולקבל הערות או תגובות לנושאים המתפרסמים.

בכל עניין ניתן לפנות

לאבי ביטן

טל' 03-6134111

פקס' 03-6133113

או באמצעות דוא"ל

avi@artzi-hiba.co.il

האמור במבזק זה

אינו מהווה חוות

דעת, סקירת הדין

הרלבנטי או ייעוץ

מקצועי