



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

דוד קניג
המערער בעצמו

מערער

נגד

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

רקע עובדתי והליכים קודמים

- 6 1. בתאריך 24.11.1999 השקיע המערער בחברה אמריקאית בשם Cast Up Inc.
7 ("החברה הנמכרת"). החברה הנמכרת החזיקה במלוא הון המניות של חברת
8 קאסטאפ ישראל בע"מ ("חברת הבת הישראלית").
- 9 2. המניות בחברה הנמכרת נמכרו על ידי המערער בתאריך 1.8.2007 במסגרת עסקת
10 מיזוג עם חברת NDC Inc. ("המניות הנמכרות").
- 11 תמורת העסקה שולמה למערער בשני תשלומים, האחד בתאריך 19.9.2007 בסכום
12 של 735,710 דולר (כ- 3,190,774 ש"ח) ותשלום שני בסכום של 281,434 ש"ח בשנת
13 2008 (יצוין כי סכומים אלה אינם מתיישבים עם הסכומים המפורטים בפסקה 5
14 לפסק הדין של כב' השופט קירש, בפניו נדון הערעור בגלגולו הראשון, ראו להלן).
15 במועד המכירה החזיק המערער ב- 7.25% ממניות החברה הנמכרת.
16 יודגש כי אין מחלוקת בין הצדדים שעיקר שוויה של החברה הנמכרת נובע משוויה
17 של חברת הבת הישראלית (עדות המערער בפרוטוקול דיון מתאריך 16.10.2017 עמוד
18 43 שורות 29-23; סעיף 138 לסיכומי המשיב).
19 אין גם מחלוקת בין הצדדים כי יש לסווג את הרווח ממכירת המניות כ"רווח הון".
20 במאמר מוסגר יצוין כי המשיב קיבל את טענת המערער כי חלק מהמניות הנמכרות
21 הוחזקו על ידו בנאמנות עבור אחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 המשיב הוציא למערער שומות בצו בגין שנות המס 2007-2008 במסגרתן חייב את
2 התמורה בגין מכירת המניות במס רווח הון שכן לטענתו המערער היה "תושב
3 ישראל" במועד מכירת המניות.
4 לחלופין, המשיב טען כי, אף אם ייקבע שהמערער לא היה "תושב ישראל" במועד
5 מכירת המניות, יש לחייבו במס רווח הון בהתאם לסעיף 100א לפקודת מס הכנסה,
6 שכן יש לראותו כמי שמכר את המניות יום לפני מועד ניתוק תושבותו הישראלית.
7 טענה חלופית זו של המשיב הביאה לחיוב במס בישראל של 92% מרווח ההון
8 הריאלי שהופק במכירת המניות (על בסיס ייחוס ליניארי, ראו להלן).
9 יצוין כי בסיכומים שהוגשו מטעם המשיב במסגרת הערעור הראשון שהתנהל בפני
10 כב' השופט קירש, הפך המשיב את סדר טענותיו והציג כטיעון ראשי את חיובו של
11 המערער במס לפי סעיף 100א לפקודה, על פי מועד ניתוק תושבותו הישראלית
12 בתאריך 18.12.2006, והעלה כטיעון חלופי בלבד את היותו של המערער תושב ישראל
13 בעת מכירת המניות בחודש אוגוסט 2007.
- 14 בתאריך 27.5.2015 ניתן פסק דינו של כב' השופט קירש ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו
15 31489-01-13 דוד קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (27.08.2015) ("פסק הדין
16 הראשון") בו נקבע כי המערער חדל להיות תושב ישראל בתאריך 24.5.2005 ("מועד
17 ניתוק התושבות").
18 קביעה זו הובילה למסקנה כי המערער לא היה תושב ישראל במועד מכירת המניות
19 כך שחיובו במס בישראל מתאפשר רק מכוח סעיף 100א לפקודה.
20 בכל הנוגע לשאלת תחולתו של סעיף 100א לפקודה על המערער, ואופן חישוב המס
21 על פיו, נקבע בפסק הדין הראשון כי, יש להחזיר את הדיון לשלב ההשגה על מנת
22 לאפשר למערער להמציא ראיות ואסמכתאות בכמה סוגיות וזאת בעיקר נוכח טענתו
23 כי היה תושב ארה"ב במועד מכירת המניות וכי היה זכאי להגנת האמנה למניעת
24 מיסי כפל שבין ישראל לארה"ב ("אמנת המס").
- 25 בפסק הדין הראשון נקבע כי, על בסיס הממצא לפיו המערער חדל להיות תושב
26 ישראל בתאריך 24.5.2005, כך שלא היה תושב ישראל בעת מכירת המניות, יוחזר
27 הדיון לשלב ההשגה על מנת שהמשיב יבחן נושאים אלה:
28 א. זכאותו הכללית של המערער ליהנות מהוראות אמנת המס בשנים בהן לא היה
29 תושב ישראל.
30 ב. היקף ותוכן הדיווח שנעשה על ידי המערער לשלטונות המס האמריקאים בקשר
31 למכירת המניות, בייחוד בכל הנוגע לאופן הצגת סכום התמורה ואופן קיזוז
32 ההפסדים המועברים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ג. זכותו של המערער לקזז הפסדי הון כנגד הרווח ממכירת המניות במסגרת חישוב
2 המס הישראלי.
- 3 ד. זכותו של המערער להפחית מרווח ההון ממכירת המניות את עלות ההשקעה
4 בהן.
- 5 6. המשיב קיים דיונים בהשגה עם המערער לצורך בחינת השאלות שנקבעו בפסק הדין
6 הראשון (העתקים של הפרוטוקולים מדיוני ההשגה צורפו כנספח 1 לתצהיר המשיב).
7 לטענת המשיב, המערער לא הציג מסמכים או ראיות אחרות לאימות זכאותו
8 לתחולת אמנת המס בין ישראל לארה"ב ואף לא ביסס את טענתו כי אין תחולה
9 לסעיף 100א לפקודה בעניינו.
10 לאור זאת, המשיב קבע למערער שומה בצו לשנות המס שבערעור.
11 המערער הגיש ערעור על שומה זו וערעור זה מתברר כעת בפניי.
- 12 7. למען דיוק הדברים אציין כי, בכל הנוגע לשאלת זכאותו של המערער להפחית מרווח
13 ההון ממכירת המניות את עלות ההשקעה בהן, המשיב החליט לבוא לקראת המערער
14 במסגרת השומה החדשה והכיר בסכום של 125,095 דולר (528,777 ש"ח) כעלות
15 השקעה, למרות שלטענתו לא הוצגה לו ראיה ישירה לכך ותוך שהוא מסתמך על
16 "מסמך נאמנות שהציג לפני הנישום והצלבת מידע ממסמכים שונים" (סעיף 38
17 לתצהיר המשיב).
18 לעומת זאת, המשיב דחה את טענת המערער להכיר לו בקיזוז הפסדי הון כנגד חלק
19 רווח ההון החייב במס בישראל לפי סעיף 100א.
- 20 8. כפועל יוצא, המערער חויב במס רווח הון לפי סעיף 100א לפקודה.
21 מכלל רווח ההון שנצמח ממכירת המניות חויב המערער במס בישראל בגין 71%
22 מהרווח הריאלי וזאת לאחר יישום הקביעה בפסק הדין הראשון לפיה המערער חדל
23 להיות תושב ישראל בתאריך 24.5.2005 (לפי השומה הקודמת החיוב במס לפי סעיף
24 100א השתרע על 92% מרווח ההון).
25 לא הייתה מחלוקת בין הצדדים לגבי יום רכישת המניות כך שלנתון זה לא הייתה
26 השפעה על חישוב המס לפי השומה החדשה.

טענות הצדדים בתמצית

- 29 9. המערער טוען כי בעת מכירת המניות הוא ענה להגדרת "תושב ארה"ב" לצורכי
30 אמנת המס שבין ישראל לבין ארה"ב ולכן זכות המיסוי הבלעדית בגין רווח ההון
31 ממכירת המניות נתונה לארה"ב לפי סעיף 15(1) לאמנה תוך מתן פטור ממס
32 בישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 המערער טוען כי דיווח כדבעי על מכירת המניות לשלטונות המס בארה"ב ושילם שם
2 את המס המגיע בגין מכירת המניות על דרך של קיזוז הפסדים מועברים מהתמורה.
3 המערער טוען כי מדינת ישראל אינה רשאית לחייב אותו במס מכוח סעיף 100א
4 לפקודה משום שחייב זה מתנגש עם אמנת המס ולכן נדחה מפניה בשל מעמד
5 הבכורה לו זכות אמנות המס על פני הוראות הדין הפנימי (סעיף 196 לפקודת מס
6 הכנסה).
7 עוד טוען המערער כי, אף אם ייקבע כי נשמרת לישראל הזכות למסות אותו על פי
8 סעיף 100א לפקודה, שווי המניות הנמכרות במועד ניתוק תושבותו הישראלית עמד
9 על שווי אפס ולכן מתקיימות הנסיבות המתאימות לסטייה מייחוס הרווח לפי
10 הנוסחה הליניארית שבסעיף 100א וקביעתו על בסיס ספציפי מדויק העומד על שווי
11 אפס באופן שאינו מותיר רווח הון החייב במס בישראל (לפי עמדה זו אף נוצר הפסד
12 הון בישראל בגובה עלות ההשקעה במניות).
13 לחלופין טוען המערער כי הוא זכאי לקזז הפסדים הוניים מועברים כנגד רווח ההון
14 המיוחס לו במסגרת סעיף 100א.
15 10. המשיב טוען כי המערער אינו זכאי להגנת אמנת המס, הן משום שלא הוכיח כי הוא
16 "תושב ארה"ב" לצורך תחולת האמנה והן משום שלא הוכיח כי דיווח כדבעי על
17 מלוא תמורת מכירת המניות ושילם את המס המגיע בגינה בארה"ב. בנסיבות אלה,
18 זכות המיסוי של ישראל מכוח דיניה הפנימיים שבה ומזדקרת.
19 המשיב טוען כי המערער חייב במס לפי סעיף 100א לפקודת מס הכנסה על חלק רווח
20 ההון החייב במס בישראל לפי הנוסחה הליניארית המתחשבת בפרקי הזמן בהם
21 שהה המערער בישראל ובארה"ב לאורך תקופת האחזקה במניות הנמכרות.
22 המשיב טוען כי אין בסיס לטענת המערער כי חיובו במס לפי סעיף 100א סותר את
23 הוראות אמנת המס ולכן נדחה מפניהן.
24 בכל הנוגע לטענת המערער לפיה חיובו במס לפי סעיף 100א גורם לתוצאה של כפל
25 מס במישור הבינלאומי, טוען המשיב כי טענה זו כלל לא הוכחה ואף אם הייתה
26 מוכחת פתרונה הוא בקיומם של הליכי הסכמה הדדית בין ישראל לארה"ב
27 במסגרתם יסכימו המדינות על חלוקה צודקת של רווח ההון בהתחשב בכלל
28 האינטרסים המעורבים.
29 המשיב דוחה את טענת המערער כי יש לאפשר לו לקזז הפסדים הוניים מועברים
30 (שנוצרו לטענתו בגין מכירת בית מגוריו בהרצליה, בגין השקעתו בחברת טכניק
31 ובגין הפסדים כלליים נוספים) במסגרת חישוב מס היציאה לפי סעיף 100א. עם זאת,
32 במסגרת תיקון השומה אגב הליך השגה שני נקבע כי המערער זכאי לעלות השקעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 במניות בסכום של 125,095 דולר (528,777 ש"ח). מועד רכישת המניות לצורך חישוב
2 רווח ההון ושיעור המס החל, נותרו ללא שינוי.

דיון והכרעה

3
4
5 11. בערעור זה מתעוררות שאלות נכבדות שנדרשת להן בחינה מעמיקה וסדורה.

6 12. תחילה יש לבחון את השאלה, האם קיים מקור חיוב בדין הפנימי בישראל מכוחו
7 ניתן לחייב את המערער במס בגין מכירת המניות?

8 על בחינה זו לכלול הן את הוראת סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה והן את הוראת סעיף
9 100א לפקודה וכל זאת בראי קביעתו של פסק הדין הראשון לפיה המערער חדל
10 להיות תושב ישראל בתאריך 24.5.2005 ובטרם נמכרו המניות.

11 13. ככל שאגיע למסקנה כי מדינת ישראל זכאית למסות את רווח ההון שנצמח במכירת
12 המניות מכוח דיניה הפנימיים, יהיה מקום לבחון את השאלה, האם זכות המיסוי של
13 ישראל נדחית מפני הוראות אמנת המס שבינה לבין ארה"ב, הזכות למעמד בכורה
14 מכוח סעיף 196 לפקודה.

15 לצד זאת מתעוררת שאלה מקדימה הנוגעת לזכאותו של המערער ליהנות מתחולת
16 אמנת המס שבין ישראל לארה"ב ובתוך כך יש לבחון אם המערער הניח תשתית
17 עובדתית מספקת לביסוס זכאותו לתחולת האמנה, כפי שהורה פסק הדין הראשון.

18 14. לסיום, בהנחה שהמערער זכאי להגנת אמנת המס בגין רווח ההון שהפיק במכירת
19 המניות, ובהנחה שמתקיימים התנאים להחלת הוראת סעיף 100א לפקודה בנסיבות
20 העניין, יש לבחון את טענת המערער לפיה הוראת סעיף 100א מתנגשת עם הוראות
21 האמנה ולכן נסוגה מפניהן, ותחת ההנחה כי קיימת התנגשות בין האמנה לבין סעיף
22 100א, יש לבחון את תוצאותיה של התנגשות זו ואת ההשלכה שעשויה להיות לה
23 לעניין חיוב המערער במס על פי השומה.

24 15. זה יהיה, אפוא, דרך הילוכי בערעור זה.
25 אבחן את השאלות המוצגות כסדרן, ראשונה ראשונה ואחרונה אחרונה.

א. הדין הפנימי בישראל – סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה

26
27
28 16. סעיף 89(ב)(1) לפקודת מס הכנסה קובע:

29 "תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ
30 לישראל".

31 לפי מושכלות יסוד, רווח הון שנצמח בידי תושב ישראל חייב במס בישראל אף אם
32 הופק מחוץ לישראל. זכות מיסוי זו ידועה כ"זכות מיסוי על בסיס פרסונאלי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לענייננו, לו היה המערער "תושב ישראל" במועד מכירת המניות, הרי שלפי הוראות
2 הדין הפנימי בישראל, מדינת ישראל הייתה זכאית למסות את רווח ההון, למרות
3 שנצמח במכירת מניות של חברה אמריקאית.
4 אלא שלפי קביעת פסק הדין הראשון, המערער לא היה "תושב ישראל" במועד
5 מכירת המניות ולכן ישראל אינה זכאית למסות את מלוא רווח ההון שנצמח לאורך
6 תקופת האחזקה במניות הנמכרות במעמדה כמדינת המושב של המוכר ועל "בסיס
7 פרסונאלי".
8 17. סעיף 89(ב)(3) לפקודה קובע:
9 "מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:
10 (ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;
11 (ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין,
12 לרכוש הנמצא בישראל – לעניין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל".
13 מכאן, שרווח הון ייחשב כ"מופק בישראל" אם הנכס הנמכר נמצא בישראל, אף אם
14 המוכר אינו תושב ישראל במועד הפקת רווח ההון, למשל, מכירת מניות של חברה
15 ישראלית על ידי תושב חוץ. זכות מיסוי זו ידועה כ"זכות מיסוי על בסיס
16 טריטוריאלי".
17 סעיף קטן (ד) מלמדנו שגם מכירת מניות בחברה זרה עשויה להצמיח רווח הון
18 הנחשב כמופק בישראל, בנסיבות בהן עיקר שוויה של החברה הזרה נגזר מ"רכוש
19 הנמצא בישראל", למשל, מכירת מניות בחברה זרה שמחזיקה בחברה ישראלית
20 המהווה את עיקר שוויה, ובלבד שרווח ההון יחושב רק בגין התמורה המיוחסת
21 לרכוש הנמצא בישראל.
22 18. לענייננו, מאחר שמוסכם כי עיקר שוויה של החברה הנמכרת נובע מחברת הבת
23 הישראלית, ניתן היה לנקוט באפיק מיסויי זה (סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה) כך, שעל פי
24 הדין הפנימי - ובמנותק מהתייחסות הוראות אמנת המס - ישראל הייתה זכאית
25 למסות את רווח הון "על בסיס טריטוריאלי", וזאת על אף הקביעה בפסק הדין
26 הראשון כי המערער חדל להיות תושב ישראל בטרם מכירת המניות.
27 19. כאשר נשאל המערער בעניין זה במסגרת חקירתו הנגדית השיב כך (פרוטוקול עמוד
28 43 שורות 29-23):
29 "ש. עיקר השווי של החברה האמריקאית נובע מהחברה הישראלית? ... מה זה
30 החברה האמריקאית, היא חברת אחזקות?
31 ת. כן.
32 ש. והישראלית היא החברה היצרנית?
33 ת. כן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 ש. עיקר השווי של החברה האמריקאית נובע מהרכוש הישראלי?
2 ת. בהחלט. כן, בהחלט".
3 (ראו גם סעיף 138 לסיכומי המשיב: "מוסכם כי חברת CUST UP האמריקאית
4 שמניותיה נמכרו, החזיקה במלוא מניותיה של החברה הישראלית וכי עיקר השווי
5 של החברה האמריקאית שמניותיה נמכרו, נובע מהחברה הישראלית").
6 20. יוצא, אפוא, שלפי הוראת סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, ובמנותק מהתייחסות אמנת
7 המס, מכירת המניות חייבת במס רווח הון בישראל "על בסיס טריטוריאלי", גם
8 בהינתן שהמערער לא היה תושב ישראל במועד מכירת המניות.
9 זכות המיסוי של ישראל מכוח סעיף זה נובעת מהעובדה, שמבחינה מעשית וכלכלית
10 (אך לא משפטית), יש לראות את מכירת המניות כאילו נעשתה בחברה הישראלית
11 (בגין חלק התמורה הנובע משווי החברה הישראלית) ומכאן ההצדקה הפיסקאלית
12 למיסוי רווח ההון כאילו "הופק" בישראל.
13 21. לפי סעיף 196(א) לפקודה "משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו
14 עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לעניין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו
15 המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן
16 להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לעניין מס הכנסה,
17 על אף האמור בכל חיקוק".
18 נשאלת השאלה, האם זכות המיסוי (הטריטוריאלי) של מדינת ישראל מכוח סעיף
19 89(ב)(3)(ד) לפקודה תישמר לה גם על פי הוראות אמנת המס המקצות את זכויות
20 המיסוי בין ישראל לארה"ב?
21 לבחינת שאלה זו אשוב בהמשך לאחר שאבחן את שאלת זכאותו של המערער ליהנות
22 מתחולת הוראות אמנת המס.
23

ב. הדין הפנימי בישראל - סעיף 100א לפקודה

סעיף 100א-כללי

24
25
26 22. סעיף 100א לפקודה קובע:
27 (א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום
28 שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.
29 (ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות
30 תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד
31 מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס
32 במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 חלק הרווח החייב; ואולם הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א
- 2 ייוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.
- 3 (ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס
- 4 בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד
- 5 המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב).
- 6 (ד) לענין סעיף זה –
- 7 "חלק הרווח החייב" – רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל
- 8 בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות
- 9 תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום
- 10 מימושו;
- 11 "מימוש" – מכירת הנכס בפועל;
- 12 "נכס" – לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.
- 13 23. סעיף 100א שהוסף לפקודה בתיקון מס' 132 משנת 2003 נועד לתת מענה לסיטואציה
- 14 בה תושב ישראל מכר נכס לאחר שהפך לתושב חוץ באופן בו נשללה זכות המיסוי של
- 15 ישראל על עליית הערך של הנכס בעת שהיה המוכר תושב שלה.
- 16 לו הנכס היה נמכר כאשר המוכר עודנו תושב ישראל, הייתה לישראל הזכות למסות
- 17 את רווח ההון לפי סעיף 89(ב)(1) לפקודה, וזאת בין אם הנכס הנמכר היה בישראל
- 18 ובין אם מחוצה לה.
- 19 24. סעיף 100א מטיל מס הידוע בכינויו "מס יציאה" או "מס הגירה". מס זה מאפשר
- 20 למדינת ישראל למסות את עליית הערך של הנכס כל עוד היה המוכר, שניתק את
- 21 תושבותו הישראלית, תושב ישראל. התפיסה המונחת ביסוד הסעיף היא שמירה על
- 22 רציפות המיסוי של מדינת ישראל אף אם הספיק המוכר לעזובה, בטרם מכר את
- 23 הנכס.
- 24 בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-
- 25 2002, ה"ח 3156, 799 ("הצעת החוק") נכתב:
- 26 "מכירת נכס הון היא אירוע מס המתרחש במועד המימוש, בעוד ההתעשרות
- 27 מתרחשת לאורך זמן, במשך תקופת החזקת הנכס; מאחר שתושב ישראל חייב
- 28 במס רווח הון על בסיס אישי, שינוי מקום התושבות עשוי להקנות למוכר פטור
- 29 ממס רווח הון גם לגבי עליית הערך שהתרחשה בתקופה שבה החזיק המוכר את
- 30 הנכס כשהיה תושב ישראל. לפיכך מוצע לקבוע כי תושב ישראל ששינה את מקום
- 31 תושבותו, יראו אותו כאילו מכר את נכסי ההון שלו בעת שינוי התושבות, אך גביית
- 32 המס תידחה, לפי בחירת הנישום, עד מועד המימוש בפועל".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הנה כי כן, תכלית מס היציאה ברורה: לשמור על זכותה של ישראל למסות את
2 עליית הערך שנצברה על הנכס בתקופה בה היה בעליו של הנכס תושב ישראל,
3 בהתחשב בעובדה שעליית ערך זו אינה ממוסה בשוטף אלא רק במועד מכירת הנכס
4 ובהתאם לעיקרון המימוש.
- 5 קיימת גישה נוספת המייחסת לסעיף 100א תכלית הרתעתית, למרות שאין לכך
6 ביטוי בנוסח הסעיף. לו הייתה לסעיף תכלית אנטי תכנונית ניתן היה לצפות כי
7 תחולתו תופסק בחלוף זמן של שהיית המהגר בחו"ל אולם תחולת הסעיף אינה
8 מופסקת אף אם הנכס נמכר שנים רבות לאחר שינוי התושבות (ראו ביקורת בהקשר
9 זה, הרי קירש "נא להכיר: מס היציאה החדש – סעיף 100א לפקודה" **מסים** טז/6 א-
10 53, 60-61 (2002) ("קירש").
- 11 מכאן שתכלית סעיף 100א היא שמירת רציפות זכות המיסוי של ישראל ללא קשר
12 למניע העזיבה של המהגר.
- 13 25. יובהר כי אין בסיס לגישה לפיה סעיף 100א חל רק על נכסי חוץ ולא על נכסים
14 הנמצאים בישראל. בדברי ההסבר להצעת החוק הסביר המחוקק כי "**סעיף זה חל**
15 **רק לגבי נכסים מחוץ לישראל שכן גם תושב חוץ חייב במס לגבי מכירת נכסים**
16 **בישראל**" (**הצעת החוק**, 800) אולם להסבר זה אין כמובן מקום שכן לגבי סוגי נכסים
17 רבים הנמצאים בישראל, למעט נכסי מקרקעין, בהעדר הוראה כמו סעיף 100א, היה
18 ניתן פטור ממס לתושב ישראל שהיה משנה את תושבותו טרם המכירה, וזאת
19 בהסתמך על הוראות האמנה המעניקות זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות
20 החדשה של המוכר (וראו גם הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה הכוללת כל רכוש בין
21 הנמצא בישראל ובין הנמצא מחוץ לישראל).
- 22 26. סעיף 100א מהווה חריג לכלל הקובע שאין למסות את עליית הערך של נכסים באופן
23 שוטף אלא רק במועד מימושם.
- 24 הסעיף קובע פיקציה לפיה יראו את הנכס כנמכר ביום **שקדם** ליום שבו חדל אדם
25 להיות תושב ישראל.
- 26 סעיף 100א מרחיב, אפוא, את עיקרון המימוש באופן שיכלול גם את האירוע בו
27 מאבד אדם את מעמד התושבות בישראל.
- 28 27. סעיף 100א(א) קובע כי אירוע המס חל ביום **שלפני** ניתוק התושבות הישראלית, מה
29 שאמור לגרור בעיקרון חובת דיווח על רווח ההון וחובת תשלום מקדמה (לפי סעיף
30 91 לפקודה).
- 31 לכן, כברירת מחדל, המחוקק מאפשר בסעיף 100א(ב) לדחות את תשלום המס המגיע
32 לישראל למועד המימוש בפועל של הנכס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ודוק, אירוע המס אינו נדחה למועד מימוש הנכס (אז ישראל עלולה לאבד את זכות
2 המיסוי שלה לאור שינוי תושבות המוכר ולאור הוראות האמנה) אלא מתגבש כבר
3 במועד שינוי התושבות ורק תשלום המס נדחה למועד בו יש בידי המוכר אמצעים
4 לתשלום המס (מתמורת מימוש הנכס).
- 5 28. הסעיף נוקט בשיטה לפיה, כל עוד לא שולם המס במועד שבו אדם חדל להיות תושב
6 ישראל, "יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס".
7 המחוקק קבע כי במקרה זה יחושב חלק רווח ההון הריאלי החייב במס בישראל
8 באמצעות נוסחה ליניארית המבוססת על יחס תקופות האחזקה בנכס (לפני ואחרי
9 שינוי התושבות) ולא על בסיס הערכת שווי השוק של הנכס במועד שינוי התושבות.
10 חישוב המס על פי הנוסחה הליניארית אינו מתיימר להתחקות אחר עליית הערך
11 המדויקת של הנכס כל עוד בעליו היה תושב ישראל (אלא אם עליית הערך נצברה
12 באופן שווה במהלך כל שנות האחזקה בנכס). בסופו של דבר בחר המחוקק בפשרה
13 בין חלופות כאשר יתרונותיה של הנוסחה הליניארית הן בפשטותה, יעילותה
14 ובצמצום ההתדיינויות עם הרשות (להרחבה ולפירוט, דורון לוי, איתן אסנפי **מיסוי**
15 **בינלאומי (הדין בישראל)** 890-903 (2008) ("לוי ואסנפי").
- 16 חישוב המס לפי הנוסחה הליניארית עשוי לטמון בחובו הן סיכויים והן סיכונים
17 מבחינת נטל המס המוטל על פיו: ככל שתקופת האחזקה הישראלית קצרה יותר
18 ועליית הערך של הנכס בתקופה זו גדולה יותר, חבות המס בישראל לפי הנוסחה
19 הליניארית תהיה קטנה יותר ביחס למה שהיה על המהגר לשלם אילו היה בוחר
20 לשלם את המס ביום שינוי התושבות על בסיס עליית הערך המדויקת שנצברה
21 בישראל. ולהיפך, אם תקופת האחזקה בישראל ארוכה יותר לעומת עליית הערך של
22 הנכס בזמן זה, חבות המס בישראל תהיה גדולה יותר לעומת תשלום המס על בסיס
23 כלכלי במועד ניתוק התושבות.
- 24 **סעיף 100א - מן הכלל אל הפרט**
- 25 29. יסודותיו של סעיף 100א מתקיימים במקרה הנדון:
26 המערער החזיק ב"נכס", דהיינו, המניות הנמכרות, בעת שהיה תושב ישראל.
27 המערער ניתק את תושבותו הישראלית בטרם נמכרו המניות.
28 מאחר שהמערער לא דיווח על מכירת המניות ביום שבו חדל להיות תושב ישראל,
29 נדרש תנאי נוסף לתחולת הסעיף והוא מימוש בפועל של המניות ואכן המניות נמכרו
30 בחודש אוגוסט 2007 ל-NDC ושולמה בגין תמורה.
- 31 30. לסיכום, האירוע "המפעיל" את סעיף 100א הוא ניתוק התושבות הישראלית של
32 המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 המערער חדל להיות תושב ישראל בתאריך 24.5.2005, לפי קביעת פסק הדין
2 הראשון, ובהתאם קמה חבות לתשלום מס בישראל לפי סעיף 100א בעת מכירת
3 המניות.
4 31. נותר, אפוא, לדון בטענת המערער כי סעיף 100א עומד בסתירה לאמנת המס ולכן
5 נסוג מפניה כך שאין להחילו בעניינו.
6 בטרם אתן דעתי לטענה נכבדה זו, נדרשת התייחסותי לטענת המשיב כי המערער
7 כלל אינו זכאי ליהנות מתחולת האמנה. ככל שאמצא כי יש בטענה זו ממש, תאבד
8 מעוקצה טענת המערער בדבר ההתנגשות לכאורה בין הוראת סעיף 100א לפקודה
9 לבין הוראות אמנת המס.
10 אציין כי המערער אוהז גם בטענות פרטניות אודות אופן חישוב המס החל לפי סעיף
11 100א. ככל שאגיע למסקנה כי ניתן להחיל את סעיף 100א בנסיבות העניין, אתן דעתי
12 לטענות אלה בהמשך הדברים.
13

ג. טענת המשיב – המערער אינו זכאי ליהנות מהוראות אמנת המס שבין ישראל 14 לארה"ב

15 המערער לא הציג אישור כי הוא "תושב ארה"ב" לצורכי האמנה
16 32. המערער טוען כי הוא זכאי ליהנות מתחולת סעיף 15(1) לאמנת המס המעניק
17 לארה"ב זכות מיסוי בלעדית על רווח ההון באופן השולל את זכות המיסוי של
18 ישראל.
19 33. אזכיר כי מנקודת מבטה של מדינת ישראל – במישור הדין הפנימי – היא זכאית
20 למסות את ההכנסה במועד מימוש המניות כ"מדינת מקור", שכן עיקר שוויה של
21 החברה האמריקאית הנמכרת נובע משוויה של החברה הישראלית המוחזקת על
22 ידה, ועל כך אין מחלוקת (סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה).
23 על מנת שמדינת ישראל תוותר על זיקתה ההדוקה למיסוי ההכנסה כ"מדינת מקור",
24 לטובת זכות המיסוי "הפרסונאלית" של מדינת המושב החדשה של המערער, על
25 המערער לעמוד בתנאי סף, בלתו אין, והוא הוכחת זכאותו לתחולת אמנת המס
26 ולהוראותיה המטיבות עמו.
27 34. לפיכך, תנאי סף לכל טענה של המערער כי אמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב מונעת
28 את החלתו של הדין הפנימי בישראל, הן לעניין סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה והן לעניין
29 סעיף 100א לפקודה, הוא הוכחת זכאותו להגנת האמנה במעמדו כ"תושב ארה"ב",
30 כהגדרת מונח זה בסעיף 3(1) לאמנה.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 35. סעיף 3(ג1) לאמנה מבהיר כי אדם ייחשב "תושב ארה"ב" לצורך יישום האמנה "רק
2 **אם יש לו בארצות הברית נוכחות ממשית, בית קבע או שהוא נוהג לגור שם".**
3 המערער לא הציג בפני המשיב כל אישור מרשויות המס האמריקאיות המעיד כי הוא
4 זכאי ליהנות מהוראות אמנת המס באופן השולל את זכות המיסוי של ישראל.
5 המערער לא הציג אישור כאמור, לא בהליכים שקדמו לפסק הדין הראשון וגם לא
6 במסגרת ההליך הנוכחי, זאת למרות ההזדמנות החריגה ופרק הזמן הנוסף שניתנו לו
7 להמצאת האישור, הזדמנות שהיה מצופה כי יתפוס בשתי ידיים.
- 8 36. המערער אישר בחקירתו הנגדית כי אין בידו אישור תושבות מרשות המס בארה"ב
9 (פרוטוקול עמוד 9 שורות 5-7; עמוד 10, שורות 6-14). המסמך היחיד עליו הצביע
10 המערער הוא מכתב מרו"ח אמריקאי מתאריך 15.12.2008 המאשר כי הגיש דוחות
11 לרשות המס האמריקאית "**as a US resident**" (נספח 5 לתצהיר המערער,
12 פרוטוקול עמוד 9 שורות 24-33).
- 13 אך מובן הוא שאין בהגשת דוחות לרשות המס האמריקאית כדי להוות תחליף
14 לאישור תושבות פיסקאלית לצורכי האמנה.
15 אולם, מאחר שהמשיב החליט שלא לבסס את שומתו רק על העדר אישור תושבותו
16 האמריקאית של המערער לצורכי האמנה (עדות נציג המשיב, פרוטוקול עמוד 49
17 שורות 1-2, 13-14), **לא תימנע זכותו של המערער להגנת אמנת המס רק בשל העדר**
18 **אישור כאמור.**
- 19 37. במאמר מוסגר אציין כי המערער טען שפעל מול רשויות המס בארה"ב על מנת
20 להשיג אישור על מעמדו כ"תושב ארה"ב" לעניין אמנת המס ואף הציג תשובה
21 שקיבל מרשות המס לפנייתו (מש/1). אולם נראה כי המערער לא פעל בהתאם
22 להנחיות שבתשובת רשות המס האמריקאית ולא מילא את הטופס הנדרש (Form
23 8802) ולכן לא ניתן לקבל את טענתו כי זכאותו לקבל את האישור נמנעה רק
24 מטעמים פרוצדוראליים (אי תשלום האגרה) (פרוטוקול עמוד 11 שורות 7-18, עמוד
25 12 שורות 21-22, עמוד 13 שורות 9-16).
- 26 **המערער לא הוכיח דיווח על מלוא התמורה לרשות המס האמריקאית**
- 27 38. אין מחלוקת כי המערער דיווח על מכירת המניות לשלטונות המס האמריקאים
28 (דוחות 2007-2008 צורפו כנספח 4 לתצהיר המשיב).
29 עם זאת, המערער לא הצליח לשכנע כי הדיווח שהגיש כלל את **מלוא** תמורת מכירת
30 המניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 במסגרת פסק הדין הראשון ניתנה למערער, באופן חריג, הזדמנות נוספת להוכיח
2 למשיב כי דיווח באופן מלא לשלטונות המס האמריקאים על תמורת מכירת המניות
3 (סעיף 113 לפסק הדין הראשון).
- 4 39. דא עקא, שבמקום לנצל את ההזדמנות שניתנה לו, המערער לא הציג, גם בהליך
5 הנוכחי, כל אסמכתא או הסבר שיהיה בהם להבהיר את תוכן והיקף הדיווח שהגיש
6 בארה"ב.
- 7 די בכך כדי לקבוע כי המערער לא עמד (פעמיים) בנטל המוטל עליו להוכיח כי הדיווח
8 על מכירת המניות בארה"ב היה דיווח נאות ומלא באופן המזכה אותו בהגנת
9 הוראות אמנת המס.
- 10 40. שאלות ותהיות רבות עולות למקרא הדיווח שהגיש המערער וגם הפעם הן נותרות,
11 למרבית הצער, ללא מענה ראוי.
- 12 41. עיון בחלק 8 לנספח לחישוב רווח הון שצורף לדוח 2007 (SCHEDULE D) מעלה כי
13 המערער דיווח בעמודה (d) על ה- "sales price" של המניות הנמכרות בסכום של
14 85,000 דולר. יום הרכישה של המניות נרשם בתאריך 1.11.1999 ויום המכירה נרשם
15 בתאריך 1.8.2007.
- 16 עיון בחלק 8 לנספח לחישוב רווח הון שצורף לדוח 2008 מעלה כי המערער דיווח על
17 הפדיון ממכירת המניות בסכום של 82,405 דולר.
- 18 סכומים אלה אינם תואמים את סכום התמורה שקיבל המערער במכירת המניות
19 שלגביו אין כל מחלוקת בערעור (סעיף 2 לעיל). כזכור, המערער קיבל סכום של
20 735,710 דולר בשנת 2007 וסכום של 281,434 ש"ח בשנת 2008.
- 21 כאשר נשאל על כך המערער במהלך חקירתו הנגדית, לא היה בתשובתו כדי לשפוך
22 אור על המספרים שבבסיס הדיווח בארה"ב (פרוטוקול עמוד 17 שורות 11-18):
23 "ש: מה זה הדיווח של 85 אלף דולר? ת: אני לא יודע להגיב בדיוק, גם אז אמרתי
24 את זה, זה נייר, כלומר אני לא רואה חשבון, רואה החשבון עשה כזה דבר, הוא לקח
25 את ההכנסות שהיו, הוא פירט במכתב שלו כמה הכנסות היו, חילק את זה לאותם
26 שנתיים, הביא כנגד זה את הניכויים, את ההפסדים השונים, והיה נייר עבודה
27 שפירט את כל זה, הוא גם ביקש, ש: הוא לא נמצא בפנינו, נייר העבודה, ת: לא".
- 28 המערער לא הוכיח את טענתו בעניין קיזוז ההפסדים בארה"ב
- 29 42. המערער טוען כי הסכום הרשום כפדיון המניות בסכום של 85,000 דולר מופיע כבר
30 לאחר קיזוז הפסדי הון מעסקאות אחרות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אם נחזור לרגע לדוח 2007, המערער דיווח על תמורה בסכום של 85,000 דולר, ניכה
2 ממנה את עלות המניות בסכום של 37,875 דולר (סכום שנרשם בעמודה (e) בנספח
3 לדוח) כך שהיתרה עמדה על סך של 47,125 דולר (הסכום נרשם בעמודה (f)).
4 אולם בכך לא סגי. המערער לא דיווח בארה"ב על תמורה ממכירת המניות בסכום
5 הנ"ל של 47,125 דולר (שכאמור אינה תואמת את תמורת מכירת המניות שבשומה)
6 אלא קיזז ממנה סכום של 100,000 דולר שנרשם בשורה 14 של הנספח כסכום הפסד
7 הון מועבר לקיזוז. כתוצאה מקיזוז זה נרשם בשורה 15 סכום של 52,875 דולר
8 כהפסד הון נטו לאחר קיזוז הפסדים, דהיינו, רווח הון של 47,125 דולר קוזז כנגד
9 הפסד מועבר של 100,000 דולר.
10 בכל הנוגע לשנת 2008, מהתמורה שיוחסה לשנה זו בסכום של 82,405 דולר נוכחה
11 עלות ההשקעה במניות בסכום של 33,786 דולר והיתרה בסכום של 48,619 דולר
12 קוזזה כנגד יתרת הפסד הון מועבר בסכום של 52,875 דולר (יתרת ההפסד המועבר
13 מתום שנת 2007) כך שבתום שנה זו דיווח המערער על הפסד הון בסכום של 4,256
14 דולר.
15 התוצאה, אם כן, שהפסדי הון מועברים של המערער קיזוז את מלוא תמורת מכירת
16 המניות, הן בשנת 2007 והן בשנת 2008, ואף נותרה יתרת הפסד הון להעברה לקיזוז
17 עתידי.
18 43. אין כל מחלוקת כי המערער לא שילם בפועל מס בארה"ב משום שהוא קיזז את
19 מלוא תמורת מכירת המניות בסכום הפסדי ההון המועברים.
20 "ש...אתה שילמת מס בארצות הברית בסופו של דבר או שהכל קוזז על ידי
21 הפסדים?... ת: לא, לא שולם מס אבל, אבל הוגש החזר מס כחוק, קוזז עם
22 הפסדים, האמת שאפילו נשארו עוד הפסדים..." (פרוטוקול עמוד 13 שורות 18-19,
23 24-25).
24 44. בכל הנוגע להפסד הון מועבר בסכום של 100,000 דולר לא הוברר טיבו ואנו למדים
25 אודותיו רק מעצם הדיווח של המערער.
26 לעניין הפסדי ההון שקיזזו את תמורת המכירה והעמידוה על סכום של 85,000 דולר
27 לשנת 2007 (מתוך תמורה של 735,710 דולר) ועל סכום של 82,405 דולר לשנת 2008
28 (מתוך תמורה שקלית של 281,434 ש"ח), הציג המערער נייר עבודה (מש/2) שהוכן על
29 ידו והמפרט הפסדי הון שונים שנגרמו לו לטענתו. מדובר במסמך שהוכן על ידי
30 המערער ושנשלח לטענתו לרו"ח בארה"ב, מר גרג קלוטה ("רו"ח"), שעל בסיסו, כך
31 לטענת המערער, הוגש הדיווח לרשות המס בארה"ב בגין מכירת המניות (סעיף 2
32 לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 45. עיון ב- מש/2 מעלה כי המערער פרט בו הפסדים שונים:
- 2 הפסד מחברת טכלינק בסכום של 150,000 דולר בשנת 2002 בגין תביעה תלויה
- 3 ועומדת; הפסד ממכירת בית מגוריו בהרצליה בשנת 2003 בסכום של 250,000 דולר;
- 4 הפסד ממסחר במניות בסכום של 50,000 דולר; הפסד ממכירת חברת EBS בסכום
- 5 של 42,000; הפסד בהשקעות סטארט-אפ בסכום של 70,000 דולר.
- 6 46. המערער לא הצליח להציג תמונה ברורה של הפסדים אלה וממה נבעו ולא הציג כל
- 7 אסמכתא לביסוסם.
- 8 כפי שניווכח להלן, לגבי ההפסדים הנטענים בגין מכירת הבית בהרצליה ובגין מכירת
- 9 חברת טכלינק, הפסדי הון אותם מבקש המערער לקזז גם במסגרת חישוב המס
- 10 הישראלי, מדובר בהפסדים תיאורטיים גרידא שאין כל מקום להתיר אותם. אין
- 11 לשלול כי כך גם טיבם של ההפסדים האחרים שהמערער קיזז, כאשר הוא בעצמו
- 12 הציג אותם בנייר העבודה שערך לרו"ח (מש/2) כ"שנויים במחלוקת, תיאורטיים
- 13 ובלתי מקובלים" ("some of the losses are questionable theoretical or not"
- 14 "acceptable") כך שספק רב בעיני אם הוכח הבסיס המשפטי לקיזוזם מתמורת
- 15 מכירת המניות.
- 16 47. כאשר התבקש המערער להסביר את המספר "85,000 דולר" שמופיע בדיווח לשנת
- 17 2007 הוא השיב (פרוטוקול עמוד 17 שורות 12-15): "אני לא יודע להגיד בדיוק, גם
- 18 אמרתי את זה, זה נייר, כלומר אני לא רואה חשבון, רואה החשבון עשה כזה דבר,
- 19 הוא לקח את ההכנסות שהיו, הוא פירט במכתב שלו כמה הכנסות היו, חילק את
- 20 זה לאותם שנתיים, הביא כנגד זה את הניכויים, את ההפסדים השונים, והיה נייר
- 21 עבודה שפירט את כל זה...".
- 22 וכן (פרוטוקול עמוד 31 שורות 2-5) –
- 23 "... זה מה שרואה חשבון בחר בזמנו, בואי נגיד ככה, הוא ניהל את, הוא ניהל את
- 24 התיק שלי והוא פעל כמו שפועלים שם, אני לא יודע להגיד אפילו במדויק מה הוא
- 25 דיווח, מתי, ובאיזה צורה הוא דיווח, אבל כל מה שהיה, נמכר, נקנה, הרוויח,
- 26 הפסיד, הכל דווח".
- 27 48. טענת המערער כי מש/2 נשלח לרו"ח שהכין את הדיווח בארה"ב כלל לא הוכחה ולא
- 28 ברורה טיבה של הביקורת החשבונאית שנערכה בעניין קיזוז הפסדי הון. המערער
- 29 לא הציג בפני בית המשפט את נייר העבודה שהכין רו"ח בעצמו בעניין ההפסדים
- 30 הנטענים (פרוטוקול עמוד 17 שורות 17-20) כך שבסופו של דבר נותרנו עם תמונה
- 31 חסרה, לא ברורה, שלא ניתן לקבוע על פיה כי קיזוז ההפסדים מהתמורה נעשה כדין
- 32 בארה"ב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 גם טענת המערער בדבר שיחה טלפונית שנערכה בין נציג המשיב דאז (המפקח ניר
2 חונוביץ') לבין רו"ח בארה"ב (מר גרג קלוטה), שלטענתו הניחה את דעתו של נציג
3 המשיב בעניין אופן הדיווח בארה"ב, לא הוכחה (סעיף 20 לתצהיר המשיב, סעיף 2.1
4 לסיכומי המערער). המערער טען כי שיחה זו נערכה בנוכחות מייצגו דאז, עו"ד ליאור
5 פרובק, אך לא טרח לזמנו לעדות ולכן לא ניתן להשתכנע באמיתות הטענה.
6 גם אם אניח לטובת המערער כי השיחה האמורה נערכה, ברור שלא היה בה להניח
7 את דעתו של המשיב משום שבסופו של דבר המשיב החליט להוציא שומה בצו
8 ולחייב את המערער במס.
- 9 49. יתירה מכך, אף אם נקזז את סכום הפסדי ההון המפורטים ב- מש/2 ובסעיף 2
10 לתצהיר המערער (560,000-610,000 דולר) מתוך תמורת המכירה לא נגיע לסכום
11 המדווח של 85,000 דולר (בשנת 2007).
12 הנתונים שבבסיס עמדת המערער אינם מתיישבים, אפוא, זה עם זה.
- 13 50. כאשר נשאל המערער במהלך חקירתו הנגדית אם פנה לרו"ח בארה"ב על מנת לקבל
14 ממנו הסבר לאופן מילוי הדו"ח, השיב כי (פרוטוקול עמוד 18 שורה 31): "**רואה**
15 **החשבון הזה כבר כמה שנים לא רוצה לדבר איתי**".
16 בנסיבות אלה קצרה ידו של בית המשפט מלסייע למערער.
- 17 51. סיכומו של דבר, כאשר כל טענת קיזוז ההפסדים מבוססת על נייר עבודה שערך
18 המערער בעצמו, המודה כי מדובר בהפסדים "תיאורטיים, שנויים במחלוקת ובלתי
19 מקובלים", כאשר לא ברור מתי נערך נייר העבודה והאם הוכן בזמן אמת לצורך
20 הכנת הדוח בארה"ב (נייר העבודה אינו נושא תאריך), כאשר אין כל אסמכתא כי
21 המסמך אכן נשלח לרו"ח האמריקאי וכאשר לא הוצג החישוב שנערך על ידי רו"ח
22 ושדווח לרשות המס האמריקאית, לא ניתן לקבל החלטה מושכלת כי קיזוז
23 ההפסדים נעשה באופן נאות ובהתאם להוראות הדין הפנימי בארה"ב. הדברים
24 מקבלים משנה תוקף בהתחשב בכך שההפסדים קיזזו את **מלוא** תמורת מכירת
25 המניות.
- 26 52. טענת המערער, כי הוראות הדין הפנימי בישראל נסוגות מפני הוראות האמנה, אינה
27 יכולה להתקבל בנסיבות בהן המערער לא הצליח להוכיח כי נעשה דיווח **כדין**
28 בארה"ב על **מלוא** הרווח ממכירת המניות.
29 חוששני כי התמונה המצטיירת היא שהמערער לא מילא כראוי את חובת הדיווח שלו
30 בארה"ב, הן לעניין אופן הצגת סכום התמורה ממכירת המניות והן לעניין קיזוז
31 ההפסדים המועברים.
32 לאור זאת, קיים קושי לקבל את טענתו כי הוא זכאי לפטור ממס בישראל בהסתמך
33 על הוראות אמנת המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 **DOUBLE NON**) ממס (
- 2 **(TAXATION**
- 3 אין מקום להחלטה המעניקה למערער הגנת אמנה שתוצאתה היא אי תשלום מס
- 4 בשתי המדינות המתקשרות, ארה"ב וישראל. כשם שמטרתה המוצהרת של אמנת
- 5 המס היא מניעת כפל מס, תוך חלוקה מוסכמת של זכויות המיסוי בין המדינות
- 6 המתקשרות בה, כך מטרתה הנוספת היא מניעת האפשרות של אי תשלום מס בשתי
- 7 המדינות (וראו הנחיות שפורסמו כחלק מפרויקט ה- BEPS של ארגון ה- OECD –
- 8 OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in*
- 9 *Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20
- 10 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris,
- 11 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Pages 9, 13, 91-93.
- 12 ("הנחיות BEPS").
- 13 **דיווח החברה הרוכשת אינו פוטר את המערער מחובת הדיווח**
- 14 54. המערער מוסיף וטוען כי הנתונים המלאים אודות התמורה ששולמה לו בגין מכירת
- 15 המניות נמסרו לשלטונות המס בארה"ב על ידי הרוכשת (NDC).
- 16 המערער מפנה לנספח 10 לתצהירו המהווה דיווח על גבי טופס 1099 שהוגש על ידי
- 17 החברה הרוכשת לרשות המס בארה"ב ובו נרשם כי הרוכשת שילמה למערער תמורה
- 18 בסכום של 383,148 דולר .
- 19 המערער טוען כי יש במוצהר על גבי טופס 1099 כדי להראות שמלוא התמורה אכן
- 20 דווחה בארה"ב אף אם הדבר אינו עולה מהרשום בדוחות המס שהוא הגיש לשנים
- 21 2007-2008.
- 22 55. לא ניתן לקבל את הטענה.
- 23 56. ראשית, סכום התמורה שרשום בטופס 1099 אינו תואם את סכומי התמורה
- 24 ממכירת המניות כפי שהם מופיעים בשומה.
- 25 שנית, לפי נוסחו של טופס 1099 (העמודה הימנית בטופס), אין בדיווחה של החברה
- 26 הרוכשת לרשות המס כדי להוציא את מקבל התשלום ידי חובת הדיווח על ההכנסה
- 27 שהתקבלה אצלו במסגרת דוח המס האישי שלו. ממילא אין לנו כל ידיעה כי
- 28 הנתונים הכלולים בטופס 1099 הוצלבו בפועל עם דיווחי המערער בתיק המס
- 29 האמריקאי שלו (ראו פסקאות 110-112 לפסק הדין הראשון).
- 30 שלישית, המערער נחקר אודות חוסר ההתאמה בין הסכומים שבטופס 1099 לבין
- 31 הסכומים הרשומים בדוחותיו לרשות המס בארה"ב והסכומים המפורטים בסעיף 2



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לתצהירו, אולם לא ניתן היה להציל מפיו תשובה סדורה וברורה. תשובותיו כללו כל
2 פעם סכום שונה מבלי שהוצגה התאמה בין הסכומים, לא לעניין חלוקת התמורה בין
3 שותפיו לעסקה (פרוטוקול עמוד 26 שורות 19-20, עמוד 28 שורות 9-15), לא לעניין
4 סכום רווח ההון שנותר בידו (פרוטוקול עמוד 26 שורות 27-30), לא לעניין סכומי
5 ההפסדים שלטענתו קיזזו את התמורה (פרוטוקול עמוד 31 שורות 1-5) ולא לעניין
6 סכומי ההפסדים שנותרו.
- 7 57. לסיכום, המערער לא יכול להיבנות מדיווח החברה הרוכשת על מכירת המניות
8 והמסקנה לפיה המערער לא דיווח כדין על מכירת המניות בארה"ב, על ההשלכה
9 שיש לכך לעניין זכאותו ליהנות מהגנת האמנה מפני מיסוי ישראל, בעינה עומדת.
- 10 **המערער לא שילם מס בארה"ב על מכירת המניות**
- 11 58. אין מחלוקת שהמערער לא שילם מס בארה"ב בגין מכירת המניות.
12 לטענת המערער מלוא תמורת מכירת המניות קוזזה בסכומי ההפסדים המועברים
13 כך שלא נותרה הכנסה חייבת במס בארה"ב.
14 כך השיב המערער לשאלות בית המשפט בעניין זה במהלך דיון ההוכחות (פרוטוקול
15 עמוד 13 שורות 17-26):
16 "ש. ... אתה שילמת מס בארצות הברית בסופו של דבר או שהכל קוזז על ידי
17 הפסדים?
18 ת. בשנה הזאת זה קוזז.
19 ש. איזו שנה?
20 ת. ב- 2007-2008 בעצם.
21 ש. ה- 2007-2008 לא שולם מס בארצות הברית...
22 ת. לא. לא שולם מס אבל, אבל הוגש החזר מס כחוק, קוזז עם הפסדים, האמת
23 שאפילו נשאר עוד הפסדים כלומר ההפסדים היו הרבה מעל זה, שם אפשר לגרור
24 הפסדים הרבה שנים, ההפסדים".
- 25 59. אין מחלוקת שדיווחי המערער לא עברו ביקורת שומתית של רשות המס
26 האמריקאית ונותרו בגדר "שומה עצמית".
27 כך השיב המערער לשאלות בית המשפט בעניין זה במהלך דיון ההוכחות (פרוטוקול
28 עמוד 13 משורה 27 עד עמוד 14 שורה 2):
29 "ש. ... על בסיס שומה עצמית? זה לא עבר ביקורת שומתית בארצות הברית?
30 ת. לא, עכשיו יש, התהליך של, איך זה נקרא? של המדגם, ולא עניתי [צ"ל - לא
31 עליתי] במדגם... אבל זה לא, זה לא עבר את המדגם. כשיש מדגם אז הולכים
32 ובודקים דבר דבר לעומק".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

60. המשיב טוען כי לאור העובדה שהמערער לא שילם מס בארה"ב אין לקבל את טענתו
כי הוא זכאי לתחולת האמנה. המשיב מסתמך על פסק הדין בעניין ע"מ 49525-02-
14 **גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4** (25.9.2016) ("עניין **גמול**
אמריקה"). המשיב חזר על טענה זו כמה וכמה פעמים בסיכומיו (סעיפים 33, 43,
113).
61. בהסתמכו על עניין **גמול אמריקה** נתפס המשיב לכלל טעות.
באותו מקרה ביקשה המערערת לפרש את סעיף 26(3) לאמנת המס שבין ישראל לבין
ארה"ב בהרחבה באופן שניתן יהיה לקזז מהמס בישראל לא רק מס ששולם בפועל
אלא "מס שהיה אמור להיות משולם בחו"ל בשנת המס הרלוונטית אך לא שולם
בשל הפסדי הון". בית המשפט דחה את בקשת המערערת וקבע כי "תכלית אמנת
המס בין השאר מניעת כפל מס. הכיצד הכרה במס שלא שולם בשל קיזוז הפסדים
משרת תכלית זו?...".
אולם לא ניתן להקיש מעניין זה לענייננו.
בכל הנוגע ל**זיכוי מיסי חוץ** כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ קובעות הוראות
הפקודה באופן ברור כי הזיכוי יותר רק בגין מיסים "ששולמו" על הכנסות חוץ
(סעיף 200(א) לפקודה). על רקע זה ניתנה הפסיקה בעניין **גמול אמריקה** לפיה לא
ניתן לראות בקיזוז הפסדים כשווה ערך ל**תשלום** המס.
אולם בענייננו הפטור ממיסוי רווח הון בישראל הנובע מסעיף 15(1) לאמנה אינו
מותנה בתשלום מס בארה"ב ולכאורה אף אינו מותנה בדיווח שם על העסקה ולכן
איני מוצאת את עניין **גמול אמריקה** רלוונטי לענייננו (ראו, לשם השוואה, הוראות
סעיפים 2(2) ו-17 לאמנת המס בין ישראל לבריטניה הקובעות כי תנאי למניעת
מיסוי בישראל הוא חיוב במס בבריטניה וזאת כדי להימנע מתוצאה של אי מיסוי
(כפול).
62. ודוק, כשלעצמי, איני סבורה כי העובדה שהמערער לא שילם מס בארה"ב, בסופו של
יום, היא העומדת לו לרועץ לצורך קבלת הפטור ממס בישראל בהתאם להוראות
האמנה.
המערער זכאי כעיקרון לקזז את הפסדיו כנגד הכנסותיו וככל שקיזוז זה הוביל
לתוצאה שלא הייתה לו הכנסה חייבת במס בארה"ב, אין לבוא אליו בטרוניה כי בחר
לקזז את הפסדיו חלף תשלום מס. כל עוד קיזוז ההפסדים נעשה כדין ובתום לב, אין
לקבל את טענת המשיב כי נגרם כפל אי מיסוי.
אלא מאי? הסבריו של המערער בנושא הצגת קיזוז ההפסדים, אף על פניהם, לא היו
מובנים, לא התיישבו עם הרשום בנספח רווח הון שצורף לדוחות 2007-2008 ולא
ניתן היה לקבוע על פיהם כי הדיווח לארה"ב נעשה כדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 אם המערער היה מציג, לכל הפחות, את הדוח המלא לשנת 2007 (אז שולם חלק
2 הארי של התמורה), לרבות את פירוט תחשיב ההפסדים המועברים לאחר שעברו
3 ביקורת חשבונאית על ידי רו"ח האמריקאי וכפי שדווחו לרשות המס בארה"ב, ניתן
4 היה לבדוק אם קוימה כראוי חובת הדיווח בארה"ב.
5 אולם המערער לא עשה זאת ולא עמד בנטל ההוכחה להוכחת טענותיו העובדתיות.
6 המערער אף לא טרח לצרף את דוחות המס שהגיש בארה"ב לשנים 2007-2008
7 כראיה מטעמו במשפט ואלה הוגשו על ידי המשיב (נספח 4 לתצהיר המשיב).
8 הדברים מתחדדים על רקע העובדה שהמערער קיבל **הזדמנות שנייה** מבית המשפט,
9 שהורה על החזרת הדיון לשלב ההשגה רק על מנת לאפשר לו להוכיח את טענותיו
10 בראיות ובאסמכתאות. משנכשל בכך המערער בפעם השנייה ולאחר שלאורך ההליך
11 כולו לא עמד בנטל השכנוע, החל משלבי השומה שטרם הגשת הערעור הראשון, עבור
12 דרך הדיונים שהתקיימו בפני כב' השופט קירש בטרם ניתן פסק הדין הראשון ועבור
13 דרך הדיון החוזר שהתקיים בהליך השגה שני בפני המשיב, וכלה במסגרת הדיונים
14 שהתקיימו בערעור הנוכחי, קצרה היד מלהושיעו.
15 בית המשפט גילה אורך רוח והתחשבות מרובה במערער, לאורך הדיון כולו, והדבר
16 התבטא, בין היתר, באפשרות שניתנה לו לצרף ראיות בשלב מאוחר ובסטייה מסדרי
17 הדין (פרוטוקול עמוד 28 שורה 14) ובאפשרות לחקירה גמישה של נציג המשיב
18 (פרוטוקול עמוד 49 שורות 15-16).
19 בסופו של יום, לא עלה בידי המערער לשכנע כי דיווח לרשויות המס בארה"ב באופן
20 מלא על רווח ההון שהפיק ממכירת המניות וכי קיזוז ההפסדים נעשה כדין.
21 63. כאן המקום לציין כי אני רואה עין בעין עם עמדתו של כב' השופט קירש בפסק הדין
22 הראשון (סעיף 105) כי "**דרישות תום הלב וניקיון הכפיים בכלל, והצורך למנוע ניצול**
23 **לרעה של אמנות מס בפרט, עשויים לחייב את המסקנה כי אין מקום לשעות**
24 **לטענת פטור המבוססת על הוראות האמנה אם הנישום לא קיים כראוי את חובות**
25 **הדיווח במדינה השנייה**" [ההדגשה במקור, י"ס].
26 למרות שהפטור ממס בישראל לפי סעיף 15(1) לאמנה אינו מותנה בתשלום מס
27 בארה"ב, ולכאורה אף לא בדיווח לרשויות המס בארה"ב, דוקטרינות בינלאומיות
28 מקובלות של תום לב ואי ניצול לרעה מחייבות לבדוק, בטרם יינתן הפטור ממס
29 בישראל, שהדיווח בארה"ב נעשה כדין וכראוי. בלא דיווח כאמור בארה"ב לא
30 מתקיים הבסיס הלגיטימי לזכאות המערער ליהנות מפטור ממס בישראל.
31 64. **בנסיבות בהן לא הוכח כי המערער מחזיק בתושבות אמריקאית פיסקאלית לצורכי**
32 **האמנה, כאשר המערער לא הצליח לשכנע כי הדיווח על מכירת המניות בארה"ב**
33 **נעשה כדבעי ובאורח מספק, בנסיבות בהן דיווח זה הוליד תוצאה של אי חיוב במס**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בארה"ב בהתבסס על נתוני שומתו העצמית של המערער ותוך קיזוז הפסדים
2 מועברים שלא הוברר טיבם והיקפם – לא ניתן לקבל את טענת המערער כי הוא
3 ראוי להגנת אמנת המס באופן השולל את זכות המיסוי של ישראל על פי דיניה
4 הפנימיים.
- 5 דברים אלה מתחדדים כאשר אנו שמים אל ליבנו את הזיקה החזקה של ישראל
6 להכנסה בהיותה "מדינת המקור" וכאשר אין כל מחלוקת כי עיקר התמורה
7 שנתקבלה במכירת המניות מקורה בשוויה של חברת הבת הישראלית (דברים אלה
8 נאמרים תחת ההנחה שהמערער אינו זכאי לתחולת האמנה ולכן אין נפקות להוראת
9 סעיף 15(1)(ה) לאמנת המס השוללת את זכות המיסוי של ישראל כ"מדינת מקור"
10 בנסיבות ענייננו, ועל כך ראו פירוט בהמשך).
- 11 65. לסיכום הדברים עד כה, המערער אינו זכאי לתחולת האמנה ולכן לא ניתן לקבל את
12 טענתו כי זכות המיסוי הבלעדית של רווח ההון ממכירת המניות נתונה לארה"ב.
13 היות שהמערער אינו זכאי לתחולת האמנה, שבה ומזדקרת זכות המיסוי של ישראל
14 על פי דיניה הפנימיים, הן לפי סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה והן לפי סעיף 100א
15 לפקודה.
- 16 66. יכולתי לעצור כאן ולסיים את הדיון בנקודה זו אך חשוב לי להתייחס לסוגיות
17 נוספות, וזאת מכמה טעמים:
18 המערער שבפניי לא היה מיוצג (אך לווה בייעוץ מקצועי) ויש לוודא שאכן זכויותיו
19 נשמרות לו.
- 20 המערער הותיר בי רושם חיובי במובן זה שתשובותיו היו כנות וישירות וגם כאשר
21 התעוררו סוגיות שלא היו לטובתו הוא הודה בהן ולא הלך סחור סחור. התנהלות כזו
22 ראויה בהחלט לציון ולהערכה.
- 23 כמו כן, ברצוני להפיס את דעתו של המערער כי החלטת המשיב נשענת על אדנים
24 יציבים גם מעבר להעדר זכאותו ליהנות מהוראות אמנת המס.
25 לאור זאת, אני מוצאת לנכון להתייחס לסוגיות מהותיות נוספות שעומדות על הפרק,
26 כל זאת תחת ההנחה – **שכאמור אינה מקובלת עלי** – לפיה המערער זכאי ליהנות
27 מתחולת הוראות אמנת המס בין ישראל לארה"ב.
- 28 תחת הנחה זו, לפיה המערער זכאי ליהנות מהגנת האמנה, יש מקום לדון גם בשאלה
29 הנכבדה, האם זכותה של ישראל למסות את רווח ההון על פי הוראת סעיף 100א
30 לפקודה נדחית מפני הוראות האמנה? ובהנחה שלא, האם זכאי המערער לסטות
31 מנוסחת החישוב הליניארי שבסעיף 100א, גם אם לא שילם את המס במועד העזיבה
32 את ישראל, לטובת חישוב כלכלי ומדויק של שווי המניות במועד ניתוק התושבות
33 בנסיבות בהן הוא טוען כי שווי המניות במועד זה היה אפסי?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 אך ראשון ראשון ואחרון אחרון.
2 תחילה יש לדון בשאלה, האם זכות המיסוי של ישראל לפי סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה
3 תמשיך לעמוד לה גם תחת ההנחה שהמערער זכאי ליהנות מהוראות האמנה, או,
4 במילים אחרות, האם זכות המיסוי של ישראל כ"מדינת מקור", הנובעת מהעובדה
5 שעיקר תמורת המניות נגזרת משווייה של חברת הבת הישראלית, גוברת על זכות
6 המיסוי של ארה"ב כ"מדינת מושבו" של המערער במועד מכירת המניות, על פי
7 הוראות אמנת המס?
8

ד. סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה – תחת הנחת תחולת האמנה

כללי

9
10
11 67. בהקשר הבינלאומי, כאשר מדובר בהכנסה מסוג רווח הון, זכות המיסוי ניתנת על פי
12 רוב למדינת התושבות של המוכר.
13 הטלת מס רווח הון על בסיס פרסונאלי מבוססת על ההנחה כי מדינת המושב היא זו
14 שיכולה, טוב יותר מאחרות, לעקוב אחר עסקאותיהם של תושביה ולאכוף את גביית
15 המס מהם וכן על ההנחה שהזיקה הטריטוריאלית אינה משמעותית בהכנסות מסוג
16 רווח הון המופקות לרוב מנכסים בעלי דרגת ניידות גבוהה, במיוחד במקרה של
17 מניות (גדעון קלוגמן, מאיר קפוטא **האמנה למניעת כפל מסים בין ישראל לארצות**
18 **הברית**, 203 (1993)).
19 במובחן מהכללים הנוהגים לגבי הכנסות אחרות, בהן זכות המיסוי מתחלקת בין
20 מדינת המקור (המדינה שבתחומה הטריטוריאלי הופקה ההכנסה) לבין מדינת
21 המושב (מדינת מקום מושבו של המוכר), בהכנסה מסוג רווח הון זכות המיסוי ניתנת
22 על-פי-רוב למדינת התושבות של מפיק רווח ההון ונשללת לחלוטין ממדינת המקור
23 (למעט הכנסות מסוג רווח הון המופקות מנכסי מקרקעין לגביהם נשמרת זכות
24 המיסוי הראשונית של המדינה שבתחומה מצויים המקרקעין).
25 68. גישה זו באה לידי ביטוי באמנת המודל של ארגון ה-OECD (סעיף 13), באמנת
26 המודל של ארגון האו"ם (סעיף 13) ובאמנת המודל של ארה"ב (סעיף 13) הקובעים כי
27 לגבי חלק גדול מסוגי רווח ההון יוטל המס במדינת המושב בלבד.
28 69. סעיף 15(1) לאמנת המס בין ישראל לארה"ב מאמץ, ככלל, את מתכונת הסעיפים
29 המקבילים במודלים השונים וקובע כי בהכנסה מסוג רווח הון ניתנת זכות המיסוי
30 הבלעדית למדינת התושבות של המוכר. עם זאת, הסעיף מרחיב בצורה משמעותית
31 ובאופן חריג את נתח המס שיפול בחלקה של מדינת המקור במקרה של רווח הון
32 הנובע ממכירת מניות, בהתקיים תנאים מסוימים (סעיף 15(1)(ה) לאמנה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31

מן הכלל אל הפרט

70. המערער מכר מניות של חברה אמריקאית המחזיקה במלוא הון המניות של חברת בת ישראלית. מוסכם כי עיקר שוויה של החברה הנמכרת נובע משוויה של החברה הישראלית.

לפי הוראות הדין הפנימי בישראל, סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, רווח ההון ממכירת המניות ייחשב כמופק בישראל ולישראל הזכות למסותו (בגובה הרווח הנובע משווי החברה הישראלית) במעמדה כ"מדינת מקור".

71. אלא שזכות המיסוי של ישראל על פי דיניה הפנימיים נדחית מפני סעיף 15(1) לאמנה המעניק את זכות המיסוי הבלעדית על מיסוי רווח הון למדינת המושב של המוכר. זו לשון הסעיף: **"תושב של אחת המדינות המתקשרות יהא פטור ממש בידו המדינה המתקשרת האחרת על רווחים ממכירה או חליפין של נכסי הון, או מפעולה אחרת בהם, אלא אם כן –"**

משנקבע כי המערער לא היה תושב ישראל במועד מכירת המניות, מאבדת ישראל את זכותה למסות את רווח ההון לאור הוראת סעיף 15(1) לאמנה.

72. עם זאת, בכל הנוגע לרווח הון הנצמח ממכירת מניות נקבע באמנה חריג הקבוע בסעיף 15(1)(ה) לאמנה המעניק למדינת המקור (מדינת התושבות של החברה הנמכרת) זכות מיסוי ראשונית על רווח ההון אם למוכר היו, במישרין או בעקיפין, מניות שהקנו לו לפחות 10% מכוח ההצבעה בחברה.

חריג זה, המרחיב את זכות המיסוי של מדינת המקור והמחיל אותו גם על מכירת מניות בחברה שנכסיה אינם מורכבים בעיקרם ממקרקעין, אינו מצוי באמנות רבות אך, כאמור, מצוי באמנה שבין ישראל לארה"ב.

73. ברם, חריג זה אינו חל בענייננו.

המניות שנמכרו הן מניותיה של החברה האמריקאית, ולא מניותיה של החברה הישראלית, והמערער מחזיק רק ב-7.2% ממניות החברה הנמכרת ולא ב-10% לפחות מכוח ההצבעה בה.

כפועל יוצא, החריג באמנה מכוח סעיף 15(1)(ה) לא יחול וזכות המיסוי הבלעדית תיוותר לארה"ב לפי סעיף 15(1) לאמנה.

תוצאה זו תיוותר על כנה על אף העובדה שמכירת המניות בחברה האמריקאית מהווה, מבחינה כלכלית ומעשית, מכירה של חברת הבת הישראלית המוחזקת על ידה במלואה והמהווה את עיקר שוויה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

74. לסיכום, תחת ההנחה שהמערער זכאי להגנת האמנה, זכות המיסוי של ישראל כ"מדינת מקור" מכוח הוראת סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה נסוגה מפני הוראת סעיף 15(1) לאמנת המס שבין ישראל לארה"ב, המעניקה את זכות המיסוי הבלעדית למדינת התושבות של המערער במועד מכירת המניות. משנקבע כי ישראל אינה מדינת התושבות של המערער במועד מכירת המניות, היא אינה זכאית למסות את רווח ההון על פי הוראות האמנה.

75. נותר, אפוא, לבחון את השאלה, האם זכות המיסוי של ישראל, הפעם כמדינת המושב המקורית של המערער, תמשיך לעמוד לה מכוח סעיף 100א לפקודה, תחת ההנחה שהמערער זכאי להגנת האמנה?
המערער טוען כי זכות המיסוי של ישראל לפי סעיף 100א עומדת בניגוד להוראת האמנה ולכן דינה להידחות מפניה. המשיב סבור לעומתו כי אירוע המס לפי סעיף 100א לפקודה חל יום לפני ניתוק התושבות של המערער, כאשר היה עדיין תושב ישראל, ולכן אין כל סתירה בין הוראות סעיף 100א להוראות האמנה.
ככל שאגיע למסקנה כי זכות המיסוי של ישראל מכוח סעיף 100א לפקודה אינה עומדת בסתירה להוראות האמנה, יוותר חיובו של המערער על פי סעיף זה על כנו. או אז אדרש לבחינת טענותיו הפרטניות של המערער הנוגעות לאופן חישוב חבותו במס בישראל במסגרת סעיף 100א.

ה. סעיף 100א לפקודה – תחת הנחת תחולת האמנה

76. ייאמר מיד כי יש להבחין בין שתי טענות של המערער הנאמרות בנשימה אחת אך הן שונות במהותן.

לפי הטענה הראשונה של המערער, סעיף 100א עומד בניגוד להוראות אמנת המס, ובהתחשב במעמד הבכורה לו זוכה אמנת המס במקרה של סתירה בינה לבין הדין הפנימי, יש לקבוע כי ישראל אינה רשאית להטיל מס יציאה מכוח הסעיף.
לפי הטענה השנייה של המערער, החלתו של סעיף 100א עשויה לגרום לתוצאה של כפל מס וכדי להימנע מתוצאה זו יש להימנע מהחלתו של הסעיף.

77. אם תתקבל הטענה הראשונה, ישראל עשויה להפסיד את זכותה למסות את רווח ההון לפי סעיף 100א.

לעומת זאת, קבלת הטענה השנייה לא תמנע את החלתו של סעיף 100א אלא תחייב מציאת פתרון הולם לתוצאה אפשרית של כפל מס, ככל שיוכח.
אדון בטענות אלה כסדרן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33

סוגיית ההתנגשות בין סעיף 100א לאמנת המס – על קצה המזלג

78. מאחר והדיון להלן הינו למעלה מן הצורך, לאור מסקנתי לעיל לפיה המערער אינו זכאי להגנת הוראות האמנה, איני רואה צורך בקיום דיון מקיף בסוגיה הנכבדה שבכותרת. די בכך שאציין את עיקרי הדברים הרלוונטיים ואותיר את הליבון המעמיק של הסוגיה לעת אחרת.

אזכיר, שוב, כי הדיון להלן נערך תחת ההנחה שהמערער הוא תושב ארה"ב במועד מכירת המניות ותחת ההנחה שהוא זכאי להגנת אמנת המס שבין ישראל לארה"ב.

79. הטיעון העיקרי לכך שאמנת המס אינה מונעת את הטלתו של מס היציאה לפי סעיף 100א טמון בקביעת הסעיף כי אירוע המס הרעיוני המכונן את מס היציאה חל ביום שלפני היום שבו חדל האדם להיות תושב ישראל.

המערער ייחשב, אם כן, כאילו מכר את המניות ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל, דהיינו, בתאריך 23.5.2005, ובמועד זה אין כל מחלוקת כי זכות המיסוי נתונה לישראל, הן לפי דיניה הפנימיים והן לפי הוראות אמנת המס, שכן המערער היה עדיין תושב ישראל ומדינת המושב החדשה טרם נכנסה לתמונה כך שאין כל התנגשות עם הוראות האמנה.

טיעון זה עולה בקנה אחד עם תכליתו של סעיף 100א, שכן, לו הייתה האמנה חלה במועד קביעת אירוע המס הרעיוני, היא הייתה עשויה למנוע מישראל להטיל את מס היציאה, שכן באותו מועד כבר חדל המערער להיות תושב ישראל וזכות המיסוי של רווח ההון הייתה ניתנת באופן בלעדי למדינת המושב החדשה של המערער, תהא זו ארה"ב או מדינה אחרת.

לכן נקבע בסעיף 100א כי אירוע מס היציאה יחול ביום שבו חדל המערער להיות תושב ישראל ובטרם נכנסו הוראות האמנה הרלוונטית לפעולה.

80. כאן המקום להדגיש כי דחיית תשלום המס לפי סעיף 100א למועד מימוש המניות, דהיינו, מעד מכירתן בפועל, אינה משנה את העובדה שאירוע המס הרעיוני נותר עדיין ביום שלפני היום שבו חדל המערער להיות תושב ישראל. במועד אירוע המס נוצרה חבות המס העקרונית, כאשר המערער היה עדיין תושב ישראל, וזו אינה נדחית למועד אחר. רק תשלום המס נדחה למועד בו התקבלה התמורה על מנת שניתן יהיה לפרוע את חבות המס (אך ללא תוספת הפרשי הצמדה וריבית, ראו סעיף 100א(ב) סיפא).

81. טיעון זה התקבל בפסיקת בית המשפט העליון בהולנד במסגרתו איחד בית המשפט את הדיון בשלושה תיקים בהם נטען כי מנגנון מס היציאה בדין הפנימי ההולנדי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 סותר את הוראות האמנה למניעת מיסי כפל עליה חתמה הולנד עם בלגיה, בריטניה
2 וארה"ב (Netherlands – Case 07/12314 42.071; 43.760 20 February 2009).
3 בית המשפט העליון בהולנד קבע כי, נוכח העובדה שאירוע המס חל לפני ניתוק
4 התושבות ההולנדית, הולנד זכאית להחיל את מס היציאה ואין בהטלת המס משום
5 התנגשות עם הוראות האמנה. כמו כן נקבע כי אין בהטלת מס היציאה כדי לסתור
6 את עיקרון תום הלב החל מכוח אמנת וינה (פסק הדין נכתב בשפה ההולנדית וסיכום
7 שלו מופיע בסעיף 106 לסיכומי המשיב).
8 82. טיעון זה לעניין מועד אירוע המס הרעיוני לפי סעיף 100א מקובל גם בעולם להצדקת
9 תחולתן של ההוראות בעניין מס יציאה. וראו בהקשר זה דו"ח הארגון הפיסקאלי
10 הבינלאומי (IFA) לשנת 2002 שהוקדש כולו לנושא מיסי הגירה: **The Tax**
11 **Treatment of Transfer of Residence by Individuals** הכולל דיון מעקיף
12 ומעמיק בשיקולים ובגישות העומדים בבסיס חקיקת מס היציאה בשיטות המס
13 השונות (International Fiscal Association [IFA] The tax treatment of)
14 (transfer of residence by individuals, vol. 87b 2002).
15 83. העמדה לפיה הוראות האמנה אינן עומדות בסתירה לאירוע המס הרעיוני במסגרתו
16 מוטל מס היציאה מצאה ביטוי גם בהנחיות BEPS במסגרת פרק 6 לדו"ח (Action
17 6) שכותרתו: **Preventing The Granting of Treaty Benefits in**
18 **Inappropriate Circumstances** שם נקבע לעניין תחולת הוראות מס יציאה לפי
19 הדין הפנימי ביחס להוראות האמנה העוסקות במיסוי רווחי הון כדלקמן (עמודים
20 89-90):
21 **"To the extent that the liability to such a tax arises when a person is**
22 **still a resident of the State that applies the tax and does not extend to**
23 **income accruing after the cessation of residence, nothing in the**
24 **Convention, and in particular in Articles 13 and 18, prevents the**
25 **application of that form of taxation. Thus, tax treaties do not prevent**
26 **the application of domestic tax rules according to which a person is**
27 **considered to have realised pension income, or to have alienated**
28 **property for capital gain tax purposes, immediately before ceasing to**
29 **be a resident. The provisions of tax treaties do not govern when**
30 **income is realised for domestic tax purposes..."**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

84. לצד כל זאת חשוב להדגיש נקודה נוספת: את בדיקת אובדן התושבות הישראלית במועד אירוע המס הרעיוני לפי סעיף 100א יש לעשות **הן לפי הוראות הדין הפנימי בישראל והן לפי הוראות אמנת המס**.
- שכן, אם ביום שלפני אבדן התושבות הישראלית היה נחשב המערער לתושב ארה"ב, בנוסף להיותו תושב ישראל, היו נכנסים לפעולה כללי שוברי השוויון באמנה (סעיף 3(2) לאמנה) על מנת לקבוע מי היא מדינת מושבו של המערער – במועד אירוע המס הרעיוני – ולמדינה זו הייתה ניתנת זכות המיסוי הבלעדית על מיסוי רווח ההון שנצמח עד למועד זה בהתאם להוראות האמנה. לו היו כללי שוברי השוויון מכריעים כי ביום שקדם למועד בו חדל המערער להיות תושב ישראל, הוא נחשב תושב ארה"ב לפי כללי שוברי השוויון שבאמנה, כי אז **לכאורה** ישראל הייתה מאבדת את זכותה להטיל מס יציאה במועד אירוע המס הרעיוני, לאור הוראות האמנה.
- כתבתי לעיל "לכאורה" משום שיש לפרש את המונח "**חדל להיות תושב ישראל**" שבסעיף 100א(א) לפקודה בהתאם לדין האמנה וזאת כדי להגשים את תכליתו של הסעיף לשמור על זכותה של ישראל למסות את עליית הערך של הנכס הנמכר כל עוד עמדה לה זכות המיסוי **על פי האמנה ולא רק על פי דיניה הפנימיים**.
- לכן, אם כללי שוברי השוויון שבאמנה היו מכריעים כי, ביום שלפני היום שבו חדל המערער להיות תושב ישראל לפי הדין הפנימי הוא נחשב לתושב ארה"ב לפי הוראות האמנה, כי אז אירוע המס הרעיוני היה חל ביום שלפני היום שבו חדל המערער להיות תושב ישראל **לפי האמנה**. בכל מקרה לא יהיה בכך כדי למנוע את גביית מס היציאה אלא לכל היותר להשפיע על גובה החבות במס בישראל.
- תוצאה זו מתיישבת עם תכלית חקיקתו של מס היציאה, דהיינו, לאפשר לישראל להטיל מס על עליית הערך שנצברה על הנכס בתקופה בה המערער היה עדיין תושב ישראל תוך קביעת אירוע המס בטרם חל דין האמנה והפטור הניתן מכוחה.
85. בענייננו, המערער לא הביא ראיה כי היה תושב ארה"ב ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל וממילא לא הוכרעה שאלת תושבותו במועד זה לצורך האמנה. אזכיר כי המערער אף לא הביא ראיה כי היה תושב ארה"ב במועד מכירת המניות. בנסיבות אלה לא יכולה להישמע מפיו הטענה כי נחשב לתושב ארה"ב ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל (23.5.2005) באופן הגורם לישראל לאבד את זכות המיסוי שלה במועד המיסוי הרעיוני (סעיף 2.2 לסיכומי המערער) (במאמר מוסגר אציין כי לפי הנחיות פסק הדין הראשון, המערער הורשה לטעון לעניין תחולת הוראות האמנה רק בשנים בהן **לא** היה תושב ישראל).
86. מלבד הטיעון המרכזי לפיו אירוע המס הרעיוני לפי סעיף 100א חל לפני שהמערער חדל להיות תושב ישראל, ולכן אין התנגשות בין הסעיף לבין הוראות האמנה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 קיימים טיעונים נוספים התומכים במסקנה שאמנת המס אינה מונעת את הטלתו
2 של מס היציאה.
- 3 87. לפי אחד הטיעונים, אין תחולה לאמנת המס במישור היחסים שבין מדינת המושב
4 הנוכחית לבין מדינת המושב המקורית משום שהאמנה חלה רק במישור היחסים
5 שבין מדינת המושב למדינת המקור (לוי ואסנפי 921-916).
- 6 לפי טיעון זה, מאחר שישראל מבקשת להטיל מס יציאה מכוח היותה מדינת המושב
7 המקורית, ולא מכוח היותה מדינת המקור של ההכנסה, לא מתקיימת בינה לבין
8 מדינת המושב הנוכחית (ארה"ב) תחרות על מיסוי רווח הון שאותה נועדה האמנה
9 לפתור. מילים אחרות, הבלעדיות שמעניקה האמנה למדינת המושב הנוכחית
10 (ארה"ב) היא ביחס למדינת המקור ולא ביחס למדינת המושב הקודמת (ישראל).
11 (במאמר מוסגר אציין כי, לטוען כי לישראל יש זיקה להכנסה כ"מדינת מקור" באופן
12 הגורם לתחולת האמנה בינה (כמדינת מקור) לבין ארה"ב (כמדינת מושב) תוך מתן
13 זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב החדשה (ארה"ב) וביטול הטלתו של מס
14 היציאה, יש להשיב בשניים: אחד, לפי הוראות האמנה, ובמובחן מהוראת הדין
15 הפנימי הקבועה בסעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, ישראל אינה מהווה "מדינת מקור" של
16 הכנסה משום שהמניות הנמכרות הן מניות של חברה תושבת ארה"ב. שנית, כפי
17 שהוסבר לעיל, ישראל דורשת את מס היציאה המגיע לה, לא כמדינת מקור, אלא
18 כמדינת המושב המקורית של המערער, וזאת במועד אירוע המס הרעיוני ובטרם הפך
19 המערער לתושב ארה"ב, כאשר במועד זה אין תחולה לאמנת המס משום שארה"ב
20 טרם נכנסה לתמונה).
- 21 88. לפי הטיעון השני, האמנה כלל לא נועדה לחול על מיסוי רווחי הון שטרם מומשו
22 שהם פועל יוצא של אירוע מס רעיוני הנקבע בדין הפנימי של המדינות המתקשרות
23 (לוי ואסנפי 925-923).
- 24 לפי טיעון זה, אף אם האמנה חלה במישור היחסים שבין מדינת המושב הקודמת
25 לבין מדינת המושב הנוכחית ומעניקה לאחרונה את זכות המיסוי הבלעדית, היא
26 אינה עושה כן אלא לגבי מיסוי רווח הון שמומש ולכן היא אינה נוגעת למס היציאה
27 שתולדתו באירוע מס רעיוני. לפיכך, ככל שמדובר במס היציאה המוטל על אירוע מס
28 רעיוני, האמנה אינה נותנת בלעדיות מיסוי למדינת המושב הנוכחית (ארה"ב).
- 29 טיעון זה אומץ בפסק דין קנדי [1978] **Halbrook R. Davis V. The Queen**,
30 D.T.C. 6374 ("עניין Davis").
- 31 בעניין **Davis** דובר באדם שהיגר מקנדה לארה"ב והפך לתושב ארה"ב. בית המשפט
32 בקנדה אישר להטיל עליו מס יציאה ודחה את טענתו כי זכות המיסוי הבלעדית של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 רווח ההון נתונה לארה"ב. בית המשפט ביסס את פסיקתו על הטיעון כי הסעיף
2 הרלוונטי באמנה המעניק את זכות המיסוי הבלעדית למדינת המושב אינו עוסק
3 במכירה רעיונית אלא במימוש בפועל. בכך אישר בית המשפט את הטענה כי דין
4 האמנה חל רק ביחס לרווחים שמומשו:

5 **"A deemed to be disposition is a fiction created by the statute for a**
6 **specific purpose and herein only for what is known as the departure**
7 **in my opinion, the reference to sale and exchange in tax, whereas**
8 **Article VIII of the Convention means sale and exchange as they take**
9 **place in the course of events and not as a fiction created by statute..."**

10 89. חיזוק נוסף לכך שאמנת המס בין ישראל לארה"ב אינה מונעת את הטלתו של מס
11 היציאה הישראלי ניתן למצוא בעובדה הפשוטה שאין באמנה כל הוראה פוזיטיבית
12 המונעת את הטלתו של מס יציאה (מס יציאה אמנם הוטל בישראל כשמונה שנים
13 לאחר שנכנסה האמנה לתוקף אולם בארה"ב הונהג מס יציאה כבר במועד חתימת
14 האמנה, אם כי במתכונת שונה מזו הנהוגה היום).

15 אינני סבורה כי יש לייחס להעדרה של הוראה באמנה בין ישראל לארה"ב,
16 המאפשרת למדינת המושב המקורית להטיל מס יציאה, כוונה לשלול את הטלתו של
17 המס לפי הוראות האמנה. במקביל, אינני סבורה כי יש ללמוד מהעובדה שישראל
18 כללה בחלק מאמנות המס החדשות שלה הוראה המשמרת את זכותה להטיל מס
19 יציאה לפי סעיף 100א כי היא מנועה מלעשות כן לענין האמנה עם ארה"ב (אגב,
20 קיימות אמנות מס שאושרו לאחר שנת 2003 שגם בהן לא נכללה הוראה המשמרת
21 את זכותה של ישראל להטיל מס יציאה, לדוגמה: שויץ, אוקראינה, אתיופיה,
22 לוקסמבורג, סינגפור, לטביה, ליטא, פורטוגל, קרואטיה, מולדובה, סלובניה,
23 אסטוניה, ויאטנם).

24 בכל מקרה, בית המשפט יעדיף לאמץ פרשנות השומרת על הרמוניה בין נורמות
25 חקיקתיות (דין פנימי ואמנת מס) על פני פרשנות הגורמת להתנגשות ביניהן (אהרון
26 ברק **פרשנות החקיקה** 333-335 (1993)).

27 90. לסיכום הדברים עד כה, אין לקבל את טענת המערער כי זכות המיסוי של ישראל לפי
28 סעיף 100א לפקודה מתנגשת עם הוראות אמנת המס באופן המונע את החלתה. עם
29 זאת, עדיין נותרת בעינה השאלה, האם נוצר כפל מס בעטיו של מס היציאה והאם
30 צודק המערער בטענתו כי נגרם לו בפועל כפל מס?

31 **סעיף 100א ובעיית כפל המס**
32 **כללי**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

91. ייאמר מיד כי, גם אם צודק המערער בטענתו כי נגרם לו כפל מס בעטיו של מס היציאה, לא יהיה בכך לגרום לבטלותו של המס או לקביעה כי מדינת ישראל לא הייתה רשאית להטילו מלכתחילה.
- עם זאת, תוצאה של כפל מס דורשת התייחסות ופתרון ואכן, כאשר מוכחת טענה של כפל מס נפתרת הבעיה בדרך כלל במסגרת הליכי הסכמה הדדית בין המדינות, והכול בכפוף להוראות אמנת המס הרלוונטית.
- אין מניעה כי טענת המערער בדבר כפל מס שנגרם לו, **ככל שתוכח**, תתברר במסגרת הליכי הסכמה הדדית בין ישראל לארה"ב ותבוא שם על פתרונה (ראו סעיף 28 לאמנת המס המכונן נוהל הסכמה הדדית בין ישראל לארה"ב למניעת מיסוי כפל; כן ראו הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 מתאריך 16.12.2001 "**הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס – נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה**").
92. טענה של כפל מס בדרך כלל עולה כאשר מס היציאה נקבע על ידי מדינת המושב המקורית (ישראל) בהתאם לנוסחה ליניארית המתחשבת בפרק הזמן בו שהה התושב במדינה טרם שינוי התושבות, כדוגמת ברירת המחדל שבסעיף 100א, לעומת שיטת מיסוי על בסיס השווי הכלכלי של הנכס במועד שינוי התושבות (fair market value) הנהוגה במדינת המושב הנוכחית (יצוין כי גם במקרה בו שתי המדינות מטילות מס יציאה על בסיס ליניארי עשוי לחול כפל מס בגלל מחלוקת אפשרית בשאלת מועד שינוי התושבות. באופן דומה, עשוי לחול כפל מס גם אם שתי המדינות מטילות את המס על בסיס שווי כלכלי של הנכס שכן הן עשויות להעריך את שווי השוק של הנכס במועד ההגירה באופן שונה).
93. בסיטואציות מסוימות, בהן עליית הערך של הנכס התרחשה בעיקר בתקופה שלאחר ניתוק התושבות הישראלית, כפי טענת המערער בערעור, יכולה להתעורר שאלת כפל המס בעקבות הטלת מס היציאה על בסיס הנוסחה הליניארית שבסעיף 100א.
- טענת כפל המס במקרה זה מתייחסת לגביית מס ביתר, לכאורה, על ידי ישראל בגין עליית הערך של המניות המחושבת לפי הנוסחה הליניארית בתקופה בה היה המערער עדיין תושב ישראל, כאשר בפועל חלק מאותה עליית ערך כלכלית התרחשה לאחר ניתוק התושבות הישראלית.
- אולם טענה זו עשויה לגרום לכפל מס רק אם יוכח כי **הבסיס לחישוב המס בארה"ב נקבע לפי שווי השוק של המניות במועד ההגירה**. למותר לציין כי המערער כלל לא הוכיח זאת ולכן לא ניתן לצאת מנקודת הנחה כי נגרם לו כפל מס.
94. להמחשת בעיית כפל המס הנ"ל, להלן דוגמה (ראו גם **קירש** 65-62):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 א' רכש מניות בחברה ישראלית במחיר מקורי של 100 בעודו תושב ישראל בשנת
2 2000. בשנת 2005 עזב א' את ישראל לארה"ב כאשר שווי השוק של המניות היה 125.
3 בשנת 2010 נמכרו המניות בתמורה ל-200.
4 לפי הייחוס הליניארי שבסעיף 100א, מתוך 10 שנות החזקה של המניות, חמש היו
5 לפני היציאה וחמש אחריה. לכן, רווח ההון החייב במס בישראל לפי הנוסחה
6 הליניארית שבסעיף 100א יהיה 50.
7 לפי הייחוס הכלכלי, מתוך רווח כולל של 100 רק 25 נצמחו בעת ש-א' היה תושב
8 ישראל ולכן רווח ההון שנצמח בישראל, מבחינה כלכלית, הוא 25 ולא 50.
9 התוצאה היא, שרווח נוסף של 25 (25-50) מתחייב במס יציאה לפי סעיף 100א
10 למרות, שמבחינה כלכלית, רווח זה הופק בעת ש-א' כבר לא היה תושב ישראל אלא
11 תושב מדינת חוץ ואמנת המס בין ישראל לאותה מדינה הייתה אמורה להגן עליו.
12 ניתן להקצין את הדוגמה הנ"ל אם נניח כי שווי המניות היה אפסי בעת שינוי
13 התושבות (כטענת המערער בערעור) כך שכל הרווח (100) נצמח בעת שהמוכר היה
14 תושב חוץ ולישראל אין לכאורה זכות למסות את אותו רווח הון (למעשה, אירוע
15 המס בעת ההגירה היה מניב הפסד של 100 בישראל).
16 ניתן לראות לפי הדוגמה הנ"ל כי טענה של כפל מס במישור הבינלאומי כנגד מס
17 היציאה הישראלי (המוטל על פי ברירת המחדל) אפשרית אם מוכח כי מדינת החוץ
18 ממסה את רווח ההון על בסיס שווי המניות ביום ההגירה. ככל ששתי המדינות
19 המעורבות ממסות את רווח ההון על בסיס ליניארי בהתחשב בפרקי הזמן בהם שהה
20 התושב בכל אחת מהן, לא אמורה להיווצר בעיה של כפל מס (אלא אם אין הסכמה
21 בין המדינות על מועד שינוי התושבות).
22 95. בענייננו, ככל שהמערער היה **מוכיח** כי נגרם לו כפל מס בעקבות הטלת מס היציאה
23 מכוח סעיף 100א, למשל, על ידי הצגת חוות דעת שמאית להוכחת שווי המניות
24 הנמכרות במועד ניתוק התושבות, ובעיקר אם היה מוכיח את שיטת חישוב המס
25 בארה"ב בהתייחס לנסיבות הספציפיות, כי אז כפל המס, ככל שנגרם, היה מוצא את
26 פתרונו בניהול הליכי הסכמה הדדית בין ישראל לארה"ב (כזכור, המערער קיזז
27 הפסדים מועברים כנגד רווח ההון במכירת המניות ולכן השאלה הרלוונטית לבדיקת
28 כפל המס היא כיצד היה מחושב המס בארה"ב לולא קוזזו ההפסדים כאמור).
29 ודוק, כדי לבסס טענה של כפל מס הנשענת על הפער בין החישוב הליניארי לבין
30 החישוב הכלכלי של המס, אין די בהוכחת שווי השוק של המניות במועד ההגירה
31 אלא נדרש להוכיח כי בסיס המיסוי של רווח ההון בארה"ב היה לפי שווי השוק של
32 המניות במועד ההגירה.
33 המערער לא הוכיח זאת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 המערער אינו יכול לפתור את עצמו מהנטל המוטל עליו להוכיח את הדין הזר שעליו
2 הוא מסתמך. בהעדר הוכחה כאמור ניתן להסתמך על חזקת שוויון הדינים ולהניח
3 כי שיטת המיסוי בארה"ב דומה לזו הנקוטה בסעיף 100א, דהיינו, ייחוס רווח ההון
4 בין המדינות על בסיס פרקי השהייה של המערער בכל מדינה, באופן שלא אמור
5 להיווצר כפל מס (למעט לעניין קביעת מועד שינוי התושבות). לחילופין, ככל שנוצר
6 בפועל כפל מס יהיה פתרונו בהידברות בין המדינות במסגרת הליכי הסכמה הדדית.
7 בכל מקרה, אין לקבל כי הפתרון לבעיית כפל המס הוא במניעת הטלתו של מס
8 היציאה.
9 בתוך כך אציין כי המערער מסתמך על הפער בין החישוב הליניארי לבין החישוב
10 הכלכלי של המס כדי לבסס טענה נוספת, שאינה קשורה לטענת כפל המס במישור
11 הבינלאומי, אלא נוגעת לחישוב הפנימי של מס היציאה המוטל במסגרת סעיף 100א.
12 לטענה זו אתייחס בהמשך הדברים.
13 96. לסיכום הדברים עד כה, המערער לא הוכיח כי שיטת החישוב הליניארי לפי סעיף
14 100א, על פיה הוצאה שומת המס, הובילה לכפל המס הנטען על ידו.
15 המערער לא הוכיח כי שיטת המס בארה"ב לוקחת בחשבון את מלוא צמיחת רווח
16 ההון מיום רכישת המניות על ידו (בשנת 1999), באופן העלול לגרום לכפל מס.
17 המערער לא הוכיח כי ארה"ב ממסה את רווח ההון שלא לפי ייחוס ליניארי
18 המתחשב בתקופות השהייה שלו בכל אחת מן המדינות, באופן העלול לגרום לכפל
19 מס.
20 המערער לא הוכיח כי ארה"ב ממסה את רווח ההון בהתבסס על שווי השוק של
21 המניות ביום הגירתו אליה, באופן העלול לגרום לכפל מס ביחס לחישוב הליניארי
22 שלפי סעיף 100א.
23 זאת ועוד, גם בהנחה שארה"ב ממסה את רווח ההון בהתחשב בשווי השוק של
24 המניות ביום ההגירה אליה (ראו סעיף 7 לאמנת המודל של ארה"ב המאמץ בעיקרון
25 את כלל ה-fair market value), המערער לא הוכיח כי שיטת החישוב הליניארי לפי
26 סעיף 100א הובילה לתוצאה לפיה המס שהוטל בישראל גבוה מן המס שהיה מוטל לו
27 המניות היו נמכרות בשווי השוק שלהן ביום שלפני היום בו חדל המערער להיות
28 תושב ישראל (23.5.2015).
29 בכל מקרה, ניתן להתמודד עם בעיה של כפל מס, ככל שנוצרה, באמצעים הקיימים
30 במישור הבינלאומי (הליכי הסכמה הדדית בין המדינות המתקשרות באמנה) ואין
31 הצדקה לבטל בעטיו של כפל מס את מס היציאה המוטל על ידי מדינת ישראל
32 כמדינה ריבונית במסגרת דיניה הפנימיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

97. **למען שלמות הדיון** אציין כי בעיית כפל המס שעשויה להתעורר בעקבות הטלתו של מס היציאה אינה ייחודית לישראל ומדינות נוספות שבחרו לאמץ הסדר מסוג זה נתקלות בבעיה דומה מול המדינות אליהן הגרו תושביהן.

הדרך המיטבית המקובלת להתמודד עם הבעיה היא באמצעות הקצאת המס באופן מוסכם בין המדינות המעורבות תוך שקלול כלל האינטרסים הרלוונטיים.

ככלל, קיימים כמה פתרונות אפשריים שהמדינות המתקשרות באמנת מס יכולות לאמץ על מנת לפתור בעיה של כפל מס, ככל שנגרם, וזאת בין אם על ידי הכללת הוראה מוסכמת מראש באמנת המס ובין אם במציאת פתרון מוסכם במסגרת הליכי הסכמה הדדית:

פתרון אחד, מדינת התושבות החדשה תקצה מחיר מקורי חדש לנכס שייקבע בהתאם לשווי השוק שלו במועד שינוי התושבות כך שמדינת התושבות החדשה תמסה רק את עליית הרווח שנצמחה בתקופה שהמוכר היה תושב שלה.

פתרון זה אינו חף מקשיים. ראשית, על המדינות להסכים על מועד שינוי התושבות לצורך הערכה כלכלית של שווי השוק של הנכס. שנית, על המדינות להסכים על מנגנון משותף להערכת שווי השוק של הנכס במועד זה כדי למנוע הערכת שווי שוק שונה בכל אחת מן המדינות, מה שעלול לפגוע ברצף המס (הבדל בהערכת השווי עלול לגרום למיסוי כפל אם מדינת התושבות החדשה תעריך את שווי הנכס כנמוך מהערכת השווי במדינת התושבות המקורית, או לאי מיסוי של חלק מעליית הערך, במקרה ההפוך). שלישית, פתרון זה אינו פותר בהכרח את כפל המס שהוא תולדה של הפער בין החישוב הליניארי (הנהוג במדינת המושב המקורית) לבין החישוב הכלכלי (הנהוג במדינת המושב הנוכחית).

בהקשר זה, ניתן לאמץ פתרון המחלק את זכויות המיסוי בין המדינות על בסיס ליניארי, הלוקח בחשבון את פרקי הזמן בהם שהה התושב בכל אחת מן המדינות, חלף ייחוס הרווח על בסיס שווי השוק של הנכס במועד ההגירה.

פתרון שני, מדינת התושבות החדשה תעניק זיכוי בגין המס ששולם במדינת המושב המקורית ביחס לרווח ההון.

פתרון זה הוא פתרון ראוי אולם תלוי ברצונה הטוב של מדינת התושבות החדשה שעשויה לטעון כי מס זה אינו בר זיכוי אצלה משום שלא הוטל על ידי המדינה המקורית כ"מדינת מקור" אלא כ"מדינת התושבות המקורית".

הנחיות BEPS מציעות אף הן פתרון בדמות מתן זיכוי על ידי מדינת התושבות החדשה בגין מס היציאה שהוטל במדינת התושבות המקורית (שם בעמ' 90):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 **"...The new State of residence would provide relief for the departure**
2 **tax levied by the previous State of residence on income that accrued**
3 **whilst the person was a resident of that other State..."**

4 **פתרון שלישי**, מדינת התושבות המקורית היא זו שתעניק זיכוי בגין המס ששולם
5 במדינת התושבות החדשה ביחס לרווח ההון ("זיכוי הפוך"). גם פתרון זה אינו חף
6 מקשיים יישומים, בין היתר, משום שמדינת המושב המקורית נדרשת לתת זיכוי למי
7 שכבר אינו תושב שלה וגם משום שמקובל כי דווקא מדינת התושבות הנוכחית של
8 המוכר היא שאמורה לפתור בעיה של כפל המס. עם זאת, יש לפתרון זה הגיון מסוים
9 המבוסס על ההנחה שככל ששיעורי המס במדינת המושב המקורית (נותנת הזיכוי)
10 גבוהים יותר משל מדינת המושב הנוכחית כך מוכחת העובדה שההגירה לא הייתה
11 ממניעים של תכנון מס (לפירוט והרחבה ראו **לוי ואסנפי** 927-933; **קירש**, 62-66).
12 98. יצוין כי, אמנם סעיף 100א(ה) לפקודה מעניק לשר האוצר סמכות לקבוע הוראות
13 לשם מניעת כפל מס, אולם הוראות כאמור טרם פורסמו כך שבשלב זה דומה כי אין
14 פתרון ברמה הפנים מדינתית למניעת כפל המס.
15 עם זאת, ברמה הביילטרלית, מדינת ישראל הכניסה לחלק מאמנות המס החדשות
16 מאז חקיקת סעיף 100א, הוראות שימנעו, או למצער יצמצמו, את כפל המס בגין מס
17 היציאה שהיא מטילה.

18 לדוגמה:

19 סעיף 13(8) לאמנה עם דנמרק משנת 2012, סעיף 13(6) לאמנה עם מלטה משנת 2014,
20 סעיף 13(6) לאמנה עם גרמניה משנת 2017, סעיף 13(6) לאמנה עם אוסטריה משנת
21 2019 המשמרים את זכות המיסוי של ישראל בגין הרווחים המיוחסים לנכס עד
22 למועד החלפת מקום המושב תוך קביעה כי רווחים אלה לא יהיו חייבים במס
23 במדינת המושב החדשה.

24 באמנות חדשות אחרות נקבע גם המנגנון שעל פיו ייקבעו הרווחים המיוחסים לנכס
25 עד למועד החלפת מקום המושב, למשל, סעיף 13(7) לאמנה עם פנמה משנת 2015,
26 סעיף 13(6) לאמנה עם מקדוניה שנחתמה בשנת 2015, סעיף 13(6) לאמנה עם
27 ארמניה שנחתמה בשנת 2017. לפי המנגנון שנקבע באמנות אלה "**ימוסו רווחי ההון**
28 **באופן יחסי ע"י שתי המדינות המתקשרות בהתאם לפרק הזמן שבו היה המעביר**
29 **תושב כל מדינה מתקשרת"**.

30 **מן הכלל אל הפרט**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 99. המערער לא הוכיח את טענתו כי נגרם לו כפל מס בעקבות הטלת מס היציאה
2 בישראל ולכן אין מקום לשעות לטענתו זו.
3 אזכיר כי אין מחלוקת שהמערער לא שילם בפועל מס בארה"ב, ואף אם נאמר כי יש
4 לראותו כמי ששילם מס בארה"ב, מס שהיה אמור להשתלם לולא קיזז את הפסדיו
5 ההוניים, בכל מקרה המערער לא הוכיח מה כפל המס שנגרם לו.
6 100. המערער לא הציג, ולו ראשית ראיה, לעניין התייחסות רשות המס האמריקאית, הן
7 לעניין עצם הטלת מס היציאה בישראל והן לעניין אופן חישובו ולא הונחה כל
8 תשתית עובדתית ומשפטית לטענת כפל המס.
9 התוצאה היא שאין לקבל את הטענה ולמעשה היא אמורה להידחות על הסף.
10 101. טענה בעלמא על אפשרות תיאורטית של גרימת כפל מס בעקבות הטלת מס יציאה
11 בישראל אינה ראויה להישמע ובכל מקרה לא תזכה בסעד כלשהו.
12 יצוין כי המערער טוען טענה נוספת לפיה הוא נדרש לשלם עודף מס במסגרת החישוב
13 הפנימי של סעיף 100א, לצורכי חבות המס בישראל, אולם טענה זו, אליה אתייחס
14 בהמשך, אינה קשורה לטענתו על כפל מס שכביכול נגרם במישור הבינלאומי.
15 102. לסיכום הדברים עד כה, דעתי היא שאין סתירה בין הוראת סעיף 100א לפקודה לבין
16 הוראות האמנה שבין ישראל לבין ארה"ב.
17 התוצאה היא שחיוב המערער במס יציאה בישראל נותר על כנו.
18 המערער לא הוכיח כי נגרם לו כפל מס במישור הבינלאומי בעקבות הטלת מס
19 היציאה בישראל ולכן לא ניתן לשעות לטענתו על כפל מס.
20 נותר, אם כן, לדון בטענותיו הפרטניות של המערער הנוגעות לאופן חישוב המס
21 בישראל לפי סעיף 100א. לכך אפנה כעת.
22
23 **ו. חישוב המס הישראלי לפי סעיף 100א לפקודה**
24 103. המערער טוען כי שווי המניות במועד ניתוק תושבותו הישראלית עמד על שווי אפס
25 ולכן אין בסיס כלכלי לחיובו במס רווח הון לפי סעיף 100א לפקודה.
26 המשיב טוען, לעומתו, כי יש ליישם את נוסחת החישוב הברורה שקבע המחוקק
27 בסעיף 100א ושעל פיה הוצאה שומת המס.
28 104. בכל הכבוד, המערער לא הציג, ולו ראיה אחת, על מנת לשכנע את בית המשפט כי
29 שווי המניות ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל עמד על שווי אפס.
30 המערער לא טרח להציג הערכת שווי שמאית מסודרת של שווי המניות נכון לתאריך
31 23.5.2005 (פרוטוקול עמוד 40 שורות 4-6).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 105. טענת המערער כי בעלי המניות האחרים (או היזמים) של החברה ביקשו לסגור אותה
2 אינה מוכיחה כי שוויה היה אפסי. המערער הצביע על נספח ד' לנימוקי הערעור
3 כתימוכין לטענתו אולם נספח זה מהווה ישיבת דירקטוריון משנת 2003, דהיינו,
4 כשנתיים לפני מועד אירוע המס הרעיוני, כך שבכל מקרה אין בו להוכיח את שווי
5 המניות במועד הרלוונטי.
- 6 גם טענת המערער כי שווי החברה הנמכרת היה אפסי, על בסיס הצהרתה לשלטונות
7 המס בארה"ב, לא הוכחה וספק אם ניתן היה להסתמך עליה (פרוטוקול עמוד 39
8 שורות 11-18).
- 9 106. אדרבא, עולה מעדות המערער כי סמוך למועד שינוי תושבותו הישראלית היה
10 למניות הנמכרות ערך וזו הסיבה שהוא סרב להצעה למוכרן (טרם עסקת מכירת
11 המניות הנדונה) (פרוטוקול עמוד 40 שורות 24-32, עמוד 41 שורות 1-10, עמוד 43
12 שורות 7-10, 12-13).
- 13 107. יתירה מכך, המערער אישר כי עיקר שוויה של החברה הנמכרת נובע משוויה של
14 החברה הישראלית (פרוטוקול עמוד 43 שורות 23-29). מנספח ד' לנימוקי הערעור
15 עולה כי לחברה הישראלית הייתה פעילות ענפה וכי על לקוחותיה נמנו חברות
16 גדולות ומוכרות במשק הישראלי (ראו גם פרוטוקול עמוד 43 שורות 19-20).
- 17 על רקע זה טענת המערער כי שווי החברה הנמכרת בשנת 2005 שאף לאפס, אינה
18 מסתברת.
- 19 טענת המערער אף אינה מתיישבת עם העובדה שהמניות נמכרו בשנת 2007 (כשנתיים
20 לאחר שחדל להיות תושב ישראל) בסכום של למעלה מ- 10 מיליון דולר.
- 21 מכל מקום, דומה כי המערער זנח את טענתו לפיה שווי המניות במועד ניתוק
22 התושבות עמד על שווי אפס שכן בסיכומיו הוא כותב (סעיף 3): **"ניסיתי לקבל**
23 **הערכת שווי פורמלית כלשהי אך אין אפשרות לעשות זאת בגלל הזמן הרב שעבר,**
24 **הקושי לנתח את הפעילות הכספית של החברה ובמיוחד שאין מסמכים"**. המערער
25 מאשר, אם כן, שלא ניתן לקבל כיום הערכת שווי של המניות למועד אירוע המס
26 הרעיוני ולכן אין ביכולתו להוכיח את טענתו.
- 27 108. זאת ועוד, אף אם היה עולה בידי המערער להוכיח את שווי המניות הנמכרות במועד
28 אירוע המס הרעיוני לפי סעיף 100א, ספק גדול בעיניי אם ניתן היה לסטות מייחוס
29 הרווח לפי הנוסחה הליניארית שבסעיף ולערוך תחתיה ייחוס ספציפי לפי שווי
30 המניות הנמכרות.
- 31 הבחירה באופציה של החישוב הליניארי נעשית באופן אוטומטי כל אימת שלא
32 משולם בפועל מס היציאה במועד העזיבה את הארץ. מי שלא שילם את המס המגיע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 במועד זה מוחזק על ידי המחוקק כאילו **ביקש** לשלם את המס במועד המימוש
2 בהתאם לנוסחה הליניארית, אף אם לא הגיש בקשה מפורשת לכך.
3 לאור זאת, ניתן לטעון, בהסתמך על החזקה האוטומטית שבסעיף, כי אי תשלום
4 המס על ידי המערער במועד שינוי התושבות כמוהו כבקשה שהגיש לדחות את
5 תשלום המס למועד המימוש ולכן יש לראות את המערער כמי שקיבל עליו את עצם
6 חובת התשלום לפי החישוב הליניארי וכמי שמושתק מלטעון נגדו (**לוי ואסנפי** 892).
- 7 109. זאת ועוד, נוכח פסיקתו של בית המשפט העליון בסוגיה דומה (דני"א 7065/08
8 **אברהם אלברט פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (19.01.2009)) ספק בעיניי אם
9 תתקבל טענה המבקשת לסטות מהייחוס הליניארי של הרווח לשם חישוב מס
10 היציאה.
- 11 הדברים מתחדדים לעניין סעיף 100א שכן, העובדה שהמחוקק אפשר למערער לבצע
12 ייחוס לפי השווי הכלכלי של המניות במועד העזיבה **והמערער הוא זה שבחר שלא**
13 **לעשות כן**, שוללת ממנו את הזכות לטעון לייחוס ספציפי בדיעבד במועד מימוש
14 המניות. סעיף 100א אינו מעניק למהגר את האפשרות לבחור, במועד מימוש הנכס
15 ובדיעבד, בין תוצאת המס הליניארית לבין תוצאת המס הכלכלית (לשם השוואה
16 ראו, סעיף 101(א)(3) לפקודה).
- 17 משעה שהמערער בחר שלא לשלם את מס היציאה במועד העזיבה, בהתאם לחישוב
18 כלכלי מדויק של המניות, שוב אינו רשאי לבקש זאת שעה שתוצאת החישוב
19 הליניארי במועד מימוש המניות מרעה עמו.
- 20 110. אחר כל זאת אציין, באופן זהיר ומבלי לקבוע מסמרות, כי אינני שוללת כי במקרים
21 חריגים במסגרת מס היציאה תישאר הדלת פתוחה לשמוע טענות על סטייה מן
22 הנוסחה הליניארית, מקום בו ייחוס הרווח לפי החישוב הליניארי עלול לגרום
23 **לפגיעה קשה בעקרון של גביית מס אמת**.
- 24 במהלך הדיון הסכים המשיב בהגינותו, בהמלצת בית המשפט **ולפנים משורת הדין**,
25 כי אם המערער היה מצליח לשכנע כי המניות הנמכרות עמדו על שווי **אפס** במועד
26 ניתוק תושבותו, היה מקום לבוא לקראתו בנסיבות המיוחדות שלפנינו ולאפשר
27 סטייה מהייחוס הליניארי במסגרת סעיף 100א, מתוך חתירה לתוצאה של הטלת מס
28 אמת.
- 29 ברם, אפשרות חריגה זו שהונחה לפתחו של המערער לא נוצלה על ידו ולכן חישוב
30 המס שהושת עליו במסגרת סעיף 100א, על פי נוסחת הייחוס הליניארי, יוותר על
31 כנו.
- 32 111. ממשיך המערער וטוען כי הוא זכאי לקזז הפסדים הוניים במסגרת חישוב מס
33 היציאה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 המערער טוען כי נצמחו לו הפסדים משלושה מקורות:
- 2 האחד, הפסד הון כתוצאה ממכירת בית מגוריו בהרצליה בשנת 2003.
- 3 השני, הפסד הון כתוצאה מהשקעתו בחברת טכלינק קישור הייטק בע"מ
- 4 ("טכלינק").
- 5 השלישי, הפסדים כלליים שונים.
- 6 112. ההפסד לו טוען המערער בגין מכירת הבית בהרצליה משקף את הפער בין התמורה
- 7 שקיבל במכירת הבית לבין שווי השוק של הבית ביום מכירתו.
- 8 דא עקא, שלפי הוראות הדין לא ניתן להכיר בהפסד שכזה.
- 9 המערער דיווח על שווי מכירה של הבית בסכום של 2,891,200 ש"ח ועל שווי רכישה
- 10 של הבית בסכום של 1,468,575 ש"ח ולכן אין מקום לטענתו שנגרם לו הפסד.
- 11 יתירה מכך, המערער דיווח על מכירת הבית למנהל מיסי מקרקעין וקיבל לבקשתו
- 12 פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (נספח 5 לתצהיר המשיב).
- 13 המערער מעולם לא טען, לא בפני מנהל מיסוי מקרקעין ולא בפני פקיד השומה, כי
- 14 נגרם לו הפסד במכירה זו (פרוטוקול עמוד 30 שורות 10-13).
- 15 אך אפילו הייתי מניחה לרגע שנוצר למערער הפסד, הרי לא הוכח גובהו של הפסד זה
- 16 ולא הונחה הדעת כי לא קוזז בתקופת ארבע השנים מאז נוצר ועד מועד מכירת
- 17 המניות כנגד רווח הון אחר באופן המונע את קיזוזו כיום. ממילא שומת מס השבח
- 18 סופית ולא עולה ממנה כי נגרם למערער הפסד כלשהו.
- 19 למעלה מן הצורך אוסיף כי, גם טענה זו נטענה על ידי המערער מבלי שהונחה לה כל
- 20 תשתית ומבלי שהוברר על ידו מה היה שווי השוק של הבית ביום מכירתו שעל בסיסו
- 21 הוא טוען לקיומו של "הפסד".
- 22 113. ההפסד לו טוען המערער כתוצאה מההשקעה בחברת טכלינק אף הוא נעדר כל
- 23 בסיס.
- 24 המערער הציג בפני המשיב, בשלב דיוני השומה, מסמך הנושא את הכותרת "כתב
- 25 תביעה" בו מצוין כי השקיע בחברת טכלינק סכום של כ- 390,292 ש"ח.
- 26 במסגרת חקירתו הנגדית אישר המערער כי טיוטת כתב התביעה לא הבשילה לכדי
- 27 תביעה, מעולם לא הוגשה וממילא לא התבררה (פרוטוקול עמוד 31 שורות 18-33).
- 28 לא ניתן לבסס טענה על קיומו של הפסד רק על סמך טיוטת כתב תביעה שמעולם לא
- 29 הוגשה ומבלי שהטענה נתמכת באסמכתאות מבוססות.
- 30 114. המערער טוען כי נגרמו לו הפסדים נוספים (מש/2) אולם לא השכיל להציג תמונה
- 31 ברורה של הפסדים אלה, ממה נבעו, מתי נוצרו, מה היקפם והאם הם תקפים
- 32 מבחינת דיני המס בישראל (פרוטוקול עמוד 35 שורות 1-8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לא ניתן לקזז הפסדים שמקורם אינו ברור וטיבם לא הוברר מבלי להציג
2 אסמכתאות.
- 3 115. מעבר לאמור, המערער אישר במהלך חקירתו הנגדית כי הוא מודע לכך שההפסדים
4 הנטענים על ידו אינם ניתנים לקיזוז לפי דיני המס בישראל (פרוטוקול עמוד 34
5 שורות 4-5): "**אני בארץ הבנתי שאין שום הפסדים, כלומר שום הפסד שאני יכול
6 לדווח עליו בארץ, זה הבנתי כבר. כל הנושא של הפסדים נדחה.**"
- 7 116. לצד כל זאת אציין כי ההפסדים אותם מבקש המערער לקזז כנגד רווח ההון המיוחס
8 לו בישראל מכוח סעיף 100א כבר קוזזו במלואם כנגד התמורה ממכירת המניות
9 שדווחה בארה"ב (מש/2, סעיף 2 לתצהיר המערער).
- 10 בנסיבות בהן המערער לא הוברר אם חיובו במס בארה"ב השתרע על מלוא תמורת
11 המכירה, אם לאו, קיזוז מלא של ההפסדים בארה"ב וקיזוז (חלקי) שלהם בישראל
12 עשוי לעלות כדי קיזוז ביתר.
- 13 117. **התוצאה היא שאין להתיר למערער קיזוז הפסדים כלשהם כנגד רווח ההון המיוחס
14 לו במסגרת סעיף 100א לפקודה.**
- 15
- 16 **ז. הערה בטרם סיום**
- 17 118. קבעתי לעיל כי זכות המיסוי של ישראל על פי דיניה הפנימיים חלה, בנסיבות העניין,
18 הן מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, במעמדה כמדינת המקור של רווח ההון, והן
19 מכוח סעיף 100א לפקודה, במעמדה כמדינת המושב המקורית של המערער.
- 20 משנקבע כי המערער אינו זכאי ליהנות מהגנת אמנת המס, זכות המיסוי של ישראל
21 מכוח דיניה הפנימיים שרירה וקיימת.
- 22 119. מנקודת המבט של הדין הפנימי בישראל, במובדל מהוראות אמנת המס, בבחירה בין
23 אפיקי המיסוי האפשריים, זכות המיסוי על פי סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה עשויה
24 לחלוש על **מלוא** רווח ההון (ולכל הפחות על 51% ממנו), וזאת בהסתמך על עדות
25 המערער לפיה החברה הנמכרת היא חברת אחזקות ששוויה נובע מחברת הבת
26 הישראלית (פרוטוקול עמוד 43 שורות 23-29). זאת לעומת זכות המיסוי לפי סעיף
27 100א לפקודה מצומצמת לגבולות הייחוס הליניארי ובמקרה הנדון למיסוי של 71%
28 בלבד מרווח ההון.
- 29 120. מנקודת המבט של אמנת המס, לעומת זאת, זכות המיסוי של ישראל מכוח סעיף
30 89(ב)(3)(ד) לפקודה נדחית מפני הוראת סעיף 15(1) לאמנה, כפי שהוסבר לעיל.
- 31 121. אולם, לאור מסקנתי לעיל לפיה המערער אינו זכאי להגנת האמנה, שבה ומזדקרת
32 זכותה של מדינת ישראל למסות את רווח ההון מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

122. יצוין כי המשיב לא ביסס את שומתו על הוראת החיוב מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה. שומת המשיב, כפי שתוקנה בהליך ההשגה (השני), מבוססת רק על סעיף 100א לפקודה. מבחינת המערער, נראה כי לא הייתה לו ההזדמנות הנאותה להתמודד עם הטענה לפיה ניתן לחייבו במס, בנסיבות העניין, על פי זכות המיסוי הרחבה יחסית שבסעיף הנ"ל.

123. לאחר ששקלתי את הדברים באתי לכלל דעה כי, משלא הוצג טיעון מסודר מטעם המשיב בעניין זה, משנראה כי לא ניתנה למערער ההזדמנות הנאותה להתמודד עם חיובו במס מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה ובהתחשב בנסיבותיו האישיות והכלכליות של המערער, על אף שבסמכותי להגדיל את השומה (לפי סעיף 156 לפקודת מס הכנסה), נחה דעתי כי אין זה המקרה הראוי לכך.

התוצאה היא, שמיסוי המערער יוותר בגבולות סעיף 100א לפקודה.

124. הערה לסיום, המערער הלין רבות בסיכומיו על אופן הטיפול בעניינו והשגותיו בעניין זה תפסו מקום נכבד בסיכומיו. המערער טען כי "טורטר" על ידי המשיב וכי השקיע מאמצים רבים לשווא. עוד הלין המערער על כך שטענות שהעלה לא זכו להתייחסות מנומקת ושהתחושה שנוצרה אצלו היא שטענותיו לא זכו לאוזן קשבת.

ניתן להבין את תחושותיו של המערער אך עם זאת אין לשכוח כי ניתנה לו הזדמנות מלאה להציג אסמכתאות וראיות בעניינו. כך היה בעקבות החלטת כב' השופט קירש וכך גם היה במהלך הדיון בפניי ובכל זאת, בסופו של יום, לא הונחה התשתית הראייתית שהצדיקה שינוי מהמסקנות אליהן הגיע המשיב.

משכך, צר לי על התחושות הקשות של המערער אך מבחינת הדין אין כל עילה להתערבות בשיקול הדעת של המשיב. אף אני נמנעתי, בנסיבות עניינו של המערער ולאור מכלול השיקולים עליהם הצבעתי לעיל, לפסוע בנתיב של הגדלת השומה. חזקה על הגורמים המוסמכים ברשות המיסים שייקחו לתשומת ליבם את מצבו הכלכלי והאישי של המערער בשיקולי גביית המס.

סוף דבר

הערעור נדחה ושומת המשיב תיוותר על כנה וללא שינוי. בנסיבות העניין ובהתחשב במצבו הכלכלי של המערער, כפי שנחשף בפניי במהלך הדיון, ובהתחשב בהתנהלותו הראויה לציון כפי שפרטתי לעיל (פסקה 66 לעיל), איני פוסקת הוצאות לחובתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 מאי 2018

ע"מ 17-01-13807 קניג נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

2

3

4

5

6

7

8

9

ניתן היום, ט"ז אייר תשע"ח, 01 מאי 2018, בהעדר הצדדים.

10

ירדנה סרוסי, שופטת

11

12

13

14

15

16

17