

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

אשר תשליך במישרין על החלת תיקון 76 לגבי תושבי חוץ, עולים חדשים, תושבים חוזרים, עובדי רילוקשיין ועוד. בחלק א' של הרשימה בחנו את השינויים, שנעשו בחוק ביחס למיסוי תושבי חוץ במס רכישה ובמס שבח. בחלק זה של הרשימה נתמקד עתה בהשלכות הנגזרות משינויים אלו ובהמלצות ומחשבות נוספות, העולות מתיקון 76 בהקשרם של תושבי חוץ.

סיכום: דגשים, המלצות ומחשבות נוספות

עיננו הרואות, כי תיקון 76, אשר חולל כאמור מהפכה במיסוי דירות מגורים לא פסח גם על תושבי חוץ. ראינו, כי לעניין מס רכישה ההשפעה של תיקון 76 הייתה באופן תמוה מידי. לעניין מס שבח, תיקון 76 ייתן אותותיו בתחילת שנת 2014. במועד תחילת תקופת המעבר.

דומה, כי ניתן לחלק בהקשר של מיסוי תושבי חוץ את האוכלוסיות שיושפעו מהתיקון למספר קבוצות: **תושבי חוץ** - ציינו לעיל, כי תיקון 76 העלה בן לילה את שיעורי **מס הרכישה** החלים על תושבי חוץ. תושב חוץ, אשר מבקש להפחית את שיעור מס הרכישה יכול לשקול לבצע עלייה. לאור עמדתה של רשות המסים בחוזר **1/2011**, ניתן לטעון, כי גם תושב חוץ, אשר מקבל תעודת עולה, רוכש בית בישראל ושוהה בישראל מספר חודשים בשנה, ייחשב כתושב ישראל לצרכי הזכאות בשיעורי מס רכישה נמוכים. לעניין מס השבח, נראה, כי תושב

רשומון מס בנושא מיסוי מקרקעין: "תושב חוץ" לצרכי חוק מיסוי מקרקעין לאחר תיקון 76 – ודאות, אי ודאות המלצות ומחשבות נוספות – חלק ב'

פתח דבר

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר אושר ביום 29 ביולי 2013 במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), (התשע"ג-2013), או בשמו המוכר "חוק ההסדרים" (להלן: "תיקון 76"), מהווה מהפכה של ממש בתחום מיסוי ופטור של דירות מגורים בישראל. כפי שנראה להלן, כפועל יוצא משינוי זה, הוסיף תיקון 76 את ההגדרות "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" להגדרות בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק"). לשם פרשנות מונחים אלו מפנה תיקון 76 להגדרות הקיימות למונחים אלו בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). כפי שנראה להלן, מונחים אלו שולבו במסגרת החוק לא בכדי. כלומר, מטרתו המוצהרת של תיקון 76 (ועיינו לעניין זה בהצעת החוק, אשר קדמה לתיקון), הייתה ליצור הבחנה לעניין "מס שבח" ו"מס רכישה", בין תושב ישראל לבין תושב חוץ ובכך למנוע מתושב החוץ הקלות ופטורים, השמורים לאחר תיקון 76 לתושבי ישראל. יחד עם זאת, לאור הקושי המובנה הקיים בפרשנות מונחים אלו לצרכי הפקודה, נראה, כי תחול גם אי ודאות לגבי פרשנותם לעניין החוק,

מעלה, כי הטופס כלל אינו ערוך למצב בו עולה חדש (או תושב חוזר ותיק) רוכש את דירת המגורים טרם עלייתו לישראל.

לצד אפשרות זו, נזכיר, כי עולה חדש עדיין יכול לעשות שימוש בתקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "התקנות"). לאחר תיקון 76 והעלאת שיעורי מס הרכישה במסגרתו עד לשיעור מקסימאלי של 10%, נראה, כי התקנות זכו לעדנה מחודשת. לצד יתרונות נוספים הקיימים בתקנות, שיעור מס הרכישה המקסימלי בתקנות עומד על 5% בלבד. לפיכך, ככל ששווי הדירה הנרכשת על ידי העולה החדש גבוה יותר, כך השימוש בתקנות הופך להיות כדאי יותר. לגבי מס שבח, נראה, כי שיקולי המס של העולים החדשים דומים לשיקולים של כל תושב ישראל ומצריכים בחינה של כל מקרה ומקרה באופן פרטני ובהתאם למספר הדירות שיש לעולה החדש בישראל לפני תחילת מועד המעבר. ככלל שיקולי המס של תושבים חוזרים ותיקים דומים לשיקולי המס, המפורטים לעיל לעניין עולים חדשים, למעט לעניין תקנה 12, אשר אינה חלה בעניינם.

תושבים חוזרים – תושב חוזר אשר עזב את ישראל לאחר יום 1 בינואר 2009 מוגדר בסעיף 14(ג) לפקודה כך: **"יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות"**. כפי שצינו לעיל, הגדרת תושב ישראל לצרכי מס רכישה כוללת תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, אשר היו לתושבי ישראל תוך

ישראל, אשר יש לו דירת מגורים בישראל, צריך לשקול למכור אותה בפטור מלא ממס עד ליום 31 בדצמבר 2013. לאחר יום זה ובמהלך תקופת המעבר ככלל יחול על מכירת דירת המגורים מרכיב מסוים של מס במסגרת הפיצול המטיב. לאחר תקופת המעבר (1 בינואר 2018) וככל שלא יחול שינוי במשטר המס שיחול באותה עת (והנחה סבירה היא ששינוי יחול גם יחול), הרי שתושב החוץ לא יהיה פטור ממס שבח עד שלא ימציא את האישור הזר לעניין דירת יחידה. המסקנה המתבקשת מהאמור, הינה, כי ככל שהשבח הריאלי על הדירה גבוה יותר, כך קיים תמריץ לתושב החוץ למכור את דירת המגורים עד למועד המעבר.

עולים החדשים ("תושבי ישראל לראשונה") -

ראינו, כי תושב ישראל לראשונה, יהיה זכאי לשיעורי מס רכישה מוטבים, החלים על תושב ישראל בעל דירה מגורים יחידה, אם מדובר בדירתו היחידה והוא יעלה לישראל בתוך שנתיים ממועד הרכישה. יחד עם זאת, תיקון 76 אינו מגדיר מהו המועד בו תושב חוץ הופך לתושב ישראל לראשונה. כפי שצינו לעיל, סעיף 14(א) לפקודה אינו מגדיר מיהו תושב מישראל לראשונה ובפרט מהו מועד עלייתו לישראל. שאלה זו תוכרע, אם כן, לפי פרשנות הפסיקה ושאלת מבחן מרכז החיים. ציינו, גם שרשות המסים בחוזר 1/2011 מציינת שלוש חלופות למועד זה המבוססות על מבחן- המוקדם מבין, מועד בית קבע בישראל, או מועד קבלת תעודת עולה חדש לפי משרד הקליטה. המעניין הוא שעיון בטופס 7912

למנוע חבות במס במדינת היעד בגין מכירת הדירה. גם מבחינת מס שבח מדובר על מצב עדיף, שכן במועד המכירה היחיד לא ייחשב לתושב חוץ לצרכי מס שבח בישראל. מעניין יהיה לראות, אם עמדתה העקרונית של רשות המסים, לפיה ביצוע רילוקיישן ככלל אינו מנתק את התושבות הישראלית לצרכי מס (ראו חוזר 1/2012), תחול גם לעניין מס שבח. במידה והיחיד מחליט שלא למכור את דירתו בישראל, אזי נראה, כי עדיף לו להימנע מלמכור את הדירה בתקופת המחייה מחוץ לישראל על מנת להימנע מחבות במס שבח גבוהה. שיקול זה יתחזק לאחר תום תקופת המעבר ביום 31 בדצמבר 2017. במצב זה ועל מנת לבסס את ניתוק התושבות לישראל, רצוי, כי הדירה בישראל תושכר לצד שלישי ולטווח ארוך. שיקולי מס הרכישה במועד החזרה בהנחה, כי מדובר על דירתו היחידה של התושב החוזר בישראל, זהים לאלו של תושב חוזר ותיק. מכל מקום, נראה, כי יש לנקוט בגישה זהה הן לצרכי הפקודה והן לצרכי מס שבח על מנת שלא ייווצרו סתירות פנימיות בפוזיציה של היחיד לצרכי מס. כך, פלוני שמסווג עצמו כתושב חוץ לצרכי הפקודה, חשוב, כי ישמור על סיווג זהה גם בעת רכישה או מכירת דירת מגורים בישראל. אי תיאום כאמור, עלול להיות בעוכרי היחיד.

לבסוף, מספר הערות כלליות.

ראשית, חשש קיים בליבנו, כי מילוי טופס 7912 בדבר "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", נועד יותר לצרכי פקיד השומה מאשר לצרכי מנהל מיסוי

שנתיים מיום רכישת דירת המגורים היחידה. הגדרה זו אינה חלה על תושב חוזר. לפיכך, תושב חוזר, אשר מבקש לרכוש את דירתו הראשונה בישראל טוב יעשה, אם ירכוש את הדירה לאחר שובו לישראל. לעניין זה, נשאלת השאלה, כיצד יקבע מועד החזרה לישראל של התושב החוזר לצרכי מס. בפרט ראינו, כי טופס 7912 מבקש להצהיר, כי היחיד שהה בישראל למעלה מ-183 ימים בשנת הרכישה וכי מרכז חיון של היחיד בישראל. לפיכך, נשאלת השאלה מה מועד חזרתו לישראל לצרכי מס של תושב חוזר, אשר שב לישראל בחודש אוגוסט 2014 ושהה בישראל פחות מ-183 ימים, באותה שנת מס. אנו סבורים, כי בדומה להוראות חוזר 1/2011 מועד שובו של היחיד לצרכי מס רכישה בישראל, צריך להיקבע במועד רכישת הדירה ובלבד שהרכישה נעשית בסמוך לאחר מועד החזרה בפועל. אם ניתן, רצוי לחזור לדירה שכורה ורק לאחר פרק זמן מסוים לרכוש דירה בישראל. נעיר, כי אנו לא מוצאים כל הגיון להפלות לרעה לעניין זה בין תושב חוזר ותיק לתושב חוזר.

תושבי ישראל אשר ביצעו ניוד עובדים (רילוקיישן)

– לרוב עובדים אלו עוזבים את ישראל לתקופה של שלוש עד חמש שנים ולכן במועד החזרה, ככלל, הם אינם נחשבים לתושב חוזר לצרכי מס. עובדים רבים מתלבטים במועד העזיבה אם למכור את דירתם בישראל. מכירת הדירה לפני או בסמוך למועד העזיבה מחזקת את המסקנה, כי היחיד ומשפחתו עזבו את ישראל במועד העזיבה. מכירה זו עלולה גם

בינואר 2014 למכור את דירתו היחידה בפטור ממס על דירת מגורים יחידה. נשאלת השאלה, מדוע תיקון 76 לא אפשר לתושב חוץ לעשות שימוש באישור זה גם לצרכי מס רכישה. האם הרצון לתמרץ תושב חוץ למכור דירת מגורים מזכה ובו בעת להקשות עליו לרכוש דירה מזכה בארץ, מצדיק הבחנה בין שני סוגי המס ופגיעה לכאורה בעקרון אי ההפליה. ובכלל, היכולת של תושבי החוץ להמציא את האישור הזר לעניין דירה יחידה, מוטלת בספק ותלויה בנהלים הפנימיים של כל מדינה ומדינה. יודגש לעניין זה, כי סעיף 49א(א) לחוק בנוסחו לאחר תיקון 76 דורש את המצאת האישור הזר לעניין דירת יחידה משלטונות המס במדינת התושבות, ואולם אין כל מניעה שהמוכר יחזיק בדירות נוספות מחוץ למדינת התושבות שלו ומחוץ לישראל (בדומה למצבו של תושב ישראל, אשר מחזיק בדירות מחוץ לישראל).

רביעית, יש לתהות, אם יחול לאחר מועד המעבר (1 בינואר 2014), פטור על דירת מגורים יחידה ליורש תושב חוץ, אשר קיבל בירושה דירת מגורים מזכה ממוריש תושב ישראל, העומדת בתנאי סעיף 49ב(5) לחוק? כלומר, האם מספיק, כי המכירה תהא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה בהתאם לתנאי סעיף 49ב(5) לחוק, או שמא יש גם לבדוק את זכאות היורש, תושב החוץ, לקבלת הפטור (בהתאם להוראות סעיף 49א(א) לחוק) ובמידה והלז אינו מציג אישור זר לעניין דירה יחידה, למנוע ממנו את הזכאות לפטור? אנו סבורים, כי פרשנות תכליתית של סעיף 49ב(5) לחוק מחייבת

מקרקעין. לא בכדי, הממלא את **טופס 7912** נדרש לאשר בתחתית הטופס, כי **"ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתקבע לי במס רכישה, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה."**

היות וראינו, כי שאלת מרכז החיים היא שאלה מורכבת, אשר ספק אם יש למנהל את הכלים להתמודד עמה, סביר להניח, כי הטפסים יופנו לעיונו של פקיד השומה ובמקרים מורכבים למחלקה למיסוי בינלאומי. כך, בעוד שלא קיימת דרישת דיווח, המחייבת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/ תושב חוזר, להצהיר על חזרתו לישראל ובעוד שעולה חדש ותושב חוזר ותיק זכאים לפטור מדיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל למשך 10 שנים ממועד השיבה לישראל, יהיה לפקיד שומה הזדמנות טובה ללמוד על מרכז החיים של היחידים בשנת הרכישה. עולה חדש יכול לפטור עצמו מסוגיה זו באמצעות שימוש בתקנה 12, כמוסבר לעיל.

שנית, ספק אם הפלייתם לרעה של תושבי חוץ ביחס למס רכישה עומדת בדרישת סעיף 24 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD. סעיף זה דורש, ככלל, כי אזרחים של מדינה מתקשרת אחת לא יהיו נתונים במדינה מתקשרת אחרת למיסוי או לכל דרישה הקשורה במיסוי, השונים או המכבידים יותר מאלה החלים על אזרחי המדינה האחרת, באותן נסיבות. שלישית, מטעם זה, ככל הנראה, נוספה האפשרות להציג למנהל מיסוי מקרקעין את האישור הזר לעניין דירת יחידה, במידה ותושב חוץ יבקש החל מיום 1

רילוקיישן וכו', אם יקבלו ייעוץ פרטני טרם תחילתה של תקופת המעבר ביום 1 בינואר 2014 ואף לאחריה, בכל מקרה של רכישה ו/או מכירה של דירת מגורים בישראל. יודגש, כי אין לראות ברשימה זו, רשימה ממצה לעניין התיקונים שחלו במסגרת תיקון 76 ו/או לעניין ההטבות הניתנות לתושב חוץ במסגרת החוק.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ועו"ד מיכל זנקו.
הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.
אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

את מתן הפטור ליורש ללא קשר לתושבותו, על בסיס זכאותו של המוריש. אימוץ גישה אחרת על ידי רשויות המס, יחייב לשקול העדפת תושבי ישראל על פני תושבי חוץ בעת הורשת דירות מגורים בישראל. ללא ספק תוצאה בלתי רצויה בעליל במסגרת היחסים הבין משפחתיים והעברת נכסים בין דורית. ספק אם הדבר אף עומד בעקרון אי ההפליה, שכן יורש תושב ישראל, היה זכאי לפטור ממס שבח באותו המצב, אף אם הייתה ברשותו דירת מגורים נוספת בישראל במועד המכירה. ולהפך, נשאלת השאלה מה דינו של מוריש תושב חוץ, אשר יש לו דירה נוספת במדינת תושבותו, או שישווי נכשלים מלהמציא אישור זר לעניין דירה יחידה בעבור המוריש. נראה, כי במצב זה ישלל הפטור של המוריש ושל היורש מכוח סעיף 49ב(5) לחוק. לסיכום, ראינו, כי תיקון 76 מבקש להצר את צעדיהם של תושבי חוץ המבקשים להשקיע בישראל, תוך שילוב ההגדרה של תושב ישראל ותושב חוץ לצרכי הפקודה בחוק. ראינו מעלה מכאן, כי הן החלופה הראשונה והן החלופה השנייה לתושב חוץ מצריכות הכרה והבנה מיהו תושב ישראל לצרכי הפקודה, מהו מרכז חייו של הנישום ומתי נקבע מועד העלייה/החזרה לישראל. המחוקק בתיקון 76 הרחיק לכת והשאיר למנהל מיסוי מקרקעין את הסמכות לדון בהגדרות אלו. ספק רב בעינינו, אם יש למנהל את הכלים להתמודד עם שאלה מורכבת זו ומה תהיינה השלכות המס כמפורט ברשימה זו. טוב ייעשו אם כן תושבי חוץ, עולים חדשים, תושבים חוזרים ותיקים, עובדי