

חברים יקרים:

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

דרכים נוספות לתושבי חוץ, ששלטונות המס במדינת תושבותם אינם ממציאים אישור כאמור, להוכיח כי אין להן דירת מגורים במדינת תושבותם. (להלן: "תוספת מס' 2").

במקביל, סעיף 49(ב)(5) לחוק, באותו הפרק, נחקק שנים רבות לפני תיקון 76, ומקנה פטור ליורש של

דירת מגורים מזכה, בהתקיים התנאים הבאים:

"(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;
(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה."
(להלן: "פטור דירת ירושה" ו- "תנאי הפטור", בהתאמה).

במתח שבין הוראת סעיף 49 לחוק, אשר דורשת המצאת אישור העדר דירת מגורים במדינת התושבות, לבין הוראות הפטור שבסעיף 49(ב)(5) לחוק, עוסקת החלטת מיסוי (שלא בהסכם) 7701/21 (להלן: "החלטת המיסוי"), אשר פורסמה בתחילת חודש דצמבר 2021. להלן, עיקריה:

החלטת מיסוי 770121

עובדות המקרה: מבקש ההחלטה הינו תושב חוץ (להלן: "המוכר") אשר ירש חלק מדירת המגורים היחידה של אביו (להלן: "המוריש") וביקש למוכרה. המוריש היה תושב ישראל במועד פטירתו ואילו היה

על הקלות הבלתי נסבלת בשינוי עמדה מצד רשות המסים בעקבות החלטת מיסוי 7701/21 בעניין שלילת הפטור לפי סעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין על יורש שהוא תושב חוץ

פתח דבר

פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק") מסדיר ככלל את הפטור ל"דירת מגורים מזכה" (להלן: "הפרק"). במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין שנכנס לתוקף בתחילת שנת 2014, נקבע בסעיף 49א(א) לחוק כי על מנת להיות זכאי לפטור ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה לפי הפרק, על המוכר להיות "תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב". בהמשך מוסיף הסעיף וקובע כי "יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור". משמע, על מנת שתושב חוץ יהיה זכאי לפטור ממס שבח מכוח הפרק ביחס לדירת מגורים מזכה הוא נדרש להמציא אישור משלטונות המס במדינת תושבותו, השולל את בעלותו בדירת מגורים באותה מדינה.

תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5 / 2013 – ("חלופות להוכחת העדר דירת מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל לצורך זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1"), מאפשרת

ליום 1 בינואר 2014 ובכלל קיים סיכוי סביר שפטור ממס שבח על דירת המגורים של תושב החוץ, עדיין לא יקנה לו פטור ממס ריווח הון במדינת תושבותו ועל כן במקום לשלם מס שבח בישראל, הוא ישלם אותו במדינת תושבותו.

נזכיר לעניין זה כי אמנת המודל של ה-OECD ובהתאמה גם אמנות המס הביטורליות של ישראל, מקנות במקרה של מכירת מקרקעין, זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור, קרי המדינה בה מצויים המקרקעין. היות שלא מדובר בזכות מיסוי בלעדית בישראל (הקיימת רק באמנה עם יוון), הרי שמדינת התושבות שומרת לעצמה זכות מיסוי שיווית למסות את רווח ההון ממכירת המקרקעין בישראל במדינת התושבות בכפוף לקבלת זיכוי מס בעבור המס הישראלי. לפיכך, בהעדר מנגנון של Step Up, אשר מאפשר שיערוך של נכס המקרקעין לשוויו ביום קבלת הנכס בירושה (בדומה לטופס 905 של רשות המסים או להוראת סעיף (1)(a)1014 לקוד המס האמריקאי ורולינג שניתן על ידי רשויות המס בארצות הברית בנושא), הרי שמלוא עליית השווי בגין הנכס תמוסה במדינת התושבות של היורש במקום בישראל.

ואולם, עדיין נראה כי החלטת המיסוי אינה חפה מביקורת וספק אם היא עולה בקנה אחד עם פרשנות בתי המשפט מחד ועמדת רשות המסים עצמה ביחס להוראות סעיף 49(ב)5 לחוק, מאידך. ונסביר –

ראשית, בחינה מילולית של הוראות פטור דירת הירושה ותנאי הפטור מצביעה על כך שיש לפרשה

עדיין בחיים במועד המכירה, היה זכאי לפטור ממס. קרי, תנאי הפטור התקיימו במלואם.

המוכר לא הוכיח כי אינו בעל דירת מגורים במדינת תושבותו.

הבקשה: להכיר בפטור דירה ירושה בגין עסקת המכר של דירת המגורים, גם ביחס לחלקו של המוכר.

החלטת המיסוי: רשות המיסים קבעה כי המוכר אינו זכאי לפטור מוריש על אף התקיימות תנאי הפטור, זאת משום שסעיף 49(ב)5 לחוק קובע כי הפרק יחול ביחס ל"מוכר" המוגדר בסעיף 49א(א) כתושב ישראל או כתושב חוץ, שהוכיח כי אין בבעלותו דירת מגורים במדינת תושבותו, באמצעות אישור משלטונות המס באותה מדינה או באמצעות הכללים הקבועים בתוספת מס' 2. לעמדת הרשות, ללא הוכחה כאמור, חלה מכח סעיף 49א(א) לחוק חזקה כי למוכר קיימת דירת מגורים במדינת מגוריו ועל כן אינו זכאי לפטור דירת ירושה.

עוד נקבע בהחלטת המיסוי כי היא "**מחליפה ומבטלת כל הוראה, החלטה או פרשנות שניתנו בסוגייה זו, הנוגדת האמור לעיל.**"

דיון חופשי, ביקורת ומסקנות

לכאורה, מסקנת החלטת המיסוי סבירה, שכן סעיף 49א לחוק חולש על כל הפרק לרבות יש שיאמרו גם על הפטור של היורש מכוח סעיף 49(ב)5 לחוק. יתרה מזאת, העדר פטור כאמור ליורש תושב חוץ שיש לו דירה במדינת התושבות, עדיין לא מונע ממנו למכור את הדירה בפטור לינארי, מכוח סעיף 48א(ב) לחוק, ככל שיום הרכישה של הדירה קדם

זכאי לפטור לפי סעיף זה. תכליתו של הפטור לפי סעיף 49ב(5) היא לאפשר ליורש להיכנס בנעלי המוריש, ובהתאם לכך, לא תעלה זכאותו של היורש על זכאותו של המוריש.

עמדה פרשנית זו של בית המשפט אומצה והורחבה על ידי ועדת הערר בעניין **מירה אריאל** (ו"ע-44028-01-16). באותו עניין נדונה זכאותם של שלושה יורשים, אשר ירשו מהוריהם דירת מגורים בשווי של 12,250,000 ₪ ומכרו אותה בחודש ינואר 2015, במהלך תקופת המעבר לתיקון 76, בפטור ממס שבח בהתאם להוראות פטור דירת ירושה.

במאמר מוסגר, נזכיר בקצרה כי במהלך תקופת המעבר בשנים 2014-2017 ניתן היה למכור בכפוף לתנאים מסוימים עד שתי דירות מגורים מזכות בפטור ליניארי, תחת ביטול הפטור שהיה קבוע בסעיף 49ב(1) לחוק. אחד מן התנאים דרש כי בעת מכירה של אחת משתי הדירות היה זכאי המוכר לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק לפני ביטולו במסגרת תיקון 76.

בעניינם של היורשים כל אחד מהם מכר דירה אחת בפיצול ליניארי מוטב לפני מכירת דירת הירושה ואילו בעת מכירת דירה זו (דירת הירושה), לא היה חל פטור ממס מכוח סעיף 49ב(1) לחוק.

היורשים טענו כי כל אחד מהם זכאי לנצל בנסיבות המקרה את תקרת הפטור לדירה יחידה (סעיף 49א(1) לחוק) במלואה (4.5 מיליון ₪) (להלן: "תקרת הפטור"), בעת מכירת חלק בדירת הירושה, שכן הפטור הוא אישי.

לפי סטטוס התושבות של המוריש ולא של היורש. קרי, כאשר בוחנים מיהו המוכר, אשר עליו לעמוד הגדרות סעיף 49א(א) לחוק, נראה שתנאי הפטור מצביעים באופן ברור על המוריש, חלף היורש המוכר, שכן תנאי מנחה של הסעיף הוא ש"אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה". על כן, כאשר המוריש מקיים תנאי זה, נראה שתנאי הפטור מתקיימים ולא נדרש שהיורש יעמוד גם הוא באותו התנאי. בהתאמה, גם שאר הנתונים של היורש אינם משפיעים על זכאותו לפטור דירת ירושה, שהרי היורש המוכר יהיה זכאי לפטור דירת מגורים יחידה בעת מכירת דירת הירושה, גם אם בבעלותו דירה נוספת, אחת או יותר, בישראל ואף יוכל למכור את הדירה היחידה שבבעלותו, אף אם במקביל הוא מחזיק בדירה שהתקבלה אצלו בירושה (סעיף 49ג(4) לחוק).

שנית, בחינה של פרשנות פטור דירת הירושה על ידי בתי המשפט מעלה כי עמדתם העקרונית הינה כי היורש "נכנס לנעלי המוריש" באופן מלא, לטוב ולרע, לא פחות ולא יותר ובלשון בית המשפט בעניין **לנגזם** (ע"א 530/07), אשר עסק בפיצול "רעיוני" מכוח סעיף 49ז לחוק (בנוסחו דאז) בעת מכירת דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות על ידי מספר יורשים: "**התנאי המרכזי לענייננו, הוא כי המוריש היה פטור ממס בשל מכירת הדירה, אילו היה בחיים. תנאי זה, כאמור, חל גם על הזכאות לקבל פטור ביחס לזכויות הבנייה - לפי סעיף 49ז. רק אם המוריש היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ז, יהיה גם היורש**

על זכאותו של המוריש. קרי, אין דין אחד לכל הפטורים ממס שבח הקבועים בחוק וכי לגבי הפטור ממס בשל דירה שנתקבלה בירושה אין המדובר בפטור עצמאי של כל יורש ויורש אלא היורשים נכנסים לנעלי הפטור של המוריש, כאילו המוריש הוא זה שביצע את המכירה.

ובענייננו: אילו המוריש היה בחיים והיה מוכר את הדירה, הרי שתקרת הפטור של "דירת יוקרה" הייתה חלה לגביו לגבי הדירה בשלמותה והוא היה זכאי לגבי עודף התמורה שמעל לתקרה, לחישוב מס ליניארי מוטב ובהתאם לכך יש, לדעתי, למסות את היורשים כאילו נכנסו לנעלי המוריש גם לעניין הפטור ממס, שכן הכניסה לנעלי המוריש לעניין הפטור ממס שבח חלה לגבי היורש לחובה ו/או זכות."

יושב ראש הועדה השופט קירש הדגיש בפסק דינו כי נקודת המוצא לפטור דירת הירושה היא "הדילוג" על אירוע הפטירה כבעל השלכות ברמה המיסויית. לדידו, על פי הוראות החוק הורשה אינה מהווה אירוע מס, ועל כן מתייחס החוק ליורש כאילו הוא למעשה המוריש, בכל הנוגע לזכאות להשלכות המס במכירה. ובלשונו: "יש לזכור כי נקודת המוצא למכלול ההוראות בחוק מיסוי מקרקעין הנוגעות ליורשים וירושות היא סעיף 4 לחוק הקובע כי "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה". מעקרון היסוד האמור נגזרים יתר הכללים בנושא זה. משמעות "דילוג" החוק על אירוע הפטירה היא כי בהיבטים רבים רואים מכירת נכס שהתקבל קודם

לחילופין טענו היורשים כי הם זכאים לנצל את הטבת המס הלינארית במכירת דירת הירושה על הסכום שמעבר לתקרת הפטור - על אף שעבור שניים מהם לא חלפה מכסת ארבע השנים מאז מכירת דירת מגורים מזכה לפי סעיף 49(ב)(1) לחוק, בהתאם להוראת השעה לתיקון מס' 76 – משום שהמורישים היו זכאים להטבה לו היו הם מוכרים את הדירה. דהיינו, לדידם יש להחריג את דירת הירושה ממכסת שתי הדירות כאמור בהוראת המעבר לתיקון 76.

ביחס לטיעון הראשון, חברי ועדת הערר היו תמימי דעים כולם כי תקרת הפטור הינה התקרה לה היה זכאי המוריש ולא תקרת הפטור לה זכאי כל יורש בנפרד, כך שכל יורש זכאי לשליש מתקרת הפטור. יחד עם זאת, ביחס לטענה החלופית התקבלה עמדת העוררים, לפיה אם המורישים היו זכאי להטבה הלינארית במכירת הדירה, היורשים יהיו זכאים להטבה גם הם – על אף שלא היו זכאים לה כאמור לו היו מוכרים דירה בבעלותם שאינה דירת הירושה. חברי הועדה הדגישו לעניין הכרעתם בפסק הדין כי כאשר נבחנית הזכות לפטור דירת הירושה, היורשים נכנסים בנעלי המוריש באופן מלא, הן לחובה (תקרת הפטור מוגבלת לתקרה לה היו זכאים המורישים כתא משפחתי אחד) והן לזכות (היורשים זכאים להטבה הלינארית משום שהמורישים היו זכאים לה).

חבר הועדה רו"ח פרידמן מציין לאור פסיקת בית המשפט העליון בעניין לנגזם כי: "בית המשפט העליון קבע את ההלכה לפיה תכליתו של הפטור לפי סעיף 49(ב)(5) היא לאפשר ליורש להיכנס בנעלי המוריש, ובהתאם לכך לא תעלה זכאותו של היורש

המוריש ובעקיפין לשלול מהמוריש את הפטור שהיה זכאי לו. ברור בהקשר לכך שאם המוריש אינו תושב ישראל, עובדת היותו של היורש תושב ישראל לא תסייע לו לצורך זכאותו לפטור דירת הירושה. העדר הסימטריה, הנובע אפוא מהפרשנות ה"חדשנית" שקבעה רשות המיסים בהחלטת המיסוי צורם ובולט לעין.

שלישית, ספק רב אם עמדתה של רשות המסים עולה בקנה אחד גם עם עקרון אי ההפליה (Non-Discrimination), אשר מעוגן בהוראת אמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל") ובאמנות המס עליהן חתומה ישראל. פרשנות רשות המסים בהחלטת המיסוי גורמת למצב אבוסרד במסגרתו יורש תושב ישראל זכאי לפטור (בהתקיימות תנאי הפטור) ולא משנה כמה דירות מגורים הוא מחזיק בישראל או מחוצה לה. לעומת זאת, תושב החוץ מאבד את הפטור האמור, גם אם הוא מחזיק בדירה אחת בלבד במדינת תושבותו. דומה כי ההפליה בין תושב ישראל לבין תושב החוץ זועקת לשמיים, לבטח כאשר מדובר על שינוי פרשנות מצד רשות המסים למצב קיים, ללא כל הסבר ראוי.

בהקשר לכך, הוראות סעיף 24(1) לאמנת המודל מציינות כי -

"...Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome

לכן בירושה כאילו היא נערכת בידי המוריש, חרף הסתלקותו.

עוד מוסיף השופט קירש ומדגיש את מעמדה המיוחד של דירת הירושה והפטור שהחוק מעניק לה, באופן כזה שאף גובר על המגבלה שנקבעה במהלך תקופת המעבר (2014-2017) למכירת דירת מגורים מזכה בהטבה ליניארית.

הדברים אף הוטמעו בהוראות חב"ק מיסוי מקרקעין לפרשנות סעיף 49א לחוק, כדלקמן:

"... אשר לשאלת חישוב המס בכפיפות למגבלת הוראת השעה לתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין, היינו מכירת שתי דירות מגורים בידי המוכר: האם יש בו כדי להחריג דירות ירושה כך שאלו לא יהיו בתוך המגבלה? אמנם על פי לשון החוק נדמה שלעניין זה עוסקים במוכר בלבד (במקרה זה היורש), אלא שהכניסה לנעלי המוריש הופכת את דירת הירושה לדירה שאינה נמנית על שתי הדירות הנזכרות. הדבר נלמד מהוראות סעיף 49ג לחוק הרואה את דירת הירושה כאילו נותרה בידי המוריש. מכאן שמוצדקת ההחרגה של דירת ירושה ממניין שתי הדירות שניתן למכור במהלך תקופת המעבר, ואז אין ספק שיחול החישוב הליניארי המוסדר בסעיף 48א(ב) לחוק."

עיננו הוראות אפוא כי הן לעמדתם הפרשנית של בתי המשפט והן של רשות המסים היורש "נכנס לנעלי המוריש", במסגרת פטור דירת ירושה, לחובה ולזכות. נראה אפוא כי אין כל סיבה לסטות מפרשנות זו דווקא לעניין עצם הזכאות לפטור דירת ירושה ולהחיל על היורש מגבלה שכלל לא הייתה חלה על

אומנם לרשות המסים שמורה הזכות לשנות את החלטותיה, אך הדבר צריך להיעשות בצורה סבירה ובהתאם לכללי המשפט המנהלי. עמד על כך, בית המשפט העליון ממש לאחרונה בעניין עמינח (ע"א

283/20), אשר ראה לנכון לציין בסוגיה דומה כי: "אין צריך לומר כי חובתה של רשות המסים להפעיל שיקול דעת ולבחון את החלטותיה באופן מתמיד, אין משמעה כי מסור לה שיקול דעת בלתי מוגבל או כי ניתן להפעילו בשרירותיות. בעניין זה פועלת רשות המסים ככל רשות מנהלית אחרת ומעשיה נבחנים על פי אמות המידה המקובלות במשפט המינהלי. על כן, תיקון החלטה או ביטולה נעשים בין היתר תוך עריכת איזון בין מכלול האינטרסים והשיקולים ובשים לב לנסיבותיו של כל מקרה לגופו. היינו, הסתמכותו של הנישום, מידת סבירותה והאם הלה שינה את מצבו לרעה; לעומת האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ועיקרון השוויון בין נישומים שנסיבות ענייניהם דומות...".

נשאלת השאלה אם לאור דברים אלו רשאית רשות המסים לשנות את עמדתה "בוקר בהיר אחד" מבלי לנמק את השינוי בעמדתה. הפנייה להוראות סעיף 49א לחוק כשלעצמן אינה בגדר נימוק לשינוי העמדה, משום שמלכתחילה הוראות הסעיף היו מול עיניה של הרשות.

היה מצופה מרשות המסים אפוא כרשות מנהלית סבירה לנמק את שינוי עמדתה במסגרת הוראת ביצוע או תוספת להוראת ביצוע 5/2013 ולא במסגרת החלטת מיסוי שלא בהסכם ולהתייחס בין

than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected...".

אומנם לשון הסעיף עוסקת באזרחי המדינות, אך קושרת את האפליה לתושבות היחידים, כאשר אין כל סיבה להבחנה בין תושב המדינה לבין תושב חוץ. סעיף 18 לדברי הפרשנות של אמנת המודל (ביחס לסעיף 24(1) קובע לעניין זה כי -

"Whilst residents and non – residents are usually not in the same circumstances for the purposes of paragraph 1, it is clear, however, that this is not the case where residence has no relevance whatsoever with respect to the different treatment other consideration".

רביעית, לא בכדי אפוא הפרשנות המקובלת של רשות המסים בסוגיה הרלוונטית הייתה עד לאחרונה כי מקום תושבותו של היורש אינו משפיע לעניין הפטור מכוח סעיף 49(ב)(5) לחוק. אומנם, הדבר לא קיבל ביטוי פוזיטיבי בכתב בהוראות הביצוע של מיסוי מקרקעין, אך מנגד הוראת ביצוע 5/2013, אשר ניתנה בסמוך לתיקון 76, לא שללה פרשנות זו ואדרבה בפרקטיקה ובהרצאות שניתנו על ידי בכירי מיסוי מקרקעין עצמם, אומצה הגישה, שסוגיית התושבות חשובה בהקשר של המוריש ולא היורש. ניתן אפוא לתהות מה גרם לרשות המסים לשנות לפתע את עמדתה שמונה שנים לאחר כניסתו לתוקף של התיקון ומבלי שחל כל שינוי חקיקתי נוסף.

להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

היתר לסתירה בין עמדתה החדשה לבין הכלל בדבר "היורש נכנס בנעלי המוריש".

נזכיר בהקשר לכך כי בהתאם לפרק שני ב' בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, החלטת מיסוי מחייבת את הרשות ואת הפונה לקבלה, ואילו החלטת מיסוי לא בהסכם אינה מחייבת אף את הפונה לקבלה ולבטח לא את כל ציבור הנישומים.

על כן, אנו סבורים כי החלטת המיסוי אינה יכולה להיות אכסנייה ראויה לשינוי בעמדה כה עקרונית של רשות המסים ושומה על רשות המסים לצאת בהוראה מפורטת בסוגיה, לרבות התייחסות לתחולה של עמדתה, תוך הבהרה כי עמדה זו תחול מכאן ואילך לכל המוקדם ולא באופן רטרואקטיבי על שומות פתוחות.

לסיכום, נראה כי טרם נאמרה המילה האחרונה בעניין וראוי כי שינוי העמדה של רשות המסים תובא לביקורת שיפוטית הן ברמת ההתנהלות הציבורית של הרשות והן ברמה המהותית משפטית. לא כך צריכה לפעול רשות ציבורית!

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ