



מיסוי מקרקעין - תיקון שומה מאוחר בעסקת תמורות

למחרת חתימת ההסכם בין היחיד והכשרת הישוב, ביום 17/12/2003, נכרת **נספח להסכם 2000** בין העוררת להכשרת הישוב, לפיו עודכן מס' יחידות הדיור בעסקת התמורות ל- 149 יחידות ובנוסף, שונו התמורות בעסקה, כשבין היתר: שונה מחיר התמורה המינימאלי ליחידה בעסקה מ- \$ 38,000 ל- \$ 62,500 ובמקביל הוקטן השיעור מכלל התמורות להכשרת הישוב מ- 37.5% ל- 35%. **נספח זה להסכם 2000 לא דווח למיסוי מקרקעין** והוא נשוא דיונונו זה. כאמור נספח זה התגלה ע"י המשיב בעת הדיונים המשפטיים.

בעקבות גילוי הנספח להסכם, שלח המשיב לעוררת, ביום 2/11/2006 דרישת הצהרה בכל הנוגע לנספח להסכם וקבע שומת מס רכישה חדשה לעוררת, ע"פ שווי מינימאלי ליחידת דיור כפי שנקבע בנספח, בטענה כי חלה על העוררת חובה לדווח על הנספח להסכם, וכי שונו באופן מהותי תנאי ההתקשרות בין הצדדים. העוררת טענה, מנגד, כי לא נוצרה עסקה חדשה החייבת בדיווח וכי עדכון התמורות אינו משפיע על שווי העסקה (ביחס לשווי דירה ממוצע למועד חתימת 'הסכם 2000').

ביהמ"ש דוחה את הערר וקובע כי הנספח להסכם 2000 משנה את התמורות המוסכמות בין הצדדים, מהווה שינוי מהותי של עסקת המקרקעין ומחייב דיווח ע"פ דין. לדעת ביהמ"ש היה מקום לתקן את השומה כפי שנהג המשיב.

אין ספק בליבנו כי צדקה ועדת הערר בקבעה כי כריתת הנספח להסכם 2000 חייב דיווח למשיב. עם זאת, יש לציין כי מעצם טבעה, התמורה עבור המקרקעין בעסקת תמורות אינה ידועה במועד חתימתה ולפיכך, היא נקבעת ע"פ שווי המקרקעין המוערך לאותו מועד. ייתכנו הפרשים (למעלה או למטה) בין שווי המקרקעין כפי שנקבעו בשומה, לבין התמורות בפועל בעסקה.

ביום 6 בספטמבר התקבל פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בעניין שמשון זליג ושות' חברה קבלנית בע"מ (העוררת) נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (ו"ע 1341-08). במבזק זה נביא התייחסותנו לפס"ד זה בזהירות ראויה שכן העובדות המתוארות בפסק הדיו אינן ברורות דיין, לטעמנו.

העוררת התקשרה במאי 2000 בעסקה במקרקעין עם חברת הכשרת הישוב, לפיה רכשה את זכויות הבניה בכ-148 יחידות דיור בראשון לציון ב"עסקת תמורות" בתמורה לאחוזים מסוימים מהתמורה שתקבל ממכירת כל דירה, שעתידה העוררת לבנות במיזם (להלן: "הסכם 2000").

משמעות "עסקת תמורות" הינה מכירת מלוא הזכויות בקרקע ליזם (בענייננו-העוררת), בתמורה לקבלת אחוז מוסכם מן התמורות שיתקבלו ע"י היזם במכירת הדירות, שייבנו על הקרקע.

הצדדים דיווחו על העסקה וקבעו את שווי המקרקעין לסך של כ- 23.1 מיליון ₪ (ע"פ חישובים שערכנו, משקף שווי של 38,000 דולר ליחידה, שנקבע ב'הסכם 2000' כמחיר התמורה המינימאלי ליחידה שישולם להכשרת הישוב). המשיב קיבל את הצהרת העוררת.

באוגוסט 2003, אושרה תוכנית מתאר מפורטת המתירה לבנות על הקרקע 150 יחידות דיור.

ביום 16/12/2003 נכרת הסכם בין שמשון זליג (היחיד) ובין הכשרת הישוב לרכישת 1/150 של הזכויות בקרקע, המייצגים זכות קרקע לבניית יחידת דיור אחת. **ההסכם דווח** לשלטונות המס. המשיב מנגד, קבע כי יש לדווח על מכירת **דירת מגורים** מהעוררת ליחיד. לאחר התדיינות משפטית (ו"ע 1251/05 ו- ע"א 5760/07) נקבע בביהמ"ש העליון, כי צדק המשיב שכן לאחר כריתת 'הסכם 2000', לא נותרו זכויות במקרקעין בידי הכשרת הישוב, אותן היתה יכולה למכור ליחיד ולפיכך, **העוררת מכרה ליחיד דירת מגורים**.

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 417

נושאי השבוע :

מיסוי מקרקעין
תיקון שומה מאוחר בעסקת תמורות

מיסוי בינלאומי
דחיית מס על נכסי נדל"ן בארה"ב - הקלת מס או תקלת מס?

ביטוח לאומי
סוגיות בחזרה לארץ בגיל פרישה לאחר שנים רבות בחו"ל



האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

כבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ



חתימת ההסכמים בדצמבר 2003 נעשתה בעקבות השינוי בזכויות שאושרו ויתכן שאף בעקבות שינויים במחירי הנדל"ן (שינויים שבדרך כלל אינם מצדיקים תיקון התמורה שנקבעה בשומה). אולם במקרה שלפנינו, כיוון שהתמורה נקבעה, כפי הנראה ע"פ התמורה החוזית ולא לפי הערכת שווי המקרקעין, שינויים מאוחרים כפי שקרו, מצדיקים לטעמנו את תיקון השומה וצדקה ועדת הערר בקביעתה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ממשרדנו.

הפרשים אלו נובעים משינויים במחירי הדירות ובמס' הדירות הנבנה ע"פ זכויות הבניה בקרקע, בין המוערך במועד חתימת "עסקת התמורות" ובין התמורה בפועל שתקבל ע"י היזם בעת מכירת הדירות.

הדעות היום חלוקות בנוגע לאופן המיסוי של הפרשים אלו. לדעתנו, ככל שקביעת השווי בשומה נעשתה ע"פ התמורה שנקבעה בהסכם כמו במקרה הנדון (כאמור ע"פ החישוב שערכנו, ע"פ המינימום של \$ 38,000 ליחידה), ולא ע"פ הערכת שווי המקרקעין, הרי ששינויים עתידיים כגון שינוי ההסכם, שינויים בזכויות וכו' מצדיקים שינוי בשומה.

מיסוי בינלאומי - דחיית מס על נכסי נדל"ן בארה"ב – הקלת מס או תקלת

תקבל בידי המוכר/המעביר, ולא תעמוד לרשותו או לשימושו בדרך אחרת ולכן, על פי רוב, מופקדת התמורה בפקדון בידי "מתווך מורשה" ("QI") עד להעברתה בתמורה לנכס החלופי.

יודגש כי השימוש בסעיף 1031 אינו מקנה פטור מהותי ממס כי אם מאפשר דחיית המס בגין רווח ההון במכירה, עד למועד מכירת הנכס החלופי. ככלל, התמורה במכירת הנכס הראשון נחשבת (בהתאמות) כעלות הנכס החלופי. כמו כן, על פי פרסומים מקצועיים, ניתן להיעזר בסעיף בנסיבות של רכישת נכס חלופי קודם למכירת הראשון, בדומה להוראות הדין הישראלי.

סעיף 96 לפקודת מס הכנסה קובע אף הוא מנגנון לדחיית מס ברכישת נכס חלופי לנכס בר-פחת שנמכר, אם כי בטכניקת מיסוי שונה במקצת מהמנגנון האמריקאי.

סעיף 1031 לקוד המס האמריקאי מאפשר דחיית מס על רווח ממכירת נכס שישמש לרכישת נכס אחר מאותו סוג – "like-kind". מונח זה מתייחס לטבעו או אופיו של הנכס ולא לטיבו או לאיכותו.

לשיטת רשויות המס בארה"ב, נכסי מקרקעין על פי טבעם ניתנים להחלפה זה בזה ללא קשר לאיכותם, ולפיכך ניתן להחליף קרקע פנויה בבניין או להיפך. התנאי הוא ששני הנכסים יהיו נכס להשקעה מניבה או לפעילות עסקית. נכס המוחזק לשימוש אישי, כגון: בית מגורים, אינו ניתן להחלפה בדחיית מס במסגרת סעיף זה. הקלת המס חלה הן בהחלפת נכסים זה בזה והן בנסיבות של מכירת הנכס הראשון ורכישת אחר תחתיו, במגבלות זמן ותנאים שנקבעו. המוכר/מעביר נדרש להצביע על נכס חלופי פוטנציאלי בתוך 45 ימים מיום מכירת הנכס הראשון, ולרוכשו (או נכס דומה) בתוך 180 ימים מיום ההעברה. בנוסף, נדרש שהתמורה ממכירת הנכס הראשון לא

Artzi & Hiba

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

כבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ



לזיכוי המס הזר, ונסביר: עם המכירה יידרש תושב ישראל לשלם את מס רווח ההון החל בישראל ואילו בארה"ב, המס יידחה למועד מימוש הנכס החלופי. עקב פער הזמן במועדי תשלום המס, ייתכן שקבלת זיכוי בישראל בגין המס ששולם בארה"ב (כמדנית מקור) לא תהא אפקטיבית נוכח המגבלות הקבועות בסעיף 207ב לפקודה. הנישום עשוי להיות חשוף לכפל מס בגין אותו רווח הנובע ממכירת הנכס הראשון.

תושב ישראל השוקל בקשה לדחיית מס בארה"ב בגין מכירת נכס ורכישת נכס חלופי צריך להביא בחשבון את השיקולים שפורטו לעיל. **אנו סבורים כי ניתן לבסס טענה משפטית לפיה יש להחיל את סעיף 96 לפקודה בנסיבות שפורטו (יתכן תוך הפרדת מרכיב הקרקע מהבניין). למשרדנו הניסיון והמומחיות להציע פתרונות למצבים מעין אלו, ובין היתר לנושא הזיכוי בשל המס הזר שישולם בעתיד.**

לפרטים נוספים ניתן לפנות אל עו"ד לילך אשרוב - רובין ורו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס ממשרדנו.

הפסיקה הישראלית פרשה סעיף זה כנועד לאפשר החלפה וחיידוש של מכוונות וציוד המשמשים בפעילות עסקית, וזאת במטרה לעודד וליעל את הפעילות הכלכלית. נפסק כי הנכס המחליף צריך להוות תחליף פונקציונאלי לנכס הנמכר אף אם בכוחו לבצע פונקציות נוספות (פס"ד צ'רני).

עמדת רשות המסים בישראל הינה כי סעיף זה מוגבל לנכסים המשמשים בפעילות מניבה בישראל, ומשכך אין לאפשר החלתו לצורך דחיית מס בשחלוף נכס מקרקעין מחוץ לישראל (נזכיר, כי בשונה מנכס מקרקעין המצוי בישראל, נכס מקרקעין המצוי מחוץ לישראל ייחשב ל"נכס" במסגרת ס' 88 לפקודה). תושב ישראל המבקש דחיית מס מכוח סעיף 1031 בקשר למכירת נכס נדל"ן המצוי בארה"ב (בין במישרין או בעקיפין באמצעות תאגיד שהוא שקוף לצרכי מס כגון: שותפות או LLC, ראו הרחבה במבזק 387), צריך להיות ער להיבטי המיסוי החלים בישראל. ראשית, לאור עמדת הרשות כאמור, תבקש ישראל שישולם מס רווח ההון במכירה. תשלום המס ישפיע בוודאי על שיקוליו העסקיים של המשקיע. שנית, קיימת חשיפה לתקלת מס באשר

ביטוח לאומי - סוגיות בחזרה לארץ בגיל פרישה לאחר שנים רבות בחו"ל

לאחר שעזב את ישראל בגיל 27. הוא מקבל קצבת זקנה חלקית מהמוסד לביטוח לאומי בישראל (להלן: "המל"ל") מכוח האמנה עם צרפת. אחד מחמשת ילדיו של המבוטח מתגורר בארץ, והשאר בצרפת.

ביום 1/9/2011 נדחתה בשנית תביעתו של מר שניאור שמעון (להלן- המבוטח), יליד 1936, להכיר בו כתושב ישראל לעניין חוק הביטוח הלאומי (ביה"ד האזורי לעבודה ב"ל 10-11-3244). המבוטח, אזרח צרפת ובעל אשרה לישיבת קבע בישראל. עד אפריל 2007 היה ללא מעמד בישראל

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ



בישראל, אינו חייב בדמי ביטוח בישראל, גם על הכנסות פסיביות שהופקו או שנצמחו בישראל. הוא אינו מבוטח בענפי הביטוח הלאומי ואינו זכאי לסל בריאות לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי.

במצב שבו נשללה תושבות ממבוטח ששהה בחו"ל והוא חוזר לישראל, הוא יהיה זכאי לזכויות על פי חוק הביטוח הלאומי, רק כאשר הוא יוכר במל"ל כתושב ישראל. לשם כך יפנה למל"ל, יצהיר שחזר לישראל למגורי קבע, וימציא אסמכתאות המעידות על כך שמרכז חייו בארץ החל ממועד חזרתו. לאחר חזרתו לישראל יהיה זכאי לשרותי בריאות בכפוף לתקופת המתנה או תשלום פדיונה (ראה מבזק מס 412).

הגדרות "תושב" במשרד הפנים, או "תושב חוזר" במשרד הקליטה, או "תושב" לעניין פקודת מס הכנסה לדוגמה, אינן מקנות זכויות במל"ל, אף שיש לקביעות כאמור משקל מסויים גם בשיקולי המל"ל.

כאשר מבוטח חוזר לארץ בסמוך או אחר גיל פרישה, לאחר שהות ממושכת בחו"ל, משך בחינת תושבותו ארוך יותר בדרך כלל, והוכחת ניתוק התושבות מהמדינה האחרת והעברת מרכז החיים לישראל מורכבות יותר. במקרים בהם ישנה אי וודאות, ניתן משקל רב למבחן ימי השהיה בישראל או במדינה האחרת.

מיזם הביטוח הלאומי של משרד ארצי את חיבה פתרונות מיסוי בע"מ עם רו"ח אורנה צח (גלרט), עומד לרשותכם לייעוץ בנושא האמור.

נכתב ע"י רו"ח אורנה צח (גלרט), חיים חיטמן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה.

לטענתו, מכר את מרבית נכסיו בצרפת למעט דירת מגורים, רכש נכסים בישראל כולל דירת מגורים ודירות נוספות בירושלים, רכש אחוזת קבר לו ולרעייתו בישראל, והינו בעל חשבונות בנק בישראל. בכך ביקש להביע כוונותיו להשתקע בישראל ולהיקבר בה בבוא העת. עובדות אלו, לדעתו, מצביעות על כוונתו להעתיק "אט אט" את מגוריו ונכסיו מצרפת לישראל וכאן מרכז חייו.

עמדת המל"ל הייתה שבשל מגוריו של המבוטח בצרפת משנת 1960, מוטל עליו הנטל להוכיח כי חזר לגור בישראל במגורי קבע, תוך הוכחה סובייקטיבית (כוונה בלבד אינה מספיקה להוכחת מרכז חיים).

ביה"ד קיבל את עמדת המל"ל ומדגיש כי המבחן העיקרי לשאלת התושבות הוא מבחן מירב הזיקות, כאשר אחת הזיקות החשובות לדעתו היא ימי השהיה במדינות השונות בתקופה הרלוונטית. בשנים הקודמות נדחתה התביעה בשל פרק הזמן המשמעותי שבו שהה המבוטח בחו"ל, המלמד על כך שעדיין לא נותקה הזיקה של המבוטח לצרפת.

בהתאם לקביעת ביה"ד, אמנם בשנת 2010 המבוטח שהה בישראל 9 ימים יותר מאשר בצרפת, אך במחצית הראשונה של שנת 2011 המבוטח שהה 165 ימים בצרפת (ובישראל רק 26) ולכן לדעת ביה"ד אין בסיס להצהרת המבוטח בדבר העתקת מרכז חיים באופן הדרגתי. (נציין תמיהתנו לקביעה שכן המל"ל דחה את התביעה כבר ב-10/2010, וכן כי תמונת המצב לגבי שנת 2011 יכולה להתהפך, עד תום השנה הקלנדרית).

רקע כללי

מי שאינו מוגדר כתושב ישראל במל"ל ואינו עובד

Artzi & Hiba

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ