

חוזר לקוחות
מס' 11.2016

א.ג.ב.,

הנדון:

(א) הוראות הפטור ממס לשינויי מבנה יחולו (בכפוף לרולינג) גם על שותפות רשומה;
(ב) הרחבת חובת הגשת דוח מס שנתי על דוחות לגבי שנת המס 2016 ואילך;
(ג) מיסוי מקרקעין: הוראת שעה- קיצור זמן ההחזקה בשתי דירות מגורים שמאפשר הקלות במס רכישה לדירה יחידה; הכרה בדירה יחידה גם למי שמחזיק במחצית (במקום שלישי) מדירה נוספת שהתקבלה בירושה
תיקונים מס' 221 ו- 223 לפקודת מס הכנסה ותיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין

1. תקציר

1.1 ביום 6 באפריל 2016 פורסם [בספר החוקים 2543](#) החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 221), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 221").

במסגרת תיקון 221, תוקן סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה-2 לפקודה, שעניינו שינוי מבנה ומיזוג, יחולו גם על שותפויות רשומות שאישר מנהל רשות המסים לעניין זה.

1.2 ביום 30 במרץ 2016 אישרה הכנסת בקריאה שניה ושלישית את [החוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מס' 223\)](#), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223")¹.

במסגרת תיקון 223 הורחבה חובת ההגשה של דוח שנתי במספר מקרים:
(א) נהנה בנאמנות תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מחצי מיליון ש"ח;
(ב) יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שהתקיימה בו חזקת הימים בהגדרת "תושב ישראל" לעניין ימי שהות מינימליים בישראל;
(ג) יחיד שהעביר במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום העולה על חצי מיליון ש"ח;

תחולת תיקון 223 אינה מיידית והוא יחול רק על דוח מס שנתי שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך.

1.3 ביום 6 באפריל 2016 פורסם [בספר החוקים 2544](#) חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 85 והוראת שעה), התשע"ו-2006 (להלן: "תיקון 85").

במסגרת התיקון נקבעה הוראת שעה לחמש שנים, החל מיום 1 במאי 2016, בה יקוצר זמן ההחזקה בשתי דירות מגורים בו זמנית שמאפשר הקלות במס רכישה המוקנות לרכישת דירה יחידה מ-24 חודשים ל-18 חודשים.

עוד נקבעו הקלות לעניין מס שבח ומס רכישה של הכרה בדירת מגורים יחידה למי שמחזיק בחלק של עד מחצית מדירה נוספת שהתקבלה בירושה (במקום שליש לפני התיקון).

להלן נפרט את עיקרי התיקונים הנ"ל.

2. תיקון 221 לפקודת מס הכנסה- הוראות הפטור ממס לשינוי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה יחולו (בכפוף לפרה רולינג) גם על שותפות רשומה

במסגרת התיקון, תוקן סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה-2 לפקודה, שעניינו שינוי מבנה ומיזוג, יחולו גם על שותפויות רשומות שאישר מנהל רשות המסים לעניין זה.

חלק ה-2 בנוסחו ערב התיקון לא הסדיר שינוי מבנה בהם מעורבות שותפויות. כך למשל, לא ניתן מענה בחוק לטרנזקציות כגון העברת נכס מיחיד או חברה לשותפות, ביצוע מיזוג בין שותפויות, מיזוג או פיצול ששותפות היא צד לה.

יצוין, כי בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **שדות** (ע"א 2026/92), פורסם [חוזר מס הכנסה 14/2003](#) שהתייחס להיבטי המס השונים הנובעים מיישום פסק הדין האמור, וקבע, בין השאר, כי העברת נכס לשותפות על ידי השותפים נחשבת לאירוע מס חייב לפי הפקודה. מאחר וטרם נעשו עד כה ההתאמות הנדרשות לאימוץ פסק הדין בעניין שדות במסגרת הוראות חלק ה-2 לפקודה, נקבע בתיקון 221 כי הוראות חלק זה יחולו גם על שותפויות רשומות, וזאת בשינויים המחויבים ובשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל, והכול בהתאם להוראות הכלליות של חלק ה-2 האמור.

3. תיקון 223 לפקודת מס הכנסה- הרחבת חובת הגשת דוח מס שנתי על דוחות לגבי שנת המס 2016 ואילך

במטרה להרחיב את בסיס המידע של רשות המסים כדי לשפר את יכולתה לגבות מס אמת (כך לטענת רשות המסים), הורחבה במסגרת תיקון 223 חובת ההגשה של דוח שנתי גם למקרים הבאים (תחולת התיקון אינה מיידית והיא תחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך):

3.1 סעיף 131א(ב5)(7) לפקודה- נהנה בנאמנות תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מחצי מיליון ש"ח

סעיף 131א(ב5) לפקודה קובע מי ובאילו מקרים חייב בדיווח בכל האמור בנאמנויות. בתיקון הוסף לרשימת החייבים בדיווח כאמור גם נהנה בנאמנות תושב ישראל שמלאו לו עשרים וחמש שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע כי הוא נהנה. חובת הדיווח תחול רק אם שווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים.

לעניין זה הוגדרו "נכסי הנאמנות" בצורה רחבה: "לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל".

3.2 סעיף 131(א)(5) לפקודה- יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שהתקיימה בו חזקת הימים בהגדרת "תושב ישראל" לעניין ימי שהות מינימליים בישראל

הרקע לתיקון: הגדרת "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1 לפקודה קובעת שיחיד ייחשב לתושב ישראל אם מרכז חייו בישראל.

פסקה (א)(1) להגדרה קובעת מבחנים "איכותיים" לשם קביעת מרכז החיים לגבי מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים.

בפסקה (א)(2) להגדרה מופיעה קביעה "כמותית" (להלן: "**חזקת הימים**") כדלקמן:
"חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל-
(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;"

ואולם, בפסקה (א)(3) להגדרה נאמר שהחזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

התיקון:

בעקבות התיקון יחוייב בהגשת דוח גם יחיד שמתקיימת בו חזקת הימים הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל", ולטענת היחיד היא נסתרת כאמור בפסקה (א)(3), יגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה.

הוראות פסקה (5) החדשה לא יחולו על אלה:

- (א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;
- (ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" (קרי, יחיד ששר האוצר קבע כי לא יראו אותו כתושב ישראל על אף שלפי פסקאות (1) או (2) להגדרה יש לראות בו תושב ישראל- כגון נציג דיפלומטי, חייל בצבא מדינה זרה או באו"מ, סטודנט זר ועוד);²
- (ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א לפקודה;

הובהר, כי אין בהוראה החדשה כדי לגרוע מחובת הדיווח לפי סעיף 131(א)(4) לפקודה, החלה על יחיד תושב חוץ אם היתה לו הכנסה חייבת בישראל בשנת המס. כלומר, במקרה שהיתה הכנסה חייבת בישראל, גם אם היחיד טוען כי הוא תושב חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דוח לגבי הכנסתו החייבת.

3.3 סעיף 131(א)(5) לפקודה- יחיד שהעביר במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום העולה על חצי מיליון ש"ח

בעקבות התיקון יחוייב בהגשת דוח שנתי גם יחיד תושב ישראל, שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן- סכום לדיווח).

דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה.

² ראה תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006.

4. תיקון 85 והוראת שעה לחוק מיסוי מקרקעין: הוראת שעה- קיצור זמן ההחזקה בשתי דירות מגורים שמאפשר הקלות במס רכישה לדירה יחידה ל- 18 חודשים במקום 24 חודשים; הכרה בדירה יחידה גם למי שמחזיק במחצית (במקום שלישי) מדירה נוספת שהתקבלה בירושה

4.1 הוראת שעה- קיצור זמן ההחזקה בשתי דירות מגורים שמאפשר הקלות במס רכישה לדירה יחידה ל- 18 חודשים במקום 24 חודשים

חוק מיסוי מקרקעין קובע בסעיף 9, כי מי שרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה ייהנה משיעורים מופחתים של מס רכישה. עוד קובע הסעיף האמור, כי למי שבבעלותו דירת מגורים יחידה (להלן - הדירה הראשונה), הרוכש דירה חלופית, יינתן פרק זמן של 24 חודשים, שאם ימכור במהלכו את הדירה הראשונה, ייחשב, לצורך חישוב מס הרכישה בשל רכישת הדירה החלופית, לבעל דירה יחידה, ויהנה משיעורי המס המופחתים.

במטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, נקבעה **הוראת שעה לתקופה של חמש שנים מיום 1 במאי 2016 ועד 30 באפריל 2021**, לפיה תוקן סעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק, כך שרק מי שימכור את דירתו הראשונה **בתוך 18 חודשים** (ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה איפשר עד לתיקון ויאפשר עם סיומה של תקופת הוראת השעה), ייהנה משיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על הרכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית. יובהר, כי התיקון אינו נוגע למועדים האמורים באותו סעיף לענין מי שרוכש דירה מקבלן.

התיקון יחול רק על דירת מגורים שנרכשה בתקופת הוראת השעה. כך, לבעליה של דירת מגורים יחידה אשר רכש דירה נוספת (חלופית) לפני יום תחילתה של הוראת השעה (1 במאי 2016), יהיו 24 חודשים מיום רכישת הדירה הנוספת שבמהלכם יוכל למכור את הדירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה הנוספת, וליהנות ברכישת הדירה הנוספת משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש דירה יחידה.

יצוין, שבמקביל נקבע, שבתום תקופת הוראת השעה (כלומר, רק החל מיום 1 במאי 2021), לצורך פטור ממס שבח, תוארך תקופת ההכרה של מכירת הדירה הראשונה כדירה יחידה, ל- 24 חודשים במקום 18 חודשים, לאחר רכישת הדירה החלופית שנרכשה במקומה.

4.2 הכרה בדירה יחידה גם למי שמחזיק במחצית (במקום שלישי) מדירה נוספת שהתקבלה בירושה

עד לתיקון נקבע כי לענין הכרה בדירת מגורים יחידה המקנה הטבות במס שבח (פטור בכפוף לתנאים מסוימים) ובמס רכישה, החזקה של עד שלישי מדירה נוספת, לא יפגע במעמד של דירת מגורים יחידה.

בתיקון 85 נקבעה הפרדה בין דירה נוספת שלא התקבלה בירושה לגביה (כמו לפני התיקון) יותר להחזיק בחלק שאינו עולה על שלישי, לבין **דירה שהתקבלה בירושה** לגביה ניתן יהיה להחזיק בחלק שאינו עולה על מחצית. האמור לגבי דירת ירושה יחול גם לגבי מוכר שירש את זכויותיו באיגוד המחזיק בדירת מגורים אם חלקו באיגוד אינו עולה על מחצית.

למידע ופרטים נוספים:

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס,
בטלפון: 03-6085532 או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 225,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2016 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.