



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

א. כללי

בסעיף 3.3 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5\2013 – הרפורמה במיסוי דירות מגורים, הובהרו התנאים לקבלת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה על ידי תושב חוץ, בהתאם להוראות סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), בנוסחו לאחר תיקונו במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-2013.

סעיף 49א(א) לחוק, מתנה את הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה על ידי תושב חוץ בכך שאין לתושב החוץ (ובתא משפחתי של תושבי חוץ- למי מביניהם) "דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב". עוד נקבע באותו סעיף כי "לעניין זה יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס ממדינת תושבותו כי אין לו דירה כאמור (להלן: "אישור שלטונות המס")."

הוראת סעיף 49א(א) לחוק קובעת חזקה ראייתית לפיה אי המצאת אישור שלטונות המס משמעה שיש למוכר, תושב החוץ, דירת מגורים נוספת במדינת תושבותו ולפיכך אינו זכאי לפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 לחוק.

לאור העובדה כי ישנן מדינות בהן רשויות המס אינן מנפיקות אישור כאמור, נקבע נוהל זה שמטרתו לאפשר לתושב החוץ להמציא ראיות חלופיות המוכיחות את עמידתו בתנאי דלעיל.

נוהל זה יחול רק במכירה ע"י תושב חוץ תושב מדינה שרשויות המס שלה אינן מנפיקות אישור שלטונות מס, ולא יחול על מדינות המנפיקות אישור. נכון למועד פרסום ההוראה ידוע כי רק בלגיה ורוסיה מנפיקות אישור.

יובהר כי סעיף 3.3 (א) להוראת ביצוע 5\2013, בו צויין כי " אין להסתפק בתצהיר או כל מסמך אחר למעט אישור משלטונות המס באותה מדינה", ימשיך לחול על תושבי מדינות המנפיקות אישור שלטונות מס.



ב. נוהל דרכי הוכחה בהעדר אפשרות להמציא אישור שלטונות המס (להלן: "האישור

החלופי")

- א. על המוכר להוכיח על סמך ראיות אובייקטיביות כי אכן אין בבעלותו דירת מגורים במדינת התושבות שלו ולשכנע בכך את המנהל.
 - ב. בשלב ראשון, על המוכר-תושב החוץ- להראות היכן מקום מגוריו הקבוע במדינת תושבותו ומה טיב זכויותיו בדירה זו. עליו להמציא חוזה שכירות או הסכם אחר המעיד על היותו שוכר ולא בעלים באותה דירה וכן אישור מוניציפאלי בדומה לארנונה בישראל כי המוכר משלם מיסים בחו"ל "כמחזיק" בדירה ולא כבעלים שלה, ככל שניתן להמציא אישור כזה.
 - ג. אישור מרשות המיסים של מדינת התושבות של המוכר לפיו המוכר לא דיווח על הכנסה מדמי שכירות בגין דירת מגורים או נכס מקרקעין אחר שברשותו. לחילופין, המצאת דוחות המס של המוכר לתקופה הרלוונטית (במידה ויש למוכר הכנסות מדמי שכירות שלא נובעים מדירת מגורים, יוכל להמציא, בנוסף, תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות לפיו לא מדובר על הכנסות משכירות של דירה אלא של נכס אחר).
 - ד. כתמיכה לאישורים הנ"ל, יש להמציא תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות ובו הצהרת המוכר כי אין לו זכויות בדירת מגורים נוספת במדינת התושבות שלו.
- יובהר כי ככל שמדובר במדינה פדרלית כדוגמת ארה"ב או מדינה המחולקת למחוזות כדוגמת שווייץ, יש לוודא שהאישורים מתייחסים לכך שלמוכר אין דירה בכל המחוזות השייכים לאותה מדינה או בכל המדינות השייכות לאותה מדינה פדרלית.

בברכה,

רשות המסים בישראל