

עזוב עיזבון עימו

האם ניתן לקבל זיכוי בגין מס עיזבון זר? נראה שהתשובה לכך שלילית, למרות האפשרות להטלת כפל מס בישראל < דניאל פסרמן, ענבר ברק-בילו

בשנת 1949 נחקק בישראל חוק מס עיזבון, אשר הטיל מס עיזבון בישראל על כלל נכסיו של תושב ישראל בארץ ומחוצה לה, ועל נכסים בשרא של תושב חוץ. בשנת 1981 בוטל החוק, בין היתר בשל הגבייה המועטה והאינפלציה הגבוהה שכרסמה בבסיס המס, וזאת במקביל לעלויות המינהליות הגבוהות שהיו כרוכות בגביית המס.

סעיף 88 לפקודת מס הכנסה קובע לגבי נכסים שנתקבלו בירושה בעת שחל חוק מס עיזבון, כי מחירו המקורי של נכס יהיה "שווי הנכס ביום פטירת המוריש; נקבע שווי של נכס לצורך מס עיזבון כמשמעותו בחוק מס עיזבון, יהיה הוא השווי לעניין זה השווי כאמור". בכך ניתן למעשה "סטט-אפ" (שערך) בגובה שווי הנכס שהועבר בירושה ושולם בגינו מס עיזבון, על מנת שמכיוון רתנו בעתיד לא תחויב גם במס רווח הון בגין הרווח שנצמח עד למועד פטירת המוריש. יתרה מכך: חוק מס עיזבון העניק זיכוי מס בגין מס עיזבון או ירושה אשר שולמו במדינה זרה בגין נכסים זרים.

כיום, מאחר שישראל אינה מטילה עוד מס עיזבון, חל החלק השני להגדרת "מחיר מקורי" בסעיף 88 לפקודה: "ואולם אם נפטר המוריש אחרי כ"ה באדר ב' תשמ"א (31 במארס 1981) – יהיה השווי שהיה נקבע אילו מכר המוריש את הנכס". כלומר, היורש נכנס לנעליו של המוריש, ואין "סטט-אפ" של המחיר המקורי של הנכס. במקביל, בוטל הזיכוי בגין מס עיזבון זר.

הוראותיו של סעיף 88 אינן מבחיין נית לעניין מחירו המקורי של נכס שנתקבל בירושה מתושב חוץ או מתושב ישראל, ובין נכס זר לבין נכס ישראלי. כתוצאה מכך, נכס זר שהתקבל בירושה מתושב חוץ לאחר 31

הוראותיו של סעיף 88 אינן מבחינות לעניין מחירו המקורי של נכס שנתקבל בירושה מתושב חוץ או מתושב ישראל, ובין נכס זר לבין נכס ישראלי. כתוצאה מכך, נכס זר שהתקבל בירושה מתושב חוץ לאחר 31 במארס 1981, אמור על פניו להיות ממוסה על פי סעיף 88 גם על עליית הערך שצמחה מחוץ לישראל בעת שהוחזק בידי תושב החוץ.

במארס 1981, אמור על פניו להיות ממוסה על פי סעיף 88 גם על עליית הערך שצמחה מחוץ לישראל בעת שהוחזק בידי תושב החוץ.

בכדי למנוע תוצאה זו, פרסמה רשות המיסים מסלול ירוק (טופס 905), המערך ניק "סטט-אפ" עבור נכסים זרים שהתקבלו בירושה (או במתנה) מתושב חוץ. על פי המסלול הירוק, ייחשב יום הרכישה כיום פטירתו של המוריש, ומחירו המקורי של הנכס כשווי הנכס בעת הפטירה (ראו גם החלטת מיסוי 66/07: "קביעת 'מחיר מקורי' ליום רכישה' לנכס מחוץ לישראל שהתקבל בירושה מתושב חוץ").

המסלול הירוק חל רק על ירושה מתושב חוץ, ולכן במקרה בו נפטר תושב ישראל אשר בבעלותו נכסים זרים הכפופים למס עיזבון במדינה זרה, הרי שעל אף שהמדינה הזרה עשויה להעניק "סטט-אפ" בכדי למנוע כפל מס בשטחה (זהו הדין בארה"ב ובאנגליה), הדבר לא ימנע הטלת כפל מס בישראל.

סיטואציה זו יוצרת אי-סמיטריה בהשוואה למקרה בו הנפטר היה מוכר את נכסיו טרם פטירתו. במקרה כזה היה משלם הנפטר מס רווח הון במדינה הזרה, בגינו היה זכאי לזיכוי מס בישראל, או שהיה נהנה מפטור במדינת המקור ומשלם מס רווח הון בישראל בלבד (למשל מכוח אמנת מס רלוונטית או מכוח הדינים הפנימיים).

בפרקטיקה, רשות המיסים הכירה בעבר במס עיזבון אשר שולם במדינה זרה כהוצאה המותרת בניכוי, שהתווספה למחיר המקורי של הנכס, ובכך הפחיתה את חבות מס רווח הון בישראל בעת המכירה (החלטת מיסוי 25/07: "מיסוי רווחי הון בעת מכירת נכסי עיזבון"). עם זאת, אין די בכך כדי למנוע את מלוא כפל המס.

קחו לדוגמה מקרה בו תושב ישראל רכש נכס זר בעשרה דולרים, וערכו האמיר ל-100 דולר בעת פטירת הרוכש. במדינה הזרה ישולם מס עיזבון, נניח בשיעור של 40% מערכו של הנכס, ומחירו המקורי ישור ערך לשווי בעת הפטירה. אם היורש ימכור את הנכס, לא תוטל חבות מס נוספת במדינה הזרה עד לגובה העלות המקורית החדשה, בעוד שבישראל ישולם מס רווח הון בשיעור של 25% (לא כולל מס יסף) בסך 22.5 דולר, או 12.5 דולר אם מס העיזבון ששולם במדינת המקור בסך 40 דולר יוכר כהוצאה (כלומר שיעור מס אפקטיבי של 62.5% או 52.5%).

לעומת זאת, במקרה בו הנפטר היה מוכר את הנכס לפני פטירתו, הוא היה מתחייב במס רווח הון במדינה הזרה (נניח 25%) שהיה מתקבל כזיכוי בישראל, או שהיה זכאי לפטור ממס במדינה הזרה ומשלם בישראל מס רווח הון בשיעור של 25% (ללא מס יסף). התשובה לשאלה האם יש להעניק זיכוי מס בישראל בגין מס עיזבון ששולם בחו"ל (ולא רק להכיר בו כהוצאה), נובעת בין היתר מתפישתנו את מס העיזבון. מדי



מדינות רבות רואות במס עיזבון תחליף למס רווח הון, שהיה משולם ממילא בגין עליית הערך בעת המכירה. אמנם מס עיזבון מוטל לרוב על שווי הנכס ולא על הרווח הגלום בו, ושיעורי המס עשויים להיות שונים ביחס לשיעורי מס רווח הון. אולם, למחיר המקורי של הנכס, יש בכך כדי להעיד, כי אין להטיל מס רווח הון על עליית ערכו של נכס ששולם בגינו מס עיזבון

בין מס עיזבון ומס שבח. וכך נאמר שם: "מכאן, שהמחוקק ראה במס העיזבון כמק"בילה של מס השבח, במובן זה שאת העיקרון בדבר רציפות המס, כך שעליית ערך כלשהי של נכס לא תחמוק מרשת המס, מחד, ומנגד, שלא ישולם כפל מס בגין אותה עליית ערך, יש להחיל בין אם מדובר במס שבח ובין אם מדובר במס עיזבון".

פסיקה זו עסקה אמנם במס עיזבון שהוטל בעבר בישראל, אך נראה, כי ניתן לגזור מהנמקה זו אף למקרה בו שולם מס עיזבון במדינה זרה. לאור כל האמור נראה, כי במקרה בו הוטל על נכס שנתקבל בירושה מס עיזבון בחו"ל, מן הראוי לתת בישראל "סטפ-אפ" לשווי הנכס או לפחות זיכוי מס. ●

נות רבות המטילות מס עיזבון רואות בו תחליף או מקדמה על חשבון מס רווח הון, שהיה משולם ממילא בגין עליית הערך בעת המכירה. אמנם מס עיזבון מוטל לרוב על שווי הנכס ולא על הרווח הגלום בו, ושיעורי המס עשויים להיות שונים ביחס לשיעורי מס רווח הון. אולם, אם מוענק "סטפ-אפ" למחיר המקורי של הנכס, יש בכך כדי להעיד, כי אין להטיל מס רווח הון על עליית ערכו של נכס ששולם בגינו מס עיזבון. זהו, כאמור, הדין בארה"ב ובאנגליה.

אף בישראל, בעת שהוחל מס עיזבון, ניתן כאמור "סטפ-אפ" למחירו המקורי של הנכס - ללמדך שהמחוקק הישראלי ביקש למנוע גם הוא כפל מס. וכאמור אף היום, רשות המיסים מוכנה להעניק "סטפ-אפ" אם המוריש היה תושב חוץ.

יתרה מכך: בפרשת טוינה (ר"ע - 9197-02) הכיר בית המשפט בהקבלה הקיימת