



כ"ב תמוז, תשע"ד
20 יולי, 2014

חוזר מס הכנסה מס' 3/2014 - רשות המסים
בנושא: **פטור לתושב חוץ ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל לפי סעיף 97(ב3) -**
החרגת זכויות במקרקעין וזכות לניצול משאבי טבע בישראל בעקבות תיקון 197 לפקודה

1. רקע

1.1 במסגרת סעיף 97(ב3) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), נקבע פטור ממס רווח הון לתושב חוץ, במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות של חבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל.

1.2 עד לתיקון 197 לפקודה¹ (שתחילתו ביום 1.8.2013), קבע סעיף 97(ב3)(2) לפקודה (כנוסחו אז), כי הפטור האמור לא יחול במכירת נייר ערך של חברה, שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שוויים של הנכסים שבהם מחזיקה החברה, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין.

1.3 הסייג האמור נקבע כדי לשמור את זכויות המיסוי של מדינת ישראל כמדינת מקור בהתאם להוראות הדין הבינלאומי בכלל, ואמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל") בפרט בסיטואציה בה מרבית ריווח ההון מקורו במישרין או בעקיפין בנדל"ן המצוי בישראל.

1.4 הגדרת מקרקעין באמנת המודל הינה רחבה וכוללת גם זכות שאינה מגיעה כדי "זכות במקרקעין" לפי חוק המקרקעין, התשכ"ט - 1969 (להלן: "חוק המקרקעין"). כך, למשל, לפי אמנת המודל, ההגדרה כוללת זכויות הנאה ממקרקעין (גם בעלי אופי פירותי), מחוברים למקרקעין, משאבי טבע וכל שימוש נלווה למקרקעין כגון חקלאות או כריתת עצים. בנוסף, ההגדרה כוללת גם הכנסות עקיפות ממקרקעין וכן איגודי מקרקעין.

1.5 במסגרת תיקון 197 לפקודה, הורחב הסייג האמור בסעיף 97(ב3)(2), כך שהוא יחול גם לגבי רווחי הון הנובעים ממכירת זכויות הקשורות במקרקעין ומשאבי טבע בישראל, כפי שיפורט להלן. יובהר, כי מלבד הרחבת הסייג כאמור, שאר הוראות סעיף 97(ב3) כנוסחו טרם תיקון הסעיף לא שוננו.

1.6 מטרת חוזר זה זו הינה לפרט את השינויים שנקבעו בסעיף 97(ב3) לפקודה במסגרת תיקון 197, ליתן דגשים באשר להוראות הסעיף בנוסחו המתוקן, ולהבהיר את העמדה בנוגע להוראות התחולה והתחילה השונות שנקבעו בו.

¹ ביום 1 באוגוסט 2013, נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013, ס"ח 2405, מיום 5 באוגוסט 2013, במסגרתו חוקק תיקון מספר 197 לפקודת מס הכנסה (להלן: "חוק ההסדרים" ו/או "התיקון" ו/או "תיקון 197").



2. הגדרת זכויות במקרקעין וזכויות לניצול משאבי טבע בישראל, לגביהם יחול הסייג לפטור

כאמור, במסגרת תיקון 197 לפקודה, הורחב הסייג לפטור שנקבע במסגרת סעיף 97(ב3), כך שלאחר התיקון, הפטור לא יחול על רווחי הון שנצמחו ממכירת ניירות ערך של חברות שעיקר שוויין נובע מהנכסים הבאים:

2.1 "זכות במקרקעין" או "זכות באיגוד מקרקעין" כהגדרתן בסעיף 1 לפקודה (אשר מפנה להגדרת מונחים אלו במסגרת חוק מיסוי מקרקעין), ולרבות כל "זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין".

2.1.1 המונח **זכות במקרקעין** כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין כולל למעשה זכות בעלות, זכות חכירה לתקופה העולה על 25 שנה, וזכות הרשאה לתקופה כאמור. במידה וזכות ההרשאה ניתנת בקרקע בבעלות המדינה היא תיחשב ל"זכות במקרקעין" גם אם ההרשאה בה ניתנה לתקופה הקצרה מ- 25 שנים ובלבד שנהוג לחדש את ההרשאה מעת לעת. זאת ועוד, לעניין חישוב אורך תקופת החכירה העולה על 25 שנים יש לקחת בחשבון גם את תקופת האופציה הניתנת לחוכר, גם אם טרם מומשה.

2.1.2 המונח **זכות באיגוד מקרקעין** משמעה זכות באיגוד שכל נכסיו הם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין. לעניין זה, מזומנים וניירות ערך וכן מיטלטלין שבבעלות האיגוד, שאינם משמשים לייצור הכנסתו של האיגוד או שהם טפלים מבחינת שוויים יחסית לשאר נכסי האיגוד, לא יוציאו את האיגוד מגדר "**איגוד מקרקעין**".

2.1.3 "**זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין**", כוללת למעשה, בין היתר: בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה, זכות קדימה, בעלות בדירה בבית משותף, והכול, בין אם הם מוחזקים במישרין ובין אם הם מוחזקים באמצעות נאמנות וכו'. נציין כי לעניין חוק המקרקעין, אורך תקופת הזכויות אינו חייב לעלות על 25 שנים. "מקרקעין" מוגדרים בחוק המקרקעין כקרקע, כל הבנוי והנטוי עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, למעט מחוברים הניתנים להפרדה. להלן דוגמאות ל"**זכות במקרקעין**" מכוח חוק המקרקעין: מניות באיגוד שבבעלותו זכות חכירה לתקופה הקצרה מ- 25 שנים; זיקת הנאה כגון זכות מעבר במקרקעין, הזכות לעשות שימוש במקרקעין כגון צייד, דיג או מרעה וגם הזכות למנוע מבעל המקרקעין לעשות בקרקע שימוש כזה או אחר;

2.2 זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל

כוונת המחוקק בעניין זה היא לזכות שימוש במקרקעין, לרבות נכסים הנלווים אל המקרקעין (כגון, משק חי וציוד המשמשים בחקלאות וייעור). דוגמאות:

2.2.1 זיכיון להפעלת נתיב תחבורה.



2.2.2 זכויות ישירות או עקיפות בעסקאות של הסדרי זיכיון למתן שירות (PPP - Public Private Partnership). למשל: הזכות להקים ולעשות שימוש במבנים כגון מפעל תעשייה או דירת מגורים.

2.3 זכות לניצול משאבי טבע בישראל

הסייג לפטור ממס רווח ההון לתושב חוץ לפי סעיף 97(ב3) יכול גם זכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול או הזכות לנצל, מרבצי מחצבים, מקורות ואוצרות טבע אחרים. להלן דוגמאות:

2.3.1 מכירת זכות חיפוש משאבי טבע או אופציה לזכות חיפוש.

2.3.2 חברה A בעלת מניות בחברה B אשר הקימה מפעל בישראל שאחראי על

כריית מחצבים. הפטור לא יחול בעת מכירת המניות בחברה B ע"י חברה A.

כמו כן, הפטור לא יחול בעת מכירת המפעל ע"י חברה B.

2.3.3 חברה A בעלת מניות בחברה B אשר מחזיקה בזיכיון לניצול משאבי טבע

בישראל. "היתר מוקדם", "רשיון" או "חזקה" כהגדרתם בחוק הנפט,

תשי"ב - 1952. הפטור לא יחול בעת מכירת המניות בחברה B ע"י חברה A.

כמו כן, הפטור לא יחול בעת מכירת אחת הזכויות האמורות ע"י חברה B.

2.4 זכות להפיק פירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

הכוונה לכל ניצול של המקרקעין אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין ישיר ובין עקיף. להלן דוגמאות:

2.4.1 הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית, טורבינות רוח וכיו"ב.

2.4.2 תחנות כוח להתפלת מים.

2.4.3 זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.

2.4.4 כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין

2.5 יצוין, כי מקרקעין המהווים נכס תעשייתי או מסחרי יכללו גם הם בהגדרה. יחד

עם זאת, ספינות, סירות וכלי טיס לא יחשבו כמקרקעין.

3. הערות נוספות

3.1 למען הסר ספק מובהר כי הדוגמאות שלעיל הינן לצורך המחשה והסבר בלבד, ואינן רשימה סגורה של מקרים שיכנסו לתחולת הגדרת מקרקעין.

3.2 התיקון לסעיף יחול על רווח הון שנוצר לתושב חוץ ממכירה שהתבצעה החל מיום 1.8.2013, והוא יחול על כל סכום רווח ההון.



3.3 ככל שרווח ההון, נובע במישרין או בעקיפין, מאוצרות הטבע - הסייג לפטור יחול על זכויות לניצול משאבי טבע בישראל, לרבות במים הכלכליים או בשטח המדף היבשתי.

3.4 לשונו של סעיף 97(ב3) רחבה וכוללת במסגרתה "זכות לניצול משאבי טבע בישראלי" ובתוך כך, גם כל זכות אחרת המאפשרת את "ניצול משאבי הטבע" כגון זכות לחיפוש או איתור משאבי טבע על מנת לנצלם. זאת ועוד, זכות זו כוללת גם את הנגזרות הנובעות מעיבוד וניצול משאבי הטבע לתוצרי לוואי גם אם הם נמכרים במצבם המעובד. בכל אופן, יצוין כי ככל שתתבצענה פעולות אשר מטרתן לאיין את תכלית החקיקה (שהיא כאמור, החלת מס על רווחי הון הנובעים ממכירת זכויות הקשורות במקרקעין ומשאבי טבע בישראל) – שמורות לפקיד השומה הסמכויות שנתנו לו בחוק להתערב בסיווג העסקה או להתעלם ממנה.

בברכה,

רשות המסים בישראל