

כו' טבת, תשס"ג  
31, דצמבר 2002

אל: תפוצה: א', נצ' (3), ב' (1), ג' (3), ד' (2), ו'.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 12/2002 – שומת מקרקעין

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין  
איחוד וחלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים

כללי

1. סוגיית איחוד וחלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים, הוסדרה בתיקון מס' 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), שחוקק במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002) התשס"ב-2002, אשר תיקן את סעיף 67 לחוק וקבע פטור ממס במכירת זכות במקרקעין שהיא איחוד מקרקעין או חלוקת מקרקעין.  
יצוין, כי תחולת התיקון הינה רטרואקטיבית על עסקאות שנערכו החל מיום 1.1.02.

2. בתיקון מס' 50 לחוק הורחבה הגדרת "איחוד מקרקעין" לעסקאות קומבינציה, לאמור "איחוד מקרקעין" - ...או עסקת קומבינציה במקרקעין הגובלים זה בזה שלפי סעיף 19(4) רואים אותם כזכות אחת במקרקעין".  
יצוין, כי תחולתו של תיקון 50 הינה רטרואקטיבית מיום 01.11.07.

### המצב החקיקתי שקדם לתיקונים

3. כידוע, סעיף 67 לחוק העניק פטור ממס במצב של חלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים אך התנה כי החלוקה תהא בהתאם לחלקם של הבעלים בזכות וללא כל תמורה נוספת.
4. בניגוד לפטור הקבוע לפעולת חלוקה, לגבי הפעולה ההפוכה, איחוד מקרקעין, לא היתה כל הוראת פטור מקבילה ועל כן פעולה כזו חויבה במס כעסקת חליפין בה מכר כל אחד מהבעלים המקוריים של החלקות הנפרדות חלק מחלקו בחלקה שבבעלותו, בתמורה לחלק שווה בחלקה האחרת.
5. במצב שקדם לתיקונים, פעולה של איחוד מקרקעין שלא בהסכמת הבעלים, נכנסה לגדר "החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן עפ"י כל דין" ומשום כך היתה פטורה ממס מכח סעיף 65 לחוק.
6. משכך, במצב החקיקתי שקדם לתיקונים, פעולת איחוד מקרקעין בהסכמת הבעלים חויבה במס (עפ"י פס"ד שטיינברג).

### מהות התיקונים

7. באופן כללי, סעיף 67 לחוק תוקן כך שפעולת איחוד מקרקעין שהושלמה בהליך תכנוני כפי שיפורט להלן, וכן פעולה של חלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים, תהא פטורה ממס.
8. בניגוד למצב החקיקתי שקדם לתיקונים, איחוד מקרקעין בין שני בעלים או יותר, פטורה ממס, למרות שלכאורה, צירוף זכויות הצדדים לקרקע משותפת אחת הינה חליפין, אולם כל עוד יחסי הזכויות המקוריים של הצדדים נשאר זהה גם בחלקה המאוחדת, לא ראה המחוקק מקום לחייב במס פעולה זו.
9. יוצא איפוא, כי מקום בו לא נשמרו זכויות המקור של הצדדים, או מקום בו שולמו תשלומי איזון, תחוייב המכירה במס באופן יחסי.

## מס שבח -פטור מלא

10. סעיף 67 לחוק קובע פטור ממס שבח בחלוקת מקרקעין ו/או באיחוד מקרקעין בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:
- . חלוקת מקרקעין או איחוד מקרקעין.
  - . לא שולם סכום הפרש בכסף או שווה כסף.
  - . יחסי הזכויות של הצדדים נשמרו בהתאם לחלקם בזכות המקורית.
  - . בפעולת איחוד בלבד, מדובר באיחוד לפי פרק ד' או פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה התשכ"ה-1965, (להלן: "חוק התכנון והבניה") או בהתאם לתיקון 50 בעסקת קומבינציה שנעשתה במקרקעין גובלים לפי סעיף 19(4) לחוק.
11. יצוין כי לאור הגדרת "איחוד מקרקעין" בסעיף 67 לחוק, אין די בהסכמה חוזית בין הצדדים לאיחוד אלא יש לוודא כי האיחוד הושלם גם מבחינה תיכנונית בהתאם להוראות פרק ד' או פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה.
12. בהקשר זה ראוי להבהיר, כי הפטור לפי סעיף 67 לחוק, יחול על פעולה רצונית של הצדדים הנוגעת לקרקע או לרצף קרקעות המהוות חטיבת קרקע אחת, ואילו הפטור לפי סעיף 65 לחוק יחול, מקום בו נכפתה על הבעלים הפעולה המבוצעת במקרקעין, זאת אף אם אינם גובלים זה בזה. ויודגש, בנסיבות בהן ניתן לכאורה להחיל את שני הסעיפים, קבע המחוקק כי תינתן עדיפות למיסוי לפי סעיף 67 לחוק. החשיבות המעשית של הסדר יריבות זה נודעת בעיקר בשל העובדה שהמס המתחייב ממכירת החלק היחסי, לפי סעיף 65 לחוק יזכה בשיעור מס מיוחד להפקעה בהתאם לסעיף 48 לחוק, בעוד שעל החלק היחסי הנמכר, שאינו פטור לפי סעיף 67 לחוק, יחולו שיעורי המס הרגילים.

## מס שבח - פטור חלקי

13. אם במסגרת חלוקת או איחוד המקרקעין העבירו הצדדים תשלומי איזון (בכסף או בשווה כסף) או שהחלוקה נעשתה שלא עפ"י אותו יחס זכויות מקורי, יחוייב במס החלק העודף (הזכות שבשלה שולם סכום הפרש). יודגש, כי בחינת הגדלת הזכויות המקוריות או הקטנתן הינה עפ"י שווי הזכויות ולא עפ"י שטחים.

14. לצורך חישוב השבח ילקחו הנתונים הבאים:  
**המוכר:** מי שהקטין את זכויותיו המקוריות במקרקעין לאחר הפעולה (איחוד / חלוקה).  
**הרוכש:** מי שהגדיל את זכויותיו המקוריות במקרקעין לאחר הפעולה (איחוד / חלוקה).  
**שווי המכירה:** שווי הזכות הנמכרת.  
**שווי הרכישה:** בהתאם לסעיף 29א(ב) לחוק יש לקבוע שווי רכישה חלקי משווי הרכישה המלא של הזכות לפי היחס שלהלן:

$$\frac{\text{סכום ההפרש}}{\text{שווי הזכות} + \text{סכום הפרש במקרקעין שקבל המוכר עקב הפעולה}} \times \text{שווי רכישה של הזכות במקרקעין שנתן המוכר} = \text{שווי רכישה לזכות שבשלה שולם סכום הפרש}$$

**ניכויים:** יחושבו עפ"י אותו חלק יחסי שצויין לעיל.  
**יום הרכישה:** בהתאם לכללים הרגילים.

### מס רכישה

15. הן פעולת איחוד מקרקעין והן פעולת חלוקת מקרקעין אשר עמדו בתנאים המצטברים הנ"ל וקיבלו פטור ממס שבח לפי סעיף 67 לחוק, תהנה זכאיות לפטור ממס רכישה לפי תקנה 27 (א) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974. רוצה לומר, הפטור ממס רכישה יחול על אותו חלק פטור ממס שבח וחייב במס רכישה יחול על אותו חלק חייב במס שבח.

### מס מכירה

16. תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, ורכישה) (פטור ממס מכירה) התש"ס – 2000, קובעת כי פעולת איחוד או חלוקת מקרקעין, הפטורה ממס שבח לפי סעיף 67 לחוק תהא פטורה ממס מכירה. אם שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף, הרי שאותו חלק יחוייב במס מכירה. לשון

אחרת, הפטור ממס מכירה יחול על אותו חלק פטור ממס שבח וחיוב במס מכירה יחול על אותו חלק חייב במס שבח.

17. תקנה 2(3) לתקנות האמורות קובעת פטור ממס מכירה למכירה שהיא איחוד מקרקעין כהגדרתו בתקנות (ההגדרה שונה מהגדרת "איחוד מקרקעין" בסעיף 67 לחוק). דהיינו, גם לפעולת איחוד שלא הושלמה בהליך תכנוני כאמור לעיל, יינתן הפטור ממס מכירה בהתקיים תנאי תקנה זו. אם שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף לא יינתן הפטור בגין חלק המקרקעין היחסי, כמפורט בתקנה.

יודגש, כי לעניין מס מכירה בלבד, תזכה בפטור גם פעולת איחוד מקרקעין אשר לא הושלמה לפי חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965.

### מכירה לצד ג' - יום ושווי רכישה כשפעולת האיחוד / החלוקה היתה פטורה במלואה ממס

18. יום ושווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה במכירה פטורה ממס לפי סעיף 67 לחוק יקבע בהתאם להוראות סעיף 29א(א) לחוק ויהא שווי הרכישה שהיה נקבע לזכות במקרקעין שנמכרה במכירה הפטורה, דהיינו, שווי הזכות המקורית שהיתה בידי המוכר לפני פעולת האיחוד או החלוקה.

### מכירה לצד ג' - יום ושווי רכישה כשפעולת האיחוד / החלוקה חויבה במס

19. כאשר פעולת האיחוד או החלוקה חויבה במס, קיים שוני בין מי שהקטין זכויות במסגרת

הפעולה לבין מי שהגדיל זכויות במסגרת הפעולה, ככל שהדבר נוגע ליום ושווי הרכישה, שיקבע לזכות בעת המכירה לצד ג':

א. למוכר אשר הקטין זכויותיו כתוצאה מפעולת האיחוד או החלוקה, יום הרכישה יהא יום רכישת הזכויות המקורי. שווי הרכישה יקבע לפי שווי הרכישה המקורי בניכוי שווי הרכישה היחסי שנקבע לזכות שבשלה שולם סכום הפרש.

ב. למוכר אשר הגדיל זכויותיו במסגרת פעולת האיחוד או החלוקה, יקבעו שני "ימי רכישה" ובהתאם שני "שווי רכישה". האחד, הוא יום רכישת הזכויות המקוריות בחלקה ושווי הרכישה המקורי ששולם

בעת הרכישה לפני פעולת האיחוד או החלוקה והשני, הוא יום פעולת האיחוד או החלוקה ושווי הרכישה שנקבע לרכישת הזכויות בעת פעולת האיחוד או החלוקה.

### הוראות לפעולה

20. הוראת ביצוע מ"ש 14/97 מיום 19.5.97 שעניינה "מיסוי באיחוד וחלוקה לאור פס"ד שטיינברג" מבוטלת החל מיום 1.1.02.
21. על חלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים ימשיכו לחול ההוראות המקצועיות בשינויים המחוייבים וכן פסקי הדין המנחים בעניין.
22. איחוד ו/או חלוקת מקרקעין אשר אינם תואמים את יחסי הזכויות המקוריים או ששולמו בהם תשלומי איזון בכסף או בשווה כסף יחוייבו במס בגין סכום ההפרש.
23. שמירת יחסי הזכויות המקוריים תיבדק לאור שווי הזכויות ולא עפ"י שטחים. יודגש, בדיקת שווי הזכויות תעשה על-ידי שמאי המשרד האזורי.
24. הפטור לפי סעיף 67 לחוק יחול על חלוקה ו/או איחוד של חלקה אחת או מספר חלקות סמוכות המהוות חטיבת קרקע רצופה שניתן להופכה לנכס אחד.
25. בהתאם להגדרת "איחוד מקרקעין" הקבועה בסעיף 67 לחוק על המפקח לדרוש תשריט או תב"ע בתוקף ואישור על מצב החלקה מוועדת התכנון נכון ליום פעולת האיחוד.
26. בעת בחינת עסקת איחוד מקרקעין על המפקח לדרוש גם את הסכם האיחוד בין הצדדים.
- בשלב ההסכמי יש לבחון האם הוא טומן בחובו חלוקת זכויות בין הצדדים הצופה פני עתיד. במידה וניתן לזהות חלוקת זכויות כבר בשלב זה, או שניתן להסיקה מן ההסכם, יש לדרוש מן הצדדים להצהיר על העסקה מכוח סעיף 82 לחוק ולחייבה במס בהתאם.
27. יודגש כי הזיכוי מהמס שניתן בתקופה הקובעת לפי סעיף 48א(א) לחוק, לא ינתן בגין החלק היחסי אשר חוייב במס לפי סעיף 67(ב) לחוק.
28. רצ"ב: נספח א' – דוגמאות, נספח ב' – תרשים.

**בברכה,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**

נספח א' - דוגמאות

## דוגמא מס' 1

שמעון הינו בעלים של חלקה בגודל 700 מ"ר, אותה רכש בסך של 1,000 ש"ח ביום 1.1.94.

לוי הינו בעלים של חלקה בגודל 300 מ"ר, אותה רכש בסך של 500 ש"ח ביום 1.1.95.

הצדדים מעונינים לבצע איחוד של החלקות, כך שבחלקה המשותפת יהיה כל אחד מהם בעלים של 50% שווי החלקה המאוחדת 10,000 ש"ח.

בהסכם בין הצדדים נקבע כי בנוסף לאיחוד כאמור, לוי ישלם לשמעון סך של 2,000 ש"ח (להלן: "סכום הפרש").

מה הם היבטי המס?

אם האיחוד יסתיים בהליך תכנוני, הרי שניתן יהיה להחיל את הוראות סעיף 67 לחוק. היות ושולם סכום הפרש בכסף לשמעון, יש לחשב את החלק היחסי מהזכות אשר בשלה שולם ההפרש ואשר בגינו לא יינתן הפטור.

מס שבח - שמעון

ראשית, נמצא את הזכות שבשלה שולם סכום הפרש:

$$\begin{array}{r} \text{זכות שבשלה} \\ \text{שולם סכום} \\ \text{הפרש (החלק} \\ \text{הנמכר)} \end{array} = \begin{array}{r} \text{סכום הפרש} \\ + \\ \text{שווי הזכות} \\ \text{במקרקעין} \\ \text{שקבל} \\ \text{המוכר עקב} \\ \text{הפעולה} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{הזכות במקרקעין שנתן} \\ \text{המוכר} \end{array}$$

$$280 = \frac{2,000}{5,000+2,000} \times 1,000$$

שווי הרכישה עבור החלק הנמכר ואשר בגינו שולם סכום הפרש - 280 ש"ח לפיכך, לשמעון נצמח שבח של:

$$1720 \text{ ש"ח} = 2000 - 280$$

יום הרכישה עבור החלק הנמכר : 1.1.94.

מס מכירה - שמעון

ישולם בגין הסך של 2,000 ש"ח (הזכות נרכשה לפני היום הקובע)

מס רכישה - לוי

ישולם מס רכישה על הזכות שרכש לוי בסך של 2,000 ש"ח.

**דוגמא מס' 2**

בחלקה הומוגנית (משמע כל מ"ר שווה לאחר), בשטח 1000 מ"ר בעלים במשותף לוי 70% ושמעון 30%.  
 ביום 1.1.65 רכש לוי את חלקו תמורת 560 ₪.  
 ביום 1.1.70 רכש שמעון את חלקו תמורת 400 ₪.  
 ביום 1.1.03 חלוקת המקרקעין בין בעליה המשותפים.  
 ביום 1.6.03 לוי מכר את חלקו לצד ג'.

1. ביום 1.1.03 לוי ושמעון מעוניינים לחלק את המקרקעין המשותפים כך שלוי יהיה בעלים של 700 מ"ר ושמעון בעלים של 300 מ"ר.

היבטי המס:

לפי סעיף 67 לחוק, חלוקה זו פטורה במלואה ממס משום שיחסי הזכויות המקוריים של הצדדים נשמרו גם לאחר פעולת החלוקה וכן לא שולמו תשלומי איזון.

בעת שלוי ימכור לצד ג', יום הרכישה של לוי יקבע ליום 1.1.65 ושווי הרכישה יקבע לסך 560 ₪.

בעת ששמעון ימכור לצד ג', יום הרכישה של שמעון יקבע ליום 1.1.70 ושווי הרכישה יקבע לסך 400 ₪.

2. ביום 1.1.03 לוי ושמעון מעוניינים לחלק את המקרקעין המשותפים כך שכל אחד יהיה בעל מחצית חלקה. כמו כן, סוכם כי שמעון ישלם ללוי תשלומי איזון בסך של 100,000 ₪, בגין מכר של 200 מ"ר.

היבטי המס:

ביום 1.1.03 מכר לוי לשמעון 200 מ"ר החייבים במס. 500 המ"ר הנוספים שברשות לוי פטורים ממס לפי סעיף 67 לחוק.

בעת המכירה לצד ג', שווי הרכישה שיקבע ללוי הינו שווי הרכישה המקורי בניכוי שווי הרכישה שהותר בפעולת האיחוד או החלוקה. במקרה זה, בפעולת האיחוד לוי מכר 2/7 מכלל זכויותיו המקוריות בחלקה כך שנתרו בידיו 5/7 משווי הרכישה המקורי ועל כן שווי הרכישה שיקבע בעת המכירה לצד ג' הינו  $400 \text{ ₪} = 560 \times 5/7$ .

בעת המכירה לצד ג', יקבעו לשמעון שני "ימי רכישה" ובהתאמה שני "שוויי רכישה", האחד, יום רכישת הזכויות המקורי, קרי, 1.1.70 ושווי רכישה ע"ס



400 ₪. השני, יום פעולת האיחוד או החלוקה, דהיינו 1.1.03 ושווי רכישה בסך 100,000 ₪.

3. בהנחה שהחלקה אינה הומוגנית אך יתר הנתונים הנ"ל לא השתנו. ביום 1.1.03 לוי ושמעון מעוניינים לחלק את המקרקעין המשותפים כך שלוי יקבל 800 מ"ר בחלק הצפוני של המגרש ואילו שמעון יקבל 200 מ"ר בחלקו הדרומי של המגרש. יצויין כי לא שולמו תשלומי איזון.

היבטי המס:

ביום 1.1.03 חולקו המקרקעין בין הבעלים המשותפים. חלוקה זו תהא פטורה משום שאמנם יחסי הזכויות המקוריים של הצדדים מבחינת השטחים השתנו עקב החלוקה, אך בשל העובדה שלא שולמו תשלומי איזון, חלוקה זו משקפת את השווי הכלכלי בחלקו של כל-אחד מהצדדים ערב החלוקה (כאמור, ההנחה היא שהחלקה אינה הומוגנית). יודגש, הפטור ממס יינתן בכפוף לשמאות שתבוצע על-ידי שמאי המשרד האזורי.

## נספח ב' - תרשים

