

כ"ו טבת, תשס"ג  
31 דצמבר, 2002

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

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2002 / 9 – משפטית, שומת מקרקעין

### הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין (תיקון מס' 50) - הוראה כללית

#### א. כללי

בעקבות דו"ח הועדה הציבורית שמינה שר האוצר לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין מיום 7.11.01, פורסם ביום 24 במרץ 2002 תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "תיקון 50").

תיקון 50 נכנס לתוקף ביום 23 במרץ 2002 ותחילתו היא רטרואקטיבית כך שהוא חל על עסקאות שנעשו החל מיום 7 בנובמבר 2001. (להלן: "היום הקובע" או "יום התחילה").

תיקון 50 עוסק במגוון רחב של נושאים, שעיקרם כדלקמן:

- שיעורי המס והנחות מהמס;
- שינוי ייעוד;
- פעולות באיגודי מקרקעין;
- עסקאות קומבינציה;
- ניכוי הוצאות ריבית ריאלית ומס מכירה;
- אופציות במקרקעין;

- חילוף זכויות במקרקעין;
- פינוי ובינוי;
- חלוקת נכסי עיזבון;
- תיקונים עקיפים: בפקודת מס הכנסה – תיקון חלק ה' 2 (שינוי מבנה).
- בחוק לעידוד השקעות הון – תיקון פרק שביעי 1 (בניה להשכרה).

הנושאים הנ"ל חלקם מוסדרים במסגרת של הוראות שעה וחלקם מהווים הוראה קבועה.

הוראות השעה הן הוראות המתיחסות למכירתן של זכויות במקרקעין ב"תקופה הקובעת". ה"תקופה הקובעת" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כתקופה שמיום 7.11.01 ("היום הקובע") ועד ליום 31.12.03 ומטרתה כאמור, להבחין בין הוראות המיסוי הזמניות לאלו הקבועות.

מטרת חוזר זה היא לפרט את התיקונים הכלליים שבתיקון 50, לרבות שיעורי המס והפחתות המס שנקבעו בו, ולגבי יתר הנושאים יופצו חוזרים פרטניים לגבי כל נושא ונושא.

## **ב. שיעורי המס**

### **ב.1. מס השבח – הוראות הקבע**

#### **ב.1.1. הקטנת שיעור המס השבח תיקון סעיף 48 א ו- 48 ב לחוק**

החל מיום 7 בנובמבר 2001, חבר בני אדם ויחיד יהיו חייבים במס על שבח ריאלי בשיעור של 25% (למעט חריגים שיפורטו להלן), במכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד במקרקעין שיום רכישתם לאחר היום הקובע.

במקביל, תוקן סעיף 48 ב לחוק – הקובע, לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, את מס השבח כמקדמה ע"ח מס ההכנסה, ונקבע בו, כי על אף ההפניה לשיעורי המס הקבועים בפקודת מס הכנסה, לא יעלה שיעור המס הסופי בגין השבח הריאלי – על 25%.

## 2.1.ב מכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שנרכשה לפני היום הקובע – סעיף 48א(ב)

במכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד במקרקעין לאחר היום הקובע, אשר יום רכישתה לפני היום הקובע, השבח הריאלי יחושב ויפוצל לינארית בהתאם ליחס שבין התקופה שחלפה מהיום הקובע עד ליום המכירה לבין כל התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

סעיף 47 לחוק מפצל את תקופות השבח בהתאם להגדרות הבאות:

**"שבח ריאלי" – השבח פחות הסכום האינפלציוני;**

**"שבח ריאלי עד יום התחילה" – לענין מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו לאחר יום התחילה כשהזכות במקרקעין או באיגוד נרכשה לפני יום התחילה – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא יחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;**

**"יתרת השבח הריאלי" – ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום התחילה.**

כך, יעשה החישוב בהתאם לנוסחה הבאה:

$$\text{שבח ריאלי} \times \text{מספר ימים מיום הרכישה עד יום התחילה} = \text{"שבח ריאלי עד יום התחילה"} \\ \text{מספר ימים מיום הרכישה עד יום המכירה}$$

לפיכך, על השבח הריאלי עד יום התחילה יחול שיעור המס הקבוע בסעיף 126 לפקודה (אם המוכר הוא חבר בני אדם) או שיעור מס של 50% (אם המוכר הוא יחיד), ועל יתרת השבח הריאלי יחול שיעור מס של 25%.

## 3.1.ב שיעורי המס בפעולה באיגוד – סעיף 7א

בהתאם להוראות סעיף 7א(ג) לחוק, האמור בסעיפים 1.1.1 ו- 2.1.1 לעיל חל גם על פעולה באיגוד מקרקעין ובלבד שהאיגוד היה "איגוד מקרקעין" במשך 5 שנים לפחות לפני הפעולה. על פעולה באיגוד מקרקעין שלא מתקיים בו התנאי האמור, יחולו שיעורי המס הקבועים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה.

#### 4.1.ב ביטול הדרגתי של שיעורי מס היסטוריים – סעיף 48א(ד) לחוק

החל משנת המס 2005, במכירת זכות במקרקעין שיום רכישה הוא עד ליום 31.3.1961, יוסיף לשיעור המס שנקבע לפי סעיף 48א(ד) לחוק, 1% לכל שנת מס, ועד ליום המכירה, והכל עד לתקרה של 25% ובלבד שהמוכר הוא אחד מאלה:

1. חברה כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט - 1999, שהכנסתה היא מעסק.

2. יחיד שקיבל את הזכות במקרקעין בפירוק חברה, כמשמעותה בס"ק 1.

יובהר כי, על מוכר שהוא יחיד שלא קיבל את הזכות ההסטורית בפירוק כאמור לעיל, וכן על מוכר שהוא אגודה שיתופית, עמותה וכל צורת התאגדות אחרת שלא מכוח חוק החברות התשנ"ט-1999 – לא תחול הוראה זו ומכירות שיבוצעו על ידיהן ימשיכו להנות משיעורי המס ההיסטוריים, גם לאחר שנת המס 2005.

#### 2.ב הנחות ממס השבח - הוראת שעה

##### 1.2.ב כללי

במטרה לעודד את הפעילות בשוק הנדל"ן ולתמרץ קונים ומוכרים לבצע עסקאות נדל"ן בתקופה הקובעת, נקבעו במסגרת תיקון 50 הוראות שעה מיוחדות המעניקות הנחות ממס שבח וממס רכישה. הנחות אלה בעיקרן מוגבלות רק לעסקאות בהן הצדדים אינם קשורים זה לזה והן בעלות אופי כלכלי דהיינו, בתמורה מלאה ולא משקפות פעילות של אדם עם עצמו, כמו שינוי יעוד.

המטרה היא לתמרץ את הפעילות הכלכלית בשוק הנדל"ן תוך הבאתו של כסף חדש לשוק. לפיכך, נקבעו מכירות עליהן לא תחולנה ההנחות במטרה שלא לעודד יצירתן של עסקאות מדומות שכל מטרתן להנות מהנחה מהמס על השבח שנצבר עד היום הקובע או "לרכוש" הנחה מהמס שייצבר מהיום הקובע ואילך.

להלן פירוט הזכאות להנחות ומנגד, שלילתן במכירות מסוימות.

## 2.2.ב הנחה במס השבח במכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שיום רכישה לפני היום הקובע – סעיף 1א48 לחוק

במכירת זכות במקרקעין החל מיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.2002, שיום רכישה של הזכות הוא לפני היום הקובע – תינתן הנחה מהמס בשיעור של 20% מהמס החל (אינפלציוני וראלי, לרבות זה שנצבר לאחר היום הקובע).

במכירת זכות במקרקעין החל מיום 1.1.2003 ועד ליום 31.12.2003, שיום רכישה של הזכות הוא לפני היום הקובע – תינתן הנחה מהמס בשיעור של 10% מהמס החל (אינפלציוני וריאלי, לרבות זה שנצבר לאחר היום הקובע).

יובהר כי, ההנחות האמורות תינתנה גם בחישוב המס בפריסה לפי סעיף 48א(ה) לחוק, כך שההנחות תינתנה לאחר קביעת המס הכולל בדרך של פריסה (ראה הרחבה לענין פריסה בסעיף ב.3. להלן בה"ב זו).

ההנחות לא תנתנה במכירות שהן אחת מאלה:

1. מכירה ללא תמורה;
2. מכירה בין קרובים ("קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק, ראה סעיף י"ד להלן בה"ב זו);
3. מכירה שחל לגביה פטור ממס, מלא או חלקי; כך לדוגמא, לא תחול ההנחה ממס השבח על מכירות שנוצל בהן פטור חלקי לפי סעיפים 49ה, 49ז, 61, 67 וכ"ו.
4. מכירה שחל לגביה שיעור מס מופחת לפי החוק או לפי הפקודה; כך לדוגמא, לא תחול ההנחה ממס השבח במכירות בהן חל שיעור מס מופחת לפי סעיף 48א(ד), במכירת זכות במקרקעין לדייר מוגן באותו הנכס לפי סעיף 1א48(ב), או במכירת בניין להשכרה או חלק ממנו.
5. מכירה שהיא שינוי יעוד לפי סעיף 5(ב)(1) לחוק. סעיף 5(ב)(1) שהוסף בתיקון 50, קובע כי שינוי יעוד לפי סעיף 5(ב)(1) לחוק אינו נחשב "כמכירה" לצורך קבלת הנחות ממס השבח. לפיכך, בשומת מס השבח הנערכת בגין פעולת שינוי היעוד בתקופה הקובעת ואשר מועד תשלומה נדחה ליום מכירת המלאי, לא תינתנה ההנחות מהמס כמפורט בסעיף זה.

### 3.2.ב הנחה במס השבח במכירה של זכות במקרקעין שיום רכישתה בתקופה הקובעת – סעיף 48א(ד1) לחוק.

במכירת זכות במקרקעין שיום רכישתה החל מיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.2002 – תינתן הנחה בשיעור של 20% מהמס החל (ריאלי ואינפלציוני);

במכירת זכות במקרקעין שיום רכישתה החל ביום 1.1.2003 ועד ליום 31.12.2003 – תינתן הנחה בשיעור של 10% מהמס החל (ריאלי ואינפלציוני).

האמור לעיל לא יחול בכל אחד מאלה:

1. מכירת זכות במקרקעין שבעת רכישתה היתה קרקע, אלא אם התקיימו שני אלה:
  - א. ביום הרכישה היתה קיימת תב"ע המתירה בניה על הקרקע;
  - ב. לפני המכירה ולא יאוחר מתום 5 שנים מיום הרכישה נבנה על הקרקע בניין ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התב"ע החלה על הקרקע במועד בו הבניין ראוי לשימוש או במועד קבלת טופס 4, לפי המוקדם.
2. הזכות במקרקעין הנמכרת התקבלה בידי המוכר לפי סעיף 70 לחוק או לפי חלק ה' - 2 לפקודה.
3. הזכות במקרקעין הנמכרת התקבלה בידי המוכר בלא תמורה.
4. הזכות במקרקעין הנמכרת התקבלה בידי המוכר מקרוב ("קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק, ראה סעיף י"ד להלן בה"ב ז).
5. הזכות במקרקעין נרכשה במסגרת חילוף זכויות במקרקעין לפי פרק חמישי 3 לחוק.
6. הזכות היא במקרקעין ששונה ייעודם ממלאי עסקי בעסק לנכס קבוע באותו העסק, כאמור בסעיף 85 לפקודה.

#### 4.2.ב מכירת זכות במקרקעין לדייר המוגן – הוראת שעה

במטרה לעודד פינויים של נכסים מוגנים, נקבעו בתיקון 50 תמריצים הן לדייר המוגן והן לבעלים במכירה וברכישה בתקופה הקובעת של מלוא הזכויות בנכס המוגן והפיכתו לנכס פנוי. ההקלות מהמס ניתנות הן במס השבח, הן במס הכנסה והן במס הרכישה.

לפי סעיף 1א48(ב)(1) (א), במכירת זכות במקרקעין החל מיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.2002 בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות מוגנת לפי החוק האמור – המס על השבח הריאלי לא יעלה על 15%.

לפי סעיף 1א48(ב)(1) (ב), במכירת זכות במקרקעין החל מיום 1.1.03 ועד ליום 31.12.03 בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר כאמור לעיל – המס על השבח הריאלי לא יעלה על 20%.

תנאי לשיעורי המס המופחתים כאמור לעיל הוא, שלאחר המכירה חדל חוק הגנת הדייר לחול על אותו נכס.

שיעורי המס המופחתים כאמור לעיל לא יחולו אם המכירה היא אחת מאלה:

1. מכירה ללא תמורה;
2. מכירה בין קרובים ("קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק, ראה סעיף י"ד להלן בה"ב זו);
3. מכירה שחל לגביה פטור ממס, מלא או חלקי;
4. מכירה שחל לגביה שיעור מס מופחת לפי החוק או לפי הפקודה;

#### 5.2.ב מכירת זכות הדיירות המוגנת – תיקון לפקודת מס הכנסה

במסגרת תיקון 50 נערכו תיקונים עקיפים גם לפקודת מס הכנסה וביניהם הוספת סעיף 124א לפקודה, הקובע שיעורי מס מופחתים במכירת זכויותיו של דייר מוגן לבעל המקרקעין בתקופה הקובעת.

במכירת מלוא זכויותיו של דייר מוגן לבעל הזכות באותו הנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, החל מיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.02 – המס על רווח ההון הריאלי לא יעלה על 15%.

במכירה בתנאים כאמור לעיל, החל מיום 1.1.03 ועד ליום 31.12.03 – המס על רווח ההון הריאלי לא יעלה על 20%.

תנאי לשיעורי המס המופחתים כאמור לעיל, הוא שלאחר המכירה חדל חוק הגנת הדייר לחול על אותו הנכס.

### ב.3. חישוב מס השבח בפריסה

סעיף 48א(ה) לחוק לא שונה בתיקון 50, ולפיכך החישוב בפריסה יערך כדלקמן:  
 הפריסה תערך לאחר פיצול השבח ל"שבח הריאלי עד יום התחילה" ול"יתרת השבח הריאלי" כאשר לכל שנת מס משנות הפריסה ייחס חלק יחסי שווה הן מה"שבח הריאלי עד יום התחילה" והן מ"יתרת השבח הריאלי".

הנחות ממס השבח בתקופה הקובעת (20% ו-10% מהמס, לפי העניין) ינתנו לאחר חישוב המס הכולל בפריסה וצירוף המס האינפלציוני, אם יש כזה.

#### דוגמה א

אברהם רכש ביום 1.1.90 מגרש בסך של 100 ש"ח.

ביום 31.12.02 מכר אברהם את המגרש בתמורה לסך של 1,000 ש"ח.

אברהם מבקש כי השבח בו הוא חייב יערך בדרך של פריסה בהתאם לסעיף 48א(ה)(1).

אברהם בן 50 ולא הייתה כל הכנסה בשנים 99-02 ולפיכך הוא לא ניצל נקודות זיכוי.

#### **שלב א' - חישוב השבח האינפלציוני:**

יתרת שווי הרכישה: 100 ש"ח.  
 יתרת שווי רכישה מתואמת: 297 ש"ח.  
 סכום אינפלציוני: 197 ש"ח.  
 סכום אינפלציוני חייב: 87 ש"ח.  
 השבח האינפלציוני (10%): 8.7 ש"ח.

#### **שלב ב' - השבח הריאלי:**

שווי מכירה:	1,000 ש"ח
-	
<u>שווי הרכישה:</u>	<u>100 ש"ח</u>
שבח:	900 ש"ח
-	
<u>שבח אינפלציוני:</u>	<u>197 ש"ח</u>
שבח ריאלי =	703 ש"ח



**שלב ג' - חלוקה לינארית של השבח הריאלי.**

המגרש היה בבעלותו של אברהם 13 שנים. לפיכך:  
 שבח שנצבר לפני היום הקובע = 641 ש"ח  
 שבח שנצבר לאחר היום הקובע = 62 ש"ח.

**שלב ד' - הפריסה:**

נפרוס את הסך של 641 ש"ח לארבע שנים  
 נפרוס את הסך של 62 ש"ח לארבע שנים  
 נקבל:

2002	2001	2000	1999	
160.25 (שיעור המס 50%)	160.25 (שיעור המס 30%)	160.25 (שיעור המס 30%)	160.25 (שיעור המס 30%)	שבח לפני "היום קובע"
15.5 (שיעור המס 25%)	15.5 (שיעור המס 25%)	15.5 (שיעור המס 25%)	15.5 (שיעור המס 25%)	שבח לאחר "היום הקובע"
84 ש"ח	51.95 ש"ח	51.95 ש"ח	51.95 ש"ח	סה"כ מס שבח
22.5 ש"ח	22.5 ש"ח	22.5 ש"ח	22.5 ש"ח	הפחתת נקודות זיכוי
61.5 ש"ח	29.45 ש"ח	29.45 ש"ח	29.45 ש"ח	מס לתשלום

	סה"כ שבח ריאלי לאחר פריסה -	149.85 ש"ח
+	שבח אינפלציוני -	8.7 ש"ח
	סה"כ	158.15 ש"ח
X	הנחה מהמס של 20% במכירה בשנת 2002	0.8
	המס לתשלום	126.52 ש"ח

**דוגמה ב**

ראובן בן 62 במועד מכירת המקרקעין.  
 יום המכירה: 1.6.02  
 שבח ריאלי: 100,000 ש"ח  
 שבח אינפלציוני חייב: 70,000 ש"ח  
 שבח ריאלי עד יום התחילה (6.11.01 כולל): 90,000 ש"ח  
 יתרת השבח הריאלי (שבח ריאלי לאחר יום התחילה): 10,000 ש"ח  
 תקופת הפריסה המבוקשת הינה ל- 4 שנים (2002, 2001, 2000 ו- 1999)

בשנות המס 2002 ו-2001 ראובן מעל גיל 60 ולפיכך בשנות פריסה אלו נהנה ראובן ממדרגות מס תחיליות על הכנסתו החייבת בשיעורים של 10% ו-20% (סעיף 121 לפקודה).

בשנות המס 2000 ו-1999, בהן גילו של ראובן מתחת לגיל 60, מדרגת המס הראשונה שתחול על הכנסתו שאינה מיגיעה אישית היא 30% (סעיף 121 לפקודה).

לצורך הדוגמא, לראובן אין הכנסות נוספות ולפיכך ראובן לא ניצל את נקודות הזיכוי המגיעות לו ב-4 השנים האחרונות.

מדרגות המס הרלוונטיות לשנים בהם היה ראובן מעל גיל 60:

על החלק מהשבח הריאלי עד לסך 23,280 – 10%  
 על החלק מהשבח הריאלי שבין 23,280 ש"ח עד לסך 46,680 ש"ח – 20%  
 על החלק מהשבח הריאלי שבין 46,680 ש"ח ועד 122,880 ש"ח – 30%  
 על החלק מהשבח שבין 122,880 ש"ח ועד 222,700 ש"ח – 45%  
 על החלק מהשבח שמעל 222,700 ש"ח

מדרגות המס הרלוונטיות לשנים בהם היה ראובן מתחת לגיל 60:

על החלק מהשבח הריאלי עד לסך 122,880 ש"ח – 30%  
 על החלק מהשבח הריאלי עד לסך בין 122,880 ש"ח ל-222,700 ש"ח – 45%  
 על החלק מהשבח הריאלי העולה על 222,700 – 50%.

#### הפריסה:

שנת 1999 <sup>2</sup>	שנת 2000 <sup>1</sup>	שנת 2001	שנת 2002	
22,500 ש"ח	22,500 ש"ח	22,500 ש"ח	22,500 ש"ח	שבח ריאלי עד יום התחילה
30% 6,750	30% 6,750	10% 2,250	* 50% 11,250	שיעור המס
2,500 ש"ח	2,500 ש"ח	2,500 ש"ח	2,500 ש"ח	יתרת שבח ריאלי
25% 625 ש"ח	25% 625 ש"ח	16.88% 422 ש"ח	25% 625 ש"ח	שיעור המס
6,750 ש"ח	6,750 ש"ח	2,250 ש"ח	11,875 ש"ח	סה"כ מס
(3000)	(3000)	(1000)	(2600)	סכום נקודות זיכוי בלתי מנוצלות
5,375 ש"ח	4,375 ש"ח	1,672 ש"ח	9,275 ש"ח	סה"כ מס בהפחתת סכום נקודות הזיכוי

- בהתאם להוראת סעיף 48 א(ה)(1)(ב), בשנה שבה נבע הרווח (2002) יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה בעקבות הפריסה, לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) דהיינו, לגבי יחיד – שיעור מס של 50%. יצוין כי בהתאם להוראת סעיף 48א(ב)(2) המנהל רשאי להקטין את שיעור המס גם

לגבי שנת המכירה, אם הוא סבור שהמס שיחול לא יגיע לשיעור האמור (50%).

	נחשב את סה"כ המס לכל השנים:	19,697 ש"ח
+	מס בגין השבח האינפלציוני:	7,000 ש"ח
	סה"כ מס שבח:	26,697 ש"ח
X	זיכוי של 20% בגין מכירה בשנת 2002:	0.8
	המס לתשלום:	21,358 ש"ח

#### 4.ב הנחות במס הרכישה

##### 1.4.ב רכישת דירת מגורים – הוראת שעה

ברכישת דירת מגורים החייבת במס רכישה לפי סעיף 9(גוא)(1) או 9(גוא)(2) לחוק, במקום מדרגת המס של 5%, יחולו בתקופה הקובעת, שיעורי המס כדלקמן:

אם הרכישה היא בתקופה שבין 7.11.01 (היום הקובע) ליום 31.12.02 – 4.5%.

אם הרכישה היא בתקופה שבין 1.1.03 ועד ליום 31.12.03 – 4.75%.

האמור לעיל לא יחול בכל אחת מאלה:

1. מכירה ללא תמורה;
2. מכירה בין קרובים ( "קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק ראה סעיף י"ד להלן בה"ב זו).

##### 2.4.ב רוכש שהוא זכאי משרד השיכון

ברכישת דירת מגורים יחידה (כמשמעותה בסעיף 9(גוא)(2) לחוק) על ידי רוכש שהוא זכאי משרד השיכון, כהגדרתו בחוק הלוואות לדיור, התשנ"ב – 1992, בתקופה החל מיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.03, המדרגה הראשונה תהא 0% במקום 0.5%.

"רוכש זכאי" – מי שהוא מחוסר דיור וזכאי לסיוע בדיור לפי כללי משרד השיכון.

לעניין זה, על הרוכש להמציא תעודת זכאות ממשרד השיכון שתקופת תוקפה כוללת את יום רכישת הנכס על ידו.

ישנם מצבים בהם הרוכש לא מממש את זכאותו לסיוע כבר ביום רכישת הנכס אלא, במועד מאוחר יותר כשהוא נזקק לכספי הסיוע למימון יתרת התשלומים ע"ח הרכישה.

במקרים אלה, עשויה תקופת תוקפה של תעודת הזכאות להיות מאוחרת יותר ליום רכישת הנכס.

במקרים אלו, יחשב הרוכש כרוכש זכאי ובלבד ותקופת תוקפה של תעודת הזכאות כולל את אחד ממועדי התשלום עפ"י הסכם הרכישה או את יום קבלת החזקה בנכס וכי הרוכש המציא אישור הבנק על קבלת כספי הסיוע במסגרת זכאותו כאמור.

האמור לעיל לא יחול בכל אחת מאלה:

1. מכירה ללא תמורה;
2. מכירה בין קרובים ( "קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק ראה סעיף י"ד להלן בה"ב זו).

### **3.4.ב רכישת זכות במקרקעין שאיננה דירת מגורים – הוראת שעה**

ברכישת זכות במקרקעין שאיננה דירת מגורים ואשר המס בשלה נקבע לפי תקנות מס שבח (מס רכישה), התשל"ה – 1974, יחולו בתקופה הקובעת במקום מדרגת המס של 5% (תקנה 2, תקנה 12 – עולה, ותקנה 16 – משק חקלאי) שיעורי המס כדלקמן:

אם הרכישה היא בתקופה שבין 7.11.01 (היום הקובע) לבין 31.12.02 – 4.5%;  
אם הרכישה היא בתקופה שבין 1.1.03 ועד ליום 31.12.03 – 4.75%.

הפחתת שיעור מס הרכישה כאמור לעיל, לא תחול בכל אחת מאלה:

1. מכירה ללא תמורה.
2. מכירה בין קרובים ( "קרוב" כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק ראה סעיף י"ד להלן בה"ב זו).

### **4.4.ב רכישת זכות הבעלות על ידי דייר מוגן – הוראת שעה**

לפי סעיף 9 לחוק, ברכישת זכות במקרקעין בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, בתקופה שמיום 7.11.01 (היום הקובע) ועד ליום 31.12.03, על ידי הדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות מוגנת לפי החוק האמור, ישולם מס רכישה בשיעור של 0.5% על כל סכום הרכישה ובלבד שלאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על הנכס.

היה הדייר המוגן גם רוכש זכאי של דירת מגורים יחידה (כאמור בסעיף ב.2.4. לעיל) ישולם על ידו מס רכישה לפי הנמוך מבין שני ההסדרים דהיינו, או 0.5% על מלוא שווי המכירה או שהמדרגה הראשונה בחישוב מס הרכישה לפי סעיף 9ב לחוק תהא לגביו 0%.

#### **5.4.ב העברת זכות במקרקעין המהווה רכוש קבוע לחברה לצורך בניה להשכרה – תיקון תקנה 19א לתקנות מס רכישה**

העברת בנין או מגרש שהם רכוש קבוע לחברה, על ידי בעלי הזכויות באותו הנכס, לפי דרישת מנהלת מרכז השקעות לצורך בניה להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון – תחויב במס רכישה בשיעור של 0.5% ובלבד שהתקיימו כל אלה:

א. חלקם של בעלי המניות בחברה הוא כפי חלקם שהיה בנכס;

ב. נתקבל כתב אישור לתוכנית.

עד לקבלת אישור ביצוע יש להקפיא את יתרת חוב מס הרכישה בגובה ההפרש שבין 5% לבין 0.5%.  
לא התקיים תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 53 לחוק העידוד תבוטל ההקלה במס הרכישה למפרע והמנהל יגבה את מלוא מס הרכישה בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.

#### **ג. מס מכירה**

##### **1.ג. נכסים שיום רכישתם מהיום הקובע ואילך – שיעור מס 0%**

מכירת מקרקעין, כהגדרתה בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, שיום רכישתם לאחר היום הקובע – לא תחויב במס מכירה.

##### **2.ג. נכסים שיום רכישתם לפני היום הקובע – חבות במס מכירה**

מכירת מקרקעין, כהגדרתה בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, שיום רכישתם לפני היום הקובע – חייבת במס מכירה בשיעור של 2.5% משווי המכירה.

יובהר כי לגבי זכויות באיגוד מקרקעין שיום רכישתם לפני היום הקובע, "שווי המכירה" לצורך חיוב במס מכירה יהא השווי שנקבע לצורך מס הרכישה בפעולה באיגוד לפי סעיף 9(ב) לחוק דהיינו, לפי שווי החלק היחסי משווי המקרקעין.

### 3.ג. דירות מגורים שהן מלאי עסקי – שיעור מס 0%

מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי וכן מכירת דירת מגורים מזכה בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון – לא תחוייב במס מכירה גם אם יום רכישתה לפני היום הקובע.

### 4.ג. התרתו של מס המכירה בניכוי

מס המכירה, כאמור בסעיף ג2 לעיל, יותר בניכוי לפי סעיף 39(א8) בחישוב השבח אם שולם, או בחישוב ההכנסה לפי סעיף 72(ו), ממכירת אותם המקרקעין.

יובהר כי בשלב הראשון תצאנה שומות מס השבח ומס המכירה ורק לאחר תשלום מס המכירה על פי השומה כאמור, תתוקן שומת מס השבח בהתאם, והכל במסגרת התקופה הקבועה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.

### ד. שינוי יעוד

#### 1.ד. מכירה של נכס ששונה יעודו ממלאי עסקי לנכס קבוע – סעיף 5(ד) לחוק.

במסגרת תיקון 50 הוסף גם סעיף 5(ד) לחוק הקובע כי מכירת זכות במקרקעין ששונה ייעודה ממלאי עסקי לנכס קבוע באותו עסק בתוך התקופה של 18 החודשים שלפני המכירה – לא תזכה לשיעורי המס הקבועים בחוק, אלא המכירה תחוייב בשיעור המס שהיה חל לפי סעיף 121 או 126 לפקודה, לפי הענין, אילו נמכרה הזכות בסמוך לפני שינוי הייעוד, דהיינו אילו נמכרה כמלאי עסקי.

האמור לעיל לא יחול על מכירת זכות במקרקעין ששונה ייעודה לפני היום הקובע ושהוגש דו"ח או נמסרה הודעה לפקיד השומה על שינוי הייעוד, לפני אותו יום. במקרה זה, על מכירת זכות במקרקעין ששונה ייעודה ממלאי עסקי לנכס קבוע באותו עסק בטרם חלפו 18 חודשים מיום שינוי הייעוד, יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק.

#### 2.ד. העברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שהם רכוש פרטי או רכוש קבוע בעסק למלאי עסקי בעסק, לצורך בניה להשכרה – סעיף 5(ב) (א1) לחוק.

במסגרת תיקון 50 תוקן גם סעיף 5(ב) לחוק והוספה לו פסקה (א1). לפי התיקון, שינוי ייעוד מרכוש קבוע או רכוש פרטי בעסק למלאי עסקי בעסק, לאחר שחלפו 4 שנים מיום הרכישה ועד ליום ההעברה כאמור – פטור ממש ובלבד שלגבי הזכות שהועברה נתקבל אישור של בנין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון.

יובהר כי עד לקבלת אישור ביצוע מאת מנהלת מרכז ההשקעות לא יינתן הפטור האמור אולם החיוב על פי שומת מס השבח, יוקפא עד לקבלת אישור כאמור.

הפטור ממס בשינוי יעוד כאמור לעיל, מהווה דחיית מס בלבד ובעת מכירת דירות המלאי בבניין להשכרה, תמוסה כל עליית הערך מיום הרכישה שהיה נקבע אילו לא היתה ההעברה למלאי עסקי ועד ליום המכירה.

המיסוי בגין כל עליית הערך כאמור יהיה לפי שיעורי המס המופחתים הקבועים בחוק העידוד.

שינוי יעוד כאמור בסעיף 5(ב)(א) לחוק (כמפורט לעיל) ושינוי יעוד כמשמעותו בסעיף 5(ב)(1) לחוק, לא ייחשבו כ"מכירה" לעניין מתן הקלות, פטור ממס או שיעורי מס מופחתים לפי החוק. (ראה סעיף ב.2.2 דלעיל לה"ב ז).

#### **ה. חלוקת נכסי עזבון בין יורשים – תיקון סעיף 5(ג)(4) לחוק**

סעיף 5(ג)(4) לחוק, טרם תיקונו בתיקון 50, קבע את העיקרון לפיו, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים אשר במסגרתה לא שולמה תמורה בכסף או בשווה כסף מחוץ לנכסי העיזבון אינה מהוה "מכירה".

לעיתים תכופות התעוררה השאלה מתי מסתיים הליך ההורשה כך שהעסקאות בין היורשים לא תחשבנה יותר כ"חלוקת עיזבון" אלא כמכירה במובן החוק.

תיקון 50 ביקש לקבוע מועד ברור לענין סיום הליך ההורשה כמועד בו חולקו לראשונה הנכסים בין היורשים בין אם החלוקה נעשתה לפני רישום צו הירושה או צו קיום הצואה, ובין אם לאחריה.

כך, תוקנה פסקה (4) לס"ק (ג) והוספה בסופה הגדרה ל"חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" שלשונה כדלקמן:

"לעניין זה, חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים – החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה – 1965 – ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור".

#### **ו. סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות – סעיף 84 לחוק**

במסגרת תיקון 50 שונתה כותרתו של סעיף 84 לחוק והחל מיום 7.11.01 כותרתו היא "סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות".

להלן, נוסחו המלא של הסעיף:



"סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. המנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראות כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק".

תיקון 50 הרחיב את סמכות המנהל להתעלם מעסקאות מסוימות והשווה את סמכותו של המנהל לזו הקבועה בסעיף 86 לפקודה והנתונה לפקיד שומה. המדובר בסמכות רחבה המסורה למנהל ולפיכך יש לנהוג בה במשנה זהירות. לעניין זה, ניתן להסתייע באמור בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה לענין סעיף 86 לפקודה. בכל מקרה, לפני הפעלת הסמכות על פי הסעיף האמור יש להיוועץ ביועץ המשפטי.

### שינוי מבנה – תיקון חלק ה'2 לפקודה

.ז

במסגרת תיקון 50 לחוק, נכללו, בין היתר, גם תיקונים עקיפים לפקודת מס הכנסה וביניהם בחלק ה'2 לפקודה שעניינם שינויי מבנה.

להלן יפורטו התיקונים במסגרת תיקון 50 ויודגש כי ישנם שינויים נוספים מכוח תיקון מס' 132 לפקודה לגביהם תצא הוראת ביצוע משלימה.

#### 1.ז. תיקון סעיף 103 לפקודה – דין איגוד במיזוג

לפי הדין הקודם לתיקון 50, הוסמך הנציב, בתיאומים שיורה, לאשר מיזוג שבין חברה אם לחברת הבת שלה או בין חברות אחיות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין.

במסגרת תיקון סעיף 103 לפקודה, הורחבה סמכותו של הנציב כך שהיא תחול באופן כללי על מיזוג בין חברות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין, ולא רק בין חברת אם וחברת הבת שלה או בין חברות אחיות.

#### 2.ז. תיקון סעיף 104 לפקודה – העברת נכס

לפי הדין הקודם לתיקון 50, קבעו הוראות סעיף 104 לפקודה, כי אדם שהעביר נכס לרבות זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה ובהתקיים התנאים המפורטים בסעיף, לא יחויב במס, לרבות במס שבח.

אחד מהתנאים לפטור האמור היה שהחברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

במסגרת תיקון סעיף 104א לפקודה, הורחבה תחולתו של סעיף 104א כך שהוא חל גם אם הנכס הועבר לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהפכה להיות איגוד מקרקעין בתוך שנתיים מיום ההעברה.

עוד נקבע, כי אם הזכות במקרקעין שהועברה לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהפכה לאיגוד מקרקעין בתוך שנתיים מההעברה היא קרקע, יינתן הפטור הקבוע בסעיף 104א רק אם הושלמה בניית בנין על אותה הקרקע, בתוך 4 שנים ממועד ההעברה.

### **תיקון סעיף 104ב – העברת נכס על ידי מספר בני אדם**

3.ז

לפי הדין הקודם לתיקון 50, קבעו הוראות סעיף 104ב לפקודה, כי שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת נכס שבבעלות המשותפת, לפי העניין, לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, ובהתקיים התנאים המפורטים בסעיף, לא יחוייבו במס, לרבות במס שבח. אחד מהתנאים לפטור האמור היה שהחברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

במסגרת תיקון סעיף 104ב, בוטל התנאי שקבע שהחברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

כמו כן, נקבע כי אם הזכות במקרקעין שהועברה לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהפכה לאיגוד מקרקעין בתוך שנתיים מההעברה היא קרקע, יינתן הפטור הקבוע בסעיף 104ב רק אם הושלמה בניית בנין על אותה הקרקע, בתוך 4 שנים ממועד ההעברה.

### **תיקון סעיף 105ג לפקודה – תנאים לזכאות בפיצול**

4.ז

במסגרת תיקון סעיף 105ג(א) לפקודה, הוספה בפסקה (14) לפיה אם מועברת זכות במקרקעין שהיא קרקע מאת חברה מתפצלת לחברה חדשה, ההעברה פטורה ממס שבח רק אם הושלמה בניית בניין על אותה הקרקע שהועברה בתוך 4 שנים ממועד הפיצול והכל בהתאם לתנאים שקבע הנציב.

### **מס רכישה**

5.ז

יצויין כי לפי הוראות סעיף 103ב(ב) וסעיף 104ד(4) לפקודה, בכל מקרה בו המכירה פטורה ממס שבח מכוח הוראות חלק ה-2 לפקודה, תחוייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% בלבד משווי המכירה.

## ח. איגודי מקרקעין

### ח.1. "פעולה באיגוד":

במסגרת תיקון 50 ובשונה מהדין שהיה קיים ערב התיקון, נקבע כי החל מהיום הקובע פעולת הקצאה באיגוד, כהגדרתה להלן, אינה מהווה "פעולה באיגוד" ומשכך, החוק לא חל עליה.

סעיף 1 לחוק תוקן ו"מפעולה באיגוד" מועטה "הקצאה" שהיא – "הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מחברי האיגוד, במישרין או בעקיפין.

יודגש כי, על פעולת הקצאה באיגוד שנעשתה לפני היום הקובע יחול הדין הקודם וההקצאה תחשב "כפעולה באיגוד" לעניין החוק, ו"לעושה הפעולה" יחשבו בעלי המניות שהחזקתם באיגוד דוללה.

(ראה וע' 1005/00 גני דולינגר לבניין בע"מ נ. מנהל מס שבח ת"א).

### ח.2. מיסוי פעולות באיגודי מקרקעין

#### ח.1.2. כללי

תיקון 50 שינה את אופן המיסוי של פעולות באיגודי מקרקעין. מיסויין של פעולות באיגודי מקרקעין נשאר במסגרת חוק מיסוי מקרקעין אולם, ב- 3 עניינים נקבעו הוראות מיוחדות המחילות את הוראות הפקודה:

1. אופן חישובו של מס השבח בשל פעולה באיגוד (הפניה להוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה).
2. קביעת שיעור המס בהתאם לשיעורי המס הקבועים בפקודה בפעולה באיגוד מקרקעין שהוא פחות מ- 5 שנים "איגוד מקרקעין" (ראה סעיף ב.3.1. דלעיל להוראת ביצוע זו).
3. פירוקו של איגוד מקרקעין – הוספת סעיפים 71(ב) ו- 71(ג) לחוק, אשר בתנאים הקבועים בהם מחילים את הוראות סעיף 93 לפקודה על פירוקו של איגוד מקרקעין.

## 2.2.ח חישוב מס השבח בפעולה באיגוד – סעיף 7א לחוק

לצורך חישוב מס השבח בשל פעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה. כך, קביעת "יתרת מחיר מקורי" (יתרת שווי רכישה), "יום רכישה", "תמורת המכירה" (שווי המכירה), יום המכירה ואופן המידוד יעשו לפי הוראות הפקודה.

יובהר כי, קביעת תמורת המכירה לפי הוראות הפקודה משמעה כי, זו תקבע לפי ערך המניה (הזכות באיגוד) ולא לפי עיקרון שווי המקרקעין (שיקוף). הוראות החוק אשר קבעו את עיקרון שיקוף המקרקעין בפעולה באיגוד - סעיפים 12, 14, 38, 43, 44, ו- 45 לחוק – בוטלו במסגרת תיקון 50.

לשם קביעת הפטורים – יחולו הוראות החוק ולא הוראות הפקודה. כך, פעולה באיגוד הפטורה לפי הפקודה אך אינה פטורה על פי החוק, תהא חייבת במס.

## 3.2.ח שיעור מס השבח בפעולה באיגוד:

פעולה באיגוד מקרקעין שהיה "איגוד מקרקעין" 5 שנים לפחות, לפני הפעולה – תחוייב בשיעור מס לפי חוק.

פעולה באיגוד מקרקעין שלא היה כאמור – תחוייב בשיעורי המס לפי הפקודה.

## 4.2.ח מס רכישה – סעיף 9(ב) לחוק

על אף שלצורך חישוב מס השבח "תמורת המכירה" נקבעת כערך המניה ולא כשווי הזכויות במקרקעין של האיגוד, הרי שלצורך מס הרכישה יהא הרוכש זכות באיגוד מקרקעין חייב במס רכישה כאילו נמכרו הזכויות במקרקעין, (שיקוף) ו"שווי המכירה" יקבע כחלק היחסי משווי המקרקעין בהתאם להוראות סעיף 9(ב)(א), כדלקמן:

החלק היחסי משווי המקרקעין – יקבע בהתאם ליחס שבין הזכויות הנמכרות באיגוד לבין כלל הזכויות באותו איגוד.

במקרה בו הזכויות הנמכרות באיגוד כולן או חלקן מעניקות זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (זכות בפירוק) יקבע החלק היחסי משווי המקרקעין כיחס האמור לעיל או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות לבין כלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם.

יובהר כי, לעניין חישוב השבח בפעולה באיגוד "המחיר המקורי" היא עלות המניה ולא השווי שבשלו שולם מס רכישה בעבר.

## 5.2. ח מס מכירה

כפי שצויין לעיל בסעיף ג.2 לה"ב זו, עשיית פעולה באיגוד, כאשר יום הרכישה של הזכויות באיגוד הוא לפני היום הקובע, חייבת במס מכירה בשיעור של 2.5% מ"שווי המכירה".

שווי המכירה לצורכי מס מכירה בפעולה באיגוד מקרקעין היא השווי שנקבע לצורכי מס הרכישה, לפי סעיף 9(ב) לחוק.

יודגש כי הוראת ביצוע מפורטת בנושא זה תצא בהמשך.

## ט. פחת מוגדל לבנינים שיום רכישתם בתקופה הקובעת

שיעורי הפחת להם זכאים בעליהם של בנינים אשר נרכשו בתקופה הקובעת (לרבות בעליהם של בנינים שבנייתם בפועל החלה בתקופה הקובעת) יוגדלו ב- 50% וב- 25% לפי העניין, כדלקמן:

אם יום רכישתם החל מהיום הקובע ועד ליום 31.12.02 – ניכוי הפחת לגביהם יהיה בשיעור של 150% מהשיעור הקבוע בחקיקה שתפורט להלן;

אם יום רכישתם החל מיום 1.1.2003 ועד ליום 31.12.03 – ניכוי הפחת לגביהם יהיה בשיעור של 125% מהשיעור הקבוע בחקיקה שתפורט להלן;

דברי החקיקה מכוחם מותר ניכוי בשל פחת:

- תקנות מס הכנסה (פחת), 1941;
- תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו – 1980;
- תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה המושכרת למגורים), התשמ"ט – 1989;
- חוק לעידוד השקעות הון, התשמ"ט – 1959;
- חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א – 1980.

## עסקאות קומבינציה – הוראת שעה

י.

### 1.י. כללי:

תיקון מס' 50 הוסיף לסעיף 19 לחוק, את פסקה (4) שעניינה מתן אפשרות למוכר לדחות את "יום המכירה" בעסקת קומבינציה המתבצעת בתקופה הקובעת.

### 2.י. עסקת הקומבינציה עליה חל סעיף 19(4)

עסקת "קומבינציה" עליה יחולו הוראות סעיף 19(4) לחוק הינה –

"מכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין אשר תמורתה הינה בניה על יתרת המקרקעין."

עסקת קומבינציה אשר תמורתה משתלמת גם בכסף ולא רק בשירותי בניה לא תחשב כעסקת קומבינציה והמוכר לא יהיה זכאי לדחות את יום המכירה לגביה, אלא אם מדובר בתשלומי חובה כאגרות והיטלים המתחייבים מעצם ביצוע העסקה ואשר הרוכש נוטל על עצמו לשלם במקומו של המוכר, הכל כפי שיקבע בהוראת ביצוע מפורטת שתצא לעניין סעיף 19(4).

### 3.י. דחיית "יום המכירה"

"יום המכירה" יידחה למועד המוקדם מבין אלה:

1. יום סיום הבניה. לעניין זה, "סיום הבניה" המועד שבו הבניין או חלק ממנו ראוי לשימוש או מועד קבלת אישור לפי סעיף 235 לחוק התכנון והבניה (טופס 4), לפי המוקדם.

2. יום מכירת הזכויות ביתרת מקרקעי המוכר (אותו חלק במקרקעין אשר לא נמכר לרוכש), כולן או מקצתן.

### 4.י. הזכאי לדחות את "יום המכירה"

סעיף 19(4) הינו סעיף אופציונאלי הנתון כולו לשיקול דעתו של המוכר. בחר המוכר לדחות את יום המכירה כאמור באותו סעיף, תחייב בחירתו גם את הרוכש.

### התנאים לדחיית "יום המכירה"

דחיית יום המכירה מותנית בהתקיים כל אלה:

1. המקרקעין שבידי הרוכש יהיו בידיו מלאי עיסקי, זאת החל ממועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד למכירתם על ידו.

2. המוכר אינו "קרוב" של הרוכש.

"קרוב" לעניין סעיף 19(4) הוגדר בצורה רחבה יותר מהגדרת "קרוב" שבסעיף 1 לחוק והוא כולל גם חברת אם וחברת בת גם חברות אחיות, כאשר לעניין זה גם הגדרת "שליטה" שבסעיף 2 לחוק הורחבה ונקבע בסעיף 19(4), כי החזקה של לפחות 20% מהזכויות באיגוד מהווה "שליטה" (ראה בהרחבה סעיף י"ד להוראת ביצוע זו).

3. המוכר הודיע למנהל בתוך 30 ימים ממועד החתימה על הסכם הקומבינציה על בחירתו לדחות את יום המכירה.

יודגש כי הוראת ביצוע מפורטת בנושא זה תצא בהמשך.

## **יא. פרק חמישי 2: אופציה במקרקעין - הוראת שעה**

### **יא.1. כללי**

תיקון 50 לחוק הוסיף את פרק חמישי 2 כהוראת שעה. הפרק דן במכירת "אופציה" העומדת בתנאים כמפורט להלן, וקובע שמכירתה תהא פטורה בתקופה הקובעת ממס שבח, מס מכירה ומס רכישה ותהא חייבת במס רווחי הון או במס הכנסה, לפי הענין.

במכירת אופציה אשר אינה עומדת בתנאים הקבועים בפרק חמישי 2 אך עונה להגדרת "מכירה" כאמור בפסקה (2) שלה, (מכירתה של זכות לקבלת זכות במקרקעין), ימשיך לחול הדין שהיה קיים טרם תיקון 50 לרבות הנהלים שנקבעו בהוראת הביצוע 142/80 (ראה חב"ק מיסוי מקרקעין עמ' 18 1911-).

### **יא.2. האופציה עליה חל פרק חמישי 2**

"אופציה" – זכות לרכישת זכות במקרקעין להוציא זכות לרכישת זכות באיגוד מקרקעין ואשר נתקיימו בה כל התנאים להלן:

א. האופציה ניתנה בכתב, היא ניתנת להעברה וכן היא ניתנת למימוש לפי התנאים הקבועים בה.

ב. האופציה ניתנת למימוש בתוך תקופה שלא תעלה על שנתיים מהיום בו ניתנה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין; במנין השנתיים האמורות יבואו חשבון כל תקופות הארכה שניתנו במהלך תקופת האופציה וכן אופציות אחרות שנתן אותו בעל המקרקעין לאחר פקיעתה.

- ג. התמורה אשר תשולם לכותב האופציה (קרי, לבעל הזכות במקרקעין) לא תעלה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש, לפי הגבוה. במכירה הבאה של האופציה, לא קיימת מגבלה זו וניתן לסחרה בכל מחיר.
- ד. לרוכש האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין לגביהן ניתנה האופציה.
- ה. נמסרה הודעה למנהל מס שבח על מתן האופציה בתוך 30 ימים מיום נתינתה או סיחורה.

### **3.א. מכירת האופציה**

למרות שהאופציה שתנאיה פורטו לעיל מהווה "מכירה של זכות במקרקעין" כמשמעותה בס' 1 לחוק, מכירת האופציה (נתינתה לראשונה וסיחורה), תמוסה במס רווח הון או במס הכנסה לפי הענין, ותהא פטורה ממס שבת, רכישה ומכירה.

### **4.א. מימוש האופציה**

בשונה מהשלב בו ניתנה האופציה וסוחרה, מימוש האופציה יהא חייב במס שבח, מס מכירה ומס רכישה כדלקמן:

א. **לצורך חישוב מס השבח** – ייקבע "שווי המכירה" כמחיר המימוש בתוספת התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין עבור האופציה, אלא אם מכירתה חוייבה במס לפי הפקודה.

ב. **לצורך חישוב מס המכירה ומס הרכישה** – ייקבע "שווי המכירה" כמחיר המימוש ובתוספת הסכומים ששילם המממש בעבור רכישת האופציה.

### **5.א. שלילת פטור ממס בעת מימוש אופציה לפי פרק חמישי 2 ולפי פסקה (2) להגדרת "מכירה"**

במסגרת הוספת פרק חמישי 2 לחוק, נקבעה בסעיף 149 הוראה השוללת מתן פטור או הקלה בעת מימושן של אופציות לפי פרק חמישי 2 (המהווה הוראת שעה) או בעת מימושה של זכות לקבלת זכות במקרקעין (המהווה הוראה קבועה), אם בעת מתן האופציה או מתן הזכות לקבלת זכות במקרקעין, מכירתה של הזכות במקרקעין עצמה היתה חייבת במס ולא היתה זכאית לפטור או הקלה באותו מועד.



יובהר כי, הוראה זו חלה הן על מימושה של זכות לקבלת זכות במקרקעין לפי פסקה (2) להגדרת "מכירה" והן על מימושה של אופציה לפי פרק חמישי 2, ומטרתה למנוע, בין היתר, תכנוני מס תוך שימוש במכשיר האופציות במקרקעין כמסווה למכירה אמיתית מוקדמת של נכס המקרקעין גופו וזאת כדי להנות מפטור או מהקלה במס בעת מימוש האופציה; פטור או הקלה להם לא היה זכאי המוכר אילו היה מוכר את נכס המקרקעין גופו במועד מתן האופציה.

כך, למשל, בנסיבות פס"ד בר וכסיף (ע"א 249/97), מתן אופציה למכירת דירת מגורים במועד בו לא היה זכאי נותן האופציה לפטור לדירת המגורים לו היה מוכר את הדירה באותו מועד, תשלול את מתן הפטור בעת מימוש האופציה גם אם במועד מאוחר זה, היתה המכירה עשויה להנות מפטור או מהקלה.

הזכאות לפטור או להקלה ממס במימוש האופציה נבחנת, איפוא, גם במועד מתן האופציה ולא רק במועד מימושה.

יודגש כי הוראת ביצוע מפורטת בנושא תצא בהמשך.

## **יב. פרק חמישי 3: חילוף זכויות במקרקעין – הוראת שעה**

### **יב.1. כללי:**

פרק חמישי 3 שהוסף לחוק במסגרת תיקון, 50 מעניק פטור ממס שבח ומס מכירה למכירת זכות במקרקעין אם נרכשה לחילופה זכות אחרת במקרקעין בתוך 12 החודשים שקדמו למכירה או בתוך 12 החודשים לאחר המכירה.

הפטור הינו הוראת שעה והוא יחול על מכירות בתקופה הקובעת, ובלבד שהנכס החלופי נרכש גם הוא בתקופה הקובעת.

### **יב.2. הנכסים נשוא החילוף**

חילוף יכול להתבצע אך ורק בזכויות במקרקעין שלהלן:

1. החלפת מבנה עסקי במבנה עסקי (או קרקע לבניית מבנה עסקי).
2. החלפת דירת מגורים בדירת מגורים.
3. החלפת קרקע חקלאית בקרקע חקלאית.
4. החלפת דירת מגורים מזכה בזכות למגורים בבית אבות.
5. החלפת זכות במקרקעין אחרת בזכות למגורים בבית אבות (פטור מוגבל).

**י.ב.3. פטור ממס שבח וממס מכירה****1. פטור מלא –**

פטור מלא ממס שבח וממס מכירה יינתן רק אם שווי הזכות החלופית לא פחת משווי הזכות הנמכרת.

**2. פטור חלקי –**

אם שווי הזכות החלופית, נמוך משווי הזכות הנמכרת, יוענק פטור יחסי, בגובה שווי הזכות החלופית.

**י.ב.4. מס רכישה**

ברכישת הזכות החלופית תינתן הקלה במס הרכישה, כך שעד לגובה שווי הזכות הנמכרת ישולם מס רכישה בגובה של 50% בלבד ממס הרכישה החל.

**י.ב.5. הגבלת פטורים במכירת הזכות החלופית**

הפטור בחילוף הוא, למעשה, דחיית מס כך, שבעת מכירת הזכות החלופית לא ינתן כל פטור, דחיית מס או שיעור מס מופחת וישולם מס שבח על כל השבח שנצבר, החל מיום רכישת הזכות הנמכרת (שהוחלפה) ועד למכירת הזכות החלופית.

יובהר כי הוראת ביצוע מפורטת בנושא תצא בהמשך.

**י.ג. פרק חמישי 4: פינוי ובינוי – הוראת שעה****י.ג.1. כללי**

במסגרת תיקון 40 הוסף פרק חמישי 4 לחוק, הקובע הסדר מיסוי מיוחד לפרוייקטים של פינוי ובינוי.

הפרק הינו הוראת שעה והוא יחול על מכירות במתחמי פינוי ובינוי אשר הוכרזו ככאלה בצו וכל עוד הצו לגביהם עומד בתוקפו ובלבד שהמכירות נעשו לאחר היום הקובע.

פרויקט פינוי בינוי הינו, באופן כללי, כינוי למיזם בו רוכש יזם זכות לבנות על מקרקעין מבונים ומיושבים. היזם מתחייב לפנות את הדיירים המתגוררים במתחם, להרוס את המבנים הקיימים, ולבנות, במקומם מבנים אחרים, בדרך כלל בצפיפות בניה רבה יותר ובאיכות גבוהה יותר, אותם הוא יכול לשווק ולמכור. הדיירים בתמורה להתפנותם ולויתורם על דירותיהם ליזם, מקבלים תמורה בדמות דירות מגורים בבניינים החדשים שייבנו במתחם ו/או מחוץ למתחם ו/או תמורה אחרת כפי שיוסכם בינם לבין היזם.

התמורה מורכבת לרוב מהמרכיבים הבאים (כולם או חלקם):

- דירה חדשה שתבנה ע"י היזם במתחם פינוי הבינוי או במתחם אחר כלשהו. מדובר בד"כ בדירה בשטח גדול יותר, ובמפרט טכני ובאיכות בנייה גבוהים יותר מאשר יחידת המגורים המפונה.
- דמי שכירות ו/או דיור חלופי לתקופת הבניה.
- הוצאות פינוי והעברה.
- תשלום כל המיסים החלים על הדייר בגין העיסקה, ע"י היזם.
- לעיתים – במקום או בנוסף לתמורת המפורטות לעיל – תשלום במזומן עבור זכויות הדייר.

## **2.ג. מתחמי פינוי ובינוי:**

1. מתחמים שהוכרזו כמתחמי פינוי בינוי ע"י ועדה מיוחדת שמונתה עפ"י סעיף 33א' לחוק התכנון והבניה. בסמכות הוועדה המיוחדת להכריז בצו (להלן – צו ההכרזה) על שטח כעל מתחם לפינוי לשם בינוי. תוקפו של צו כזה הוא לשש שנים.
2. מתחם שיש לגביו תכנון לפינוי 50 יחידות דיור לפחות שאושר ע"י הוועדה כהגדרתה בסעיף 49 כח' לחוק (להלן: "מתחם במסלול מיסוי").
3. מתחם להתחדשות עירונית – מתחמים עליהם הכריזה הממשלה כמתחמים לפינוי ובינוי לפני תחילתו של סעיף 33א לחוק התכנון והבניה ובהחלטותיה מימים 19.11.00, 22.7.01 ו- 11.11.01.

## **3.ג. פטור ממס שבח (במכירת יחידת מגורים או ביחידה אחרת)**

סעיף 49כב' לחוק קובע כי, הדייר המוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם, יהיה פטור ממס שבח בגין המכירה, בהתקיים התנאים הבאים:

1. התמורה שמקבל הדייר במתחם מהיזם הינה דירה חלופית אחת בלבד.
2. שווי הזכות שמקבל הדייר בדירה החלופית אינו עולה על 150% משווי יחידת המגורים שמעביר הדייר ליזם ללא זכויות לבניה נוספת או על שוויה של דירת מגורים חדשה במתחם ששיטחה 120 מ"ר, לפי הגבוה (להלן: "תקרת השווי").
- אם עלה שווי הדירה החלופית על תקרת השווי, ינתן פטור רק על אותו חלק משווי הדירה החלופית שהוא בגובה תקרת השווי ויתרת התמורה תתחייב במס.
3. אם ניתנה תמורה נוספת בכסף או בשווה כסף מלבד הדירה החלופית או במקומה, לא יהיה הדייר זכאי לפטור בגין התמורה הנוספת.
4. יחידת המגורים שהדייר מעביר ליזם לא נתקבלה על ידו מקרוב.
5. הפטור ממס שבח בתנאים דלעיל, יחול גם על מכירתה של יחידה אחרת במתחם שאיננה דירת מגורים.

#### **4.ג. פטור ממס מכירה**

מכירת דירת המגורים או יחידה אחרת במתחם, מהדייר ליזם תהיה פטורה ממס המכירה בגין אותו חלק מהתמורה הנהנה מפטור ממס שבח.

#### **5.ג. פטור ממס רכישה**

דירת מגורים או יחידה אחרת אותה מקבל הדייר מהיזם במתחם או מחוצה לו בתמורה לדירתו הישנה במתחם – פטורה ממס רכישה, ללא קשר לשוויה.

#### **6.ג. מכירה עתידית של הדירה/היחידה החלופית שנתקבלה מהיזם**

במקרה בו בשלב הפיננסי מכר הדייר ליזם, יחידה אחרת במתחם שאיננה דירת מגורים, הרי שהדייר בבואו למכור את היחידה החלופית או את דירת המגורים החלופית שקיבל תמורת היחידה האחרת, לא יוכל להנות מכל פטור ממס (מלא או חלקי) או משיעור מס מופחת או דחיית מס.

לעומת זאת, במקרה בו בשלב הפיננסי מכר הדייר ליזם דירת מגורים ובתמורתה קיבל דירת מגורים חליפית, יהיה הדייר זכאי בעת מכירת דירת המגורים החליפית לפטור לפי פרק חמישי 1 או לכל פטור אחר לפי הוראות החוק.

יצויין כי לעניין זכאות המוכר לפטור לפי פרק חמישי 1 במכירת דירת המגורים החליפית כאמור בפסקה זו, תבוא במניין הפטורים לפי סעיף 49ב(1) לחוק, מכירת יחידת המגורים הישנה של הדייר ליזם.

יובהר כי ה"ב מפורטת בנושא תצא בהמשך.

## י.ד. הגדרת קרוב – סעיף 19(4)

### י.ד.1. "קרוב":

במסגרת תיקון סעיף 19 לחוק והוספת פסקה (4) שעניינה דחיית "יום המכירה" בעסקאות קומבינציה, הורחבה הגדרת "קרוב" שבסעיף 1 לחוק, ותוקנה משמעותה של "שליטה" שבסעיף 2 לחוק.

במגוון רחב של נושאים שתוקנו בתיקון 50, החקיקה מפנה להגדרת "קרוב" המורחבת ולהגדרת "שליטה" שבסעיף 19(4) לחוק.

יודגש כי הגדרת "קרוב" שבסעיף 1 לחוק, לא שונתה והיא כוללת:

1. בן זוגו;
2. הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובן זוגם של כל אחד מאלה;
3. אח או אחות ובני זוגם;
4. איגוד שהוא בשליטתו (כמשמעות "שליטה" בסעיף 2 לחוק); הגדרה הכוללת גם חברות אם ובת.

הגדרת "קרוב" המורחבת שבסעיף 19(4) לחוק, כוללת גם "איגוד שבשליטת השולט בו" – דהיינו, חברה אחות.

### י.ד.2. "שליטה":

לשם בחינה האם מדובר בחברת אם או בחברה אחות, לפי הענין, יש לבדוק האם מדובר ב"שליטה". שליטה הוגדרה אף היא בסעיף 19(4) לחוק באופן שבו היא מפנה להגדרת "שליטה" שבסעיף 2 לחוק, אולם נקבע בסעיף 19(4) כי, כבעל שליטה יחשב, בין היתר, "מי שמחזיק או רשאי לרכוש 20% או יותר של הון המניות או של כוח ההצבעה של האיגוד או 20% או יותר של הון המניות שהוצא או אותו חלק ממנו שהיה מזכהו, במקרה של חלוקת כל הכנסת האיגוד בין החברים, לקבל 20% או יותר של הסכום המתחלק".

בשונה, אפוא, מהגדרת "שליטה" שבסעיף 2 לחוק, המתייחסת להחזקה של רוב הזכויות באיגוד (מעל 50%), הרי שבסעיף 19(4) לחוק, הגדרת "שליטה" מתייחסת להחזקה של לפחות 20% מהזכויות באיגוד.

**ב ב ר כ ה,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**