

ג' חשון תשנ"ד
18 אוקטובר 1993

88

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

הוראת ביצוע מ"ש 19/93

הנדון: "מכירה" לענין מס שבח ומס רכישה

1. כללי

סעיף 1 לחוק מס שבח מגדיר "זכות במקרקעין" ו"מכירה". בהוראות המקצועיות של מס שבח (חבק מס שבח) נקבעו הוראות ביצוע שונות בנדון, המבוססות על פרשנות האגף והלכות שנפסקו.

לאחרונה ניתנו שני פס"ד ע"י ועדת ערר בתל אביב בראשותו של כבוד השופט א. הומינר (קין נ. מנהל מס שבח אזור המרכז עמ"ש 761/90, ושכון עובדים נ. מנהל מס שבח עמ"ש 1436/90).

מטרת חוזר זה להתייחס למסקנות הנובעות מפסה"ד האמור, ולהתאים את ההוראות הקיימות כמתחייב מפסק הדין.

נושאים עקרוניים

הנושאים החשובים שנדונו בפס"ד האמור:

1.1 האם היוון דמי חכירה עתידיים לצורך הקדמת תשלומם מהווה מכירת זכות במקרקעין.

1.2 האם הסכם נוסף בין המחכיר והחוכר לניצול המקרקעין בדרך של שינוי יעוד או ע"י הגדלת אחוזי הבניה מהווים מכירת זכות במקרקעין.

2. הוראות לפעולה

2.1 חכירה - שווי לצורך מס רכישה

2.1.1 חכירת זכות במקרקעין לתקופה העולה על 10 שנים (לרבות תקופה מקסימלית אליה יכולה להגיע חכירה מכח הסכם או מכח זכות ברירה), יהיה שוויה דמי חכירה מהוונים עבור כל התקופה כאמור, לפי שעור היוון של 6%. שיעור ההיוון יעודכן מדי פעם לפי השינויים שיחולו במשק.

2.1.2 בחכירה לתקופה מקסימלית של 49 שנים, השווי המהוון לא יעלה על 91% משווי הזכות בקרקע בבעלות מלאה.

2.1.3 בחכירה של 49 שנים עם זכות ברירה לעוד 49 שנה, שווי החכירה יהיה 98% משווי הזכות בקרקע בבעלות מלאה.

2.2 היוון דמי חכירה

מי שחכר זכות במקרקעין לפני קיום חוק מס שבח מקרקעין התשכ"ג-1963 (להלן החוק הנוכחי), והחכירה נרשמה בפנקסי מקרקעין, או שחכר את הזכות בעת קיום החוק הנוכחי, ושילם

מס רכישה כחוק (גם אם החכירה לא נרשמה בפנקסי מקרקעין) וכעת מבקש להקדים את תשלום יתרת דמי החכירה העתידיים בדרך של היוון, לא יחוייב בתשלום מס רכישה נוסף עבור ההיוון.

הפועל יוצא מן האמור לעיל הוא:

א. דמי ההיוון לא יוכרו כהוצאה לענין סעיף 39.

ב. "שווי הרכישה" בעת מכירת החכירה יבוסס על היוון מלא של כל תקופת החכירה המקסימלית (בעת הרכישה), גם אם ההיוון נעשה בשלב יותר מאוחר.

2.3 שינוי תנאי החכירה המקורית

שינוי הסכם החכירה המקורי ע"י שינוי יעוד של הזכות (כגון שינוי מחקלאות לבניה, ממגורים לעיסקי וכו'), וכן קבלת זכות לניצול נוסף של המקרקעין (כגון תוספת בניה וכו') מהווים "מכירת זכות במקרקעין" לענין מס שבח ומס רכישה וחייבים בדווח ותשלום ע"י הצדדים לחכירה, בהתאם.

2.4 העברת חכירה

חוכר המוכר את זכותו בחכירה לצד שלישי, אולם בטרם המכירה או במקביל למכירה משנה את תנאי החכירה המקוריים כאמור בפסקה 2.3 דלעיל, יראו בכך 2 עיסקאות נפרדות, דהיינו תקבענה 2 שומות אחת על שינוי תנאי החכירה כאמור בפסקה 2.3, דלעיל והשניה על מכירת החכירה המשופרת (המוגדלת) לצד שלישי.

2.5 הארכת חכירה

במנין תקופת חכירת "זכות במקרקעין" חייבים לכלול תקופה מקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע עפ"י ההסכם בין

הצדדים, ומס השבח וכן מס הרכישה שיוטלו על הצדדים יהיה בהתאם. לפיכך הארכת חכירה הנובעת מן ההסכם המקורי אינה מהווה "מכירה" לענין מס שבח ו/או מס רכישה.

לעומת זאת חידוש חכירה שאינו נובע מן ההסכם על החכירה המקורית, מהווה "מכירה" חדשה ויש להתייחס אליה בהתאם.

2.6 חידוש חכירת יובל

מי שזכר זכות במקרקעין ממינהל מקרקעי ישראל לתקופה של 49 שנה, והמינהל הסכים לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים בתנאי החכירה הראשונה וללא תמורה, לא יחוייב במס רכישה מתוך הנחה כי בחכירה הראשונה (המקורית) הוענקה לחוכר זכות ברירה (אופציה) לתקופת חכירה נוספת.

לפיכך ההוראה בדבר גבית מס רכישה קצוב על חכירות יובל (הארכה ל-49 שנים נוספות ללא תמורה) בטלה מיום 24.3.93 (יום מתן פסק הדין) ואילך, או לגבי מקרים שביום זה שומתם לא היתה סופית.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה

(C) כל הזכויות שמורות