

1 נובמבר 1998
ירושלים, י"ב חשוון, תשנ"ט
BR160

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

הוראת ביצוע מס שבח 23/98

הנדון: שווי מכירה בעסקת אחוזים

1. כללי:

א. מטרת הוראה זו להנחות ולקבוע כללים באשר לקביעת השווי בעסקת אחוזים (קומבינציה).

ב. מתעוררת השאלה כיצד לקבוע את שווי המכירה בעסקת קומבינציה בשל כך שהתמורה אינה נקובה בכסף אלא בשווה הכסף.

ג. מטרת הוראת ביצוע זו לקבוע עקרון, לפיו יש לקבוע את שווי המכירה עפ"י שווי שרותי הבניה שמקבל המוכר וכמפורט:

2. שווי המכירה:

כאמור, שווי המכירה יקבע ככלל כשווי התמורה שמקבל בעל הקרקע מהקבלן, והכוללת את המרכיבים הבאים:

א. שרותי הבניה, הכוללים בין השאר:

1. עלויות הבניה - תשומות בניה (עלויות חומר ועבודה).

2. עלויות תכנון ופיקוח.

לאמור לעיל יתווסף:

3. רווח קבלני סביר (20%-15%).

4. מס ערך מוסף.

5. אגרות, מיסים והיטלים שמשלם הקבלן בעבור בעל הקרקע כגון: מס שבח, היטל השבחה, דמי היתר למנהל מקרקעי ישראל, אגרות בניה וכו'.

ב. תשלומים בכסף או בשווה כסף:

1. תשלום מזומן ע"י הקונה:

ל"שירותי הבניה" יתווספו סכומים שמשלם הקבלן לבעל הקרקע או במקומו, לרבות תשלומים שאינם קשורים לשירותי הבניה, כגון: דמי שכירות למגורי בעל הקרקע בעת הבניה.

2. תשלום מזומן ע"י המוכר:

מ"שירותי הבניה" יופחתו סכומים שמשלם בעל הקרקע לקבלן (רק בגין מרכיבי שירותי בניה שנלקחו בחשבון בסעיף א', כגון: מס ערך מוסף בגין הבניה).

3. ניתוח עלויות בניה:

המחלוקת בענין שירותי הבנייה נסבה בעיקרה סביב הערכת שווי תשומות הבניה (סעיף 2 לעיל). כדי למנוע ויכוחים וחיכוכים, כאמור, יתבקש הנישום להגיש יחד עם ההצהרה על העיסקה בנוסף לחוזה ולמפרט, ניתוח של עלויות הבניה. הניתוח צריך להיות מפורט וברור, רצוי בחתימת מהנדס.

עלויות הבניה יתבססו על מחירים מקובלים בשוק, ולשם כך מומלץ שימוש במחירונים של משרד הבינוי והשיכון, דקל וחשב.

ניתן להיעזר גם במחירון התאחדות הקבלנים המבוסס על מחירון משב"ש.

4. הנחיות לפעולה:

כדי לבחון סבירות התמורה כפי שהוצהרה יש לבצע השוואה (ביקורת צולבת) עם הערכות שווי של המקרקעין בשיטות אחרות כשם שנעשות השוואות במכירות רגילות במזומן (הערכות שווי ליום המכירה).

לשם כך, כמקובל, יש לבחון השווי ביחוד לאור השיטות הבאות:

א. שיטת ההשוואה.

ב. שווי הקרקע בשלמות מול שווי דירות התמורה.

את התמורה המוצהרת יש לקבל רק כאשר הבדיקה העלתה, כי התמורה שהוצהרה הינה סבירה, דהיינו, שווי הקרקע הנמכרת לו נמכרה במזומן איננו גבוה מהתמורה המוצהרת בעסקת הקומבינציה.

5. נישום שלא יגיש הצהרה מלווה בניתוח עלויות ושירותי הבניה, או שהצהרתו נעשית שלא בהתאמה עם מפרט הבניה, או כאשר מתעורר ספק כלשהוא, יפעל מפקח השומה לפי שיקול דעתו, ויקבע את השווי בדרכים המקובלות וביחוד:

- א. לפי הוראה זו עפ"י הנתונים שבידו.
- ב. לפי עסקאות דומות הניתנות להשוואה.
- ג. שימוש בשיטת החילוץ.

6. יודגש כי מרכיב החלק הנמכר (אחוז הקומבינציה) יקבע בהתאם ליחס השווי המבונה שבין חלק הקבלן לחלק בעל הקרקע. כאשר מדובר אחוז קומבינציה לפי יחס השטחים בלבד יש לדרוש מהמצהיר גם את יחס השוויים. במקרה של סתירה בין היחסים יש לפנות למחלקת שומת מקרקעין. כך לדוגמא חלוקת שטחים באופן שווה כאשר המהות שונה (חניות מול מגורים, מסחר מול מגורים וכדו'), יוצרת אחוז קומבינציה השונה מיחס השטחים.

7. נציבות מס הכנסה תבדוק את עלויות הבניה בפועל כפי שידווחו לפקיד השומה ושומרת לעצמה הזכות לתקן השומות בענין שווי התמורה וכן לבחון ביתר הקפדה דווחים בעתיד.

8. הוראת הביצוע מתייחסת לקביעת שווי הבניה בערכי מזומן למועד ההתקשרות, זאת כדי למנוע מחלוקות לגבי היוונים ובכדי לחסוך את חיובי הריבית במסגרת שומת מס הכנסה.

כאשר קבלת שירותי הבניה תיעשה בטווחים של למעלה מ-3 שנים והמוכר מבקש היוון יש להפנות הענין למחלקת שומת מקרקעין בנציבות.

9. יוזכר כי, כאשר המוכר, בעסקת אחוזים, מבקש פטור בגין דירת מגורים יהיה שווי המכירה - "שווי התמורה, כולל שווי קרקע המתייחס לזכויות בניה". בהתאם להלכת יוניזדה, יש להוסיף את שווי הקרקע של דירות התמורה ל"תמורה".

10. הוראה זו מבטלת את הוראת ביצוע מ"ש 1/91 מיום 9 בינואר 1991.

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

(C) כל הזכויות שמורות