



כ"א תמוז תשס"ו  
17/07/2006  
מש-00269606

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 6/2006 - מקצועית, משפטית, שומה

### הנדון: תיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין – הוראה כללית

#### כללי .1

12.04.05 פורסם תיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "תיקון 55" או "התיקון").

תיקון 55 עוסק במגוון רחב של נושאים שעיקרם כדלקמן:

- הארכת תוקפן של הוראות השעה.
- שינויים הנוגעים למכירת דירת מגורים מזכה.
- הקלות ברכישת דירת מגורים יחידה.
- הרחבת מסגרת ההוצאות המותרות לניכוי מן השבח.
- הוצאות ריבית ריאלית.
- חלוקת נכסי עיזבון.
- העברת נכסים אגב גירושין.
- אופציה במקרקעין לפי פרק חמישי 2 לחוק.
- חילוף זכויות במקרקעין לפי פרק חמישי 3 לחוק.
- פינוי בינוי לפי פרק חמישי 4 לחוק.
- איחוד וחלוקה.
- שיעור המס ופריסה.
- איגודי מקרקעין.
- הוראות כלליות הנוגעות ליום ושווי רכישה.



## 2. תחילה

תחילתו של תיקון מס' 55 היא מיום פרסומו ברשומות דהיינו, ביום 12.4.05. יחד עם זאת לגבי מספר הוראות נקבעה הוראת תחילה מוקדמת יותר, (רטרואקטיבית) כפי שיפורט להלן.

## 3. הארכת תוקפן של הוראות השעה

במסגרת תיקון מס' 50 לחוק, נקבעה בסעיף 1 לחוק "התקופה הקובעת" עד ליום 31.12.2003. במסגרת תיקון מס' 55 לחוק, תוקנה ההגדרה כך ש"התקופה הקובעת" כוללת גם תקופה אחרת אם תקופה כאמור נקבעה בחוק לעניין מסויים. כך, לגבי הנושאים כדלקמן הוארכה התקופה הקובעת עד ליום 31.12.06 בתחילה מיום **1.1.04**:

- א. **קומבינציה** – אפשרות דחיית יום המכירה – סעיף 19(4)(ב).
- ב. **מכירת אופציה במקרקעין** – הוראות פרק מחישי 2.
- ג. **חילוף זכויות במקרקעין** – הוראות פרק חמישי 3.
- ד. **פינוי ובינוי** – הוראות פרק חמישי 4.
- ה. **הטבות במס לגבי בניינים להשכרה** – הוראות סעיף 53א לחוק עידוד השקעות הון.

## 4. תיקון סעיף 4 לחוק – העברה אגב גירושין

סעיף 4 לחוק קבע, טרם תיקונו, כי העברת זכויות במקרקעין או באיגוד מקרקעין הנעשית עפ"י פס"ד לגירושין, אינה מהווה מכירה או פעולה באיגוד לעניין החוק. במסגרת תיקון מס' 55 בוצע תיקון מבהיר לפיו אין צורך בגט פיטורין מבית הדין הדתי כדי שהעברה לא תחשב כמכירה אלא די, **בפסק דין שניתן אגב הליכי גירושין**. כך, החלטה שיפוטית הניתנת במסגרת הליכים בין בני זוג לפירוק התא המשפחתי ועניינה חלוקת הרכוש בין בני הזוג לרבות החלטה כאמור של בית המשפט לענייני משפחה, תעמוד בתנאי הסעיף, גם אם שאר ההליכים בין בני הזוג טרם הסתיימו (לדוגמא, טרם ניתן הגט או טרם הסתיימו הליכי המזונות, החזקת ילדים וכיוב').



האמור לעיל חל גם בפירודם של בני זוג ידועים בציבור לרבות מאותו מין. בנוסף לכך, נקבעו הוראות רצף בדבר יום ושווי רכישה בידי מי שקיבל את זכותו בהעברה לפי סעיף 4א (בהתאם להלכה שנקבעה בו"ע 1143/01 יעקב מנס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מיום 18.2.03).

#### 5. סעיף 5(ג)(4) – חלוקת נכסי עזבון בין יורשים

חלוקת נכסי עזבון בין יורשים אינה מהווה מכירה בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 5(ג)(4) לחוק.

במסגרת תיקון 55 הורחבה ההוראה כך, שירשים יוכלו לחלק נכסים מעזבונות שונים וחלוקה זו לא תחשב למכירה ובלבד שהתקיימו שני אלה:

- א. בין המורשים של כל אחד מהעזבונות מתקיים היחס הבא: המורשים הם הורה וילדיו או שהמורשים הם בני זוג.
- ב. טרם הסתיימה חלוקה ראשונה של מי מבין העזבונות.

#### לדוגמא:

א. יעקב ולאה בעל ואישה. יעקב נפטר בשנת 2003 והוריש לאוניברסיטת חיפה דירת נופש ואת שאר רכושו ציווה יעקב לאשתו לאה. לאה נפטרה בשנת 2005 כאשר היא מצווה את דירת מגוריה לאוניברסיטת ת"א ושאר רכושה לילדיה.

לפי התיקון, הואיל ובין המורשים של שני העזבונות מתקיים יחס של בני זוג, יוכלו שני האוניברסיטאות והילדים להחליף ביניהם את הנכסים אותם ירשו ועדיין לחסות תחת הוראת סעיף 5(ג)(4) לחוק בכפוף לשאר תנאיו.

ב. יעקב ולאה בעל ואישה ולהם ילד משותף. יעקב נפטר והוריש מגרש לקרן ליב"י ואת יתרת נכסיו ללאה אשתו וילדם המשותף. לאה נפטרה והורשה את דירת מגוריה לאחותה ואת שאר נכסיה לבנה. הבן נפטר והוריש נכסיו לאשתו. במקרה זה מדובר בשלושה עזבונות: עזבון האב – היורשים בו: קרן ליב"י והבן (האם נפטרה ולכן רכושה הוא חלק מעזבונה).



עזבון האם – היורשים בו : אחות האם והבן.  
עזבון הבן – היורשים בו : אשת הבן.

הואיל ומתקיים בין שלושת המורשים יחס של ילד להוריו והן יחס של בני זוג, יש לראות את יורשי האב, יורשי האם ויורשי ילדם כולם כיורשים של עזבון אחד. חלוקת נכסי העזבונות ביניהם תחסה תחת סעיף 5(ג)(11) בהתקיים שאר תנאי הסעיף.

#### **סעיף 9(ג1א)(2) לחוק - מס רכישה דירה יחידה** .6

עניינו של הסעיף ברכישת דירת מגורים יחידה.

6.1 על-פי התיקון, תנאי התושבות לגבי הרוכש בוטל, כך שגם רוכש תושב חוץ יוכל להנות ממדרגות מס הרכישה המופחתות. לפני תיקון 55, תושב מדינת אמנה נהנה אף הוא משיעורי מס הרכישה המופחתים. ההקלה ניתנה לאור הוראות סעיפי אי-ההפלייה באמנות המס, בעקבותיה פורסמה הנחיית מנהל מיסוי מקרקעין בעניין.

6.2 דירת מגורים תחשב כדירה יחידה גם אם יש לרוכש בעת הרכישה דירה נוספת שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (להלן - "הדירה הישנה"), כל עוד דירה ישנה זו נמכרה בתוך 24 חודשים ממועד הרכישה.

דירה שנרכשה מקבלן, דהיינו, דירה שבנייתה טרם הסתיימה ויש עימה התחייבות מצד המוכר לסיום הבניה, תיחשב כדירה יחידה אם הדירה הישנה נמכרה בתוך 12 חודשים ממועד המסירה הצפוי על-פי ההסכם, או שהדירה הישנה נמכרה בתוך 24 חודשים ממועד הרכישה, לפי המאוחר.

דירה שנרכשה מקבלן ומסירת החזקה מתעכבת בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש, היא תחשב כדירה יחידה אם הדירה הישנה תימכר בתוך 12 חודשים ממועד קבלת החזקה בפועל או שהדירה הישנה תימכר בתוך 24 חודשים ממועד הרכישה, לפי המאוחר.



לעניין זה, קבלת החזקה בפועל משמעה, חתימה על פרוטוקול מסירת הדירה או קבלת מפתח.

תחולת התיקון לגבי רכישות מיום 1.1.04.

## 7. סעיף 16א' לחוק - עסקאות באזור

7.1 בסעיף 16א' לחוק הורחבה הגדרת "אזרח ישראלי" כך שכוללת גם יחיד תושב ישראל כהגדרתו בפקודה, וכן מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות והוא תושב האזור.

משמע, חוק מיסוי מקרקעין יחול גם על מי שמוכר או רוכש זכויות במקרקעין באזור והוא זכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות. לדוגמא, יהודי הנכנס במעמד של תייר לישראל, ורוכש זכות במקרקעין באזור והוא תושב האזור, יחולו עליו הוראות החוק.

7.2 במסגרת הסעיף נעשה תיקון מבהיר ונוספה הגדרה ל"זכות במקרקעין המצויים באזור", כך שגם הרשאה שניתנה על ידי הממונה על הרכוש הממשלתי והנטוש באזור תחשב כזכות במקרקעין, אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מ-25 שנים. זאת בדומה להוראה בדבר הרשאה שניתנת במקרקעי ישראל ע"י מינהל מקרקעי ישראל בהגדרת "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק.

7.3 הוראת סעיף 16א(ג) לחוק הורחבה במסגרת התיקון ובה נקבע כי מכירה באזור ע"י חבר בני אדם שאינו תושב ישראל ושאזרח ישראלי בעל שליטה בו, במישרין או בעקיפין, תחשב כמכירה של הזכות במקרקעין בידי החבר כפי חלקו היחסי בחבר בני האדם.

"בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה.



**8. תיקון פרק חמישי 1 - מכירת דירת מגורים מזכה**

- 8.1 מכירות פטורות אשר לא יימנו כמכירות פטורות לעניין סעיף 149ב(1) לחוק
- א סעיף 149 לחוק - סעיף 149ב(1) לחוק תוקן כך שהוא מבהיר כי מכירה פטורה לפי סעיף 149 לחוק שעניינה תשלומי איזון ששולמו לבעל דירה במכירת רכוש משותף לפי סעיף 71ב(ד) לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, לא תבוא במניין הפטורים לפי סעיף 149ב(1) לחוק.
- ב פטור בחילוף - סעיף 149ט, אשר הוסף בתיקון קובע כי מכירה פטורה של דירת מגורים במסגרת חילוף בדירת מגורים אחרת או בזכות למגורים בבית אבות בהתאם לסעיף 49יב או 49יג בפרק חמישי 3, לא תבוא במניין הפטורים לפי סעיף 149ב(1) לחוק. תיקון זה בתוקף מיום 01.11.07.
- 8.2 חזקת דירת מגורים יחידה - תיקון סעיף 149ג(1) לחוק
- על פי סעיף 149ג(1), בטרם תיקונו, מוכר נחשב כבעל דירה יחידה גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים אחרת אשר נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בשנה שקדמה למכירה. במסגרת התיקון הווארכה התקופה ל-18 חודשים.
- 8.3 מתנה להורה יחיד - תיקון סעיף 149א(2) לחוק
- התיקון קובע כי תקופת הצינון במתנה מהורה לילדו שהוא הורה יחיד תהא שנה אחת ובלבד והתקיימו יתר תנאי הסעיף, זאת בדומה לילד שהוא נשוי.
- ל"הורה יחיד" יחשב הורה יחיד כהגדרתו בסעיף 1 לחוק משפחות חד-הוריות התשנ"ב-1992, כדלקמן:
- " הורה יחיד - תושב ישראל אשר בהחזקתו ילד הנמצא עמו ואשר נתקיים בו אחד מאלה:
- (1) הוא אינו נשוי ואין אדם הידוע בציבור כבן זוגו;
- (2) הוא נשוי ומתקיים בו האמור באחת מפסקאות המשנה (א), (ב) או (ג), ובתנאי שאין אדם אחר הידוע בציבור כבן זוגו;



- (א) הוא חי בנפרד מבן זוגו תקופה של שנתיים לפחות ופתח בהליך על פי דין להשתחרר מקשר הנישואין ופעל במסגרת הליך זנ שנתיים לפחות;
- (ב) היא עגונה, כמשמעותה בסעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995;
- (ג) היא חיה בנפרד מבן זוגה, שהתה במקלט לנשים מוכות 90 ימים לפחות, מתוך תקופה של שנים עשר חודשים שתחילתה ביום הראשון לשהותה במקלט כאמור, פתחה הליך על פי דין להשתחרר מקשר הנישואין ופעלה במסגרת הליך זה במשך שישה חודשים לפחות; ואולם אישה תהא פטורה מפתיחת הליך כאמור אם לשכת הסעד אישרה כי יש בכך כדי לסכן את חייה או את חיי ילדה.
- (3) הוא עולה חדש שנמצא בארץ למעלה משנה ופחות משנתיים ובן-זוגו לא עלה לארץ ואף אינו שוהה בה ובתנאי שאין לו בן זוג אחר. "

8.4 פטור ממס מכירה במכירת דירה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת - תיקון סעיף 72 לחוק

בו"ע 1450/01, ו"ע 1077/02, יצחק שביט ואח', שרה מגידור ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין שניתן ביום 24.06.2003 נקבע כי הפטור הקבוע בסעיף 72' לחוק אינו חל על התמורה שניתן ליחסה לזכויות הבניה הנוספות. יחד עם זאת, מכוח הסמכות לחקיקת משנה שבסעיף 72'א' הותקנה תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(פטור ממס מכירה), התש"ס-2000, בה נקבע כי מכירה הפטורה ממס שבח לפי סעיף 72'א' תהא פטורה ממס מכירה.

במסגרת התיקון נקבע כי מכירת דירה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת תהא פטורה ממס מכירה עד לגובה שווי המכירה אשר היה נהנה מפטור לו היו חלות הוראות סעיף 72'א'. יודגש כי הזכאות לפטור ממס מכירה אינה מותנית במימוש הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 ובניצול הוראות סעיף 72'א' בפועל.



8.5 הגבלת תקרת ורצפת הפטור שבסעיף 49' לחוק בהתאם לחלקו היחסי של המוכר בדירה הנמכרת

בטרם בוצע התיקון כאשר נמכרה דירה ע"י מספר מוכרים, נהנה כל אחד מהמוכרים מתקרה (רצפה) עצמאית לעניין סעיף 49' לחוק. כך יצא כי ניתנה התקרה (רצפה) במלואה מספר פעמים בגין דירה אחת ויחידה. תכנון מס זה לא התאפשר כאשר במכירת הדירה ביקשו המוכרים פטור לפי סעיף 49'ב(5) לחוק. בתיקון 55 הוסף לחוק סעיף 49'א(1) הקובע כי במכירת חלק מדירת מגורים תחולק התקרה (רצפה) בהתאם לחלק הנמכר.

תחולת התיקון מיום פרסום התיקון לחוק, משמע, 12.4.05.

דוגמא

- מכירת דירה על ידי שלושה מוכרים בחלקים שווים תמורת 2,100,000 ₪.
- שווי הדירה ללא זכויות הבנייה הינו 900,000 ₪.
- תקרת הפטור הינה 1,300,000 ₪.

פתרון

- שווי מכירה לכל מוכר הינו 700,000 ₪. כאשר 300,000 מיוחסים לדירה ללא הזכויות ו- 400,000 לזכויות הבנייה.

לפני תיקון 55

- כל מוכר מקבל כפל פטור עד לגובה התקרה באופן עצמאי, כלומר במקרה זה כל מוכר קיבל פטור עבור 600,000 ₪ (2 \* 300,000) וחויב רק עבור 100,000 ₪!!!.

לאחר תיקון 55

- כל מוכר מקבל כפל פטור עד לגובה התקרה אשר ניתנת לדירה כולה ולא לכל מוכר, כלומר במקרה זה כל מוכר יקבל פטור עבור 433,333.33 ₪ ויחויב ב- 266,666.66 ש"ח, לפי החישוב הבא:  
עבור הדירה ללא הזכויות : 300,000 ₪.  
כפל פטור באופן יחסי : 133,333.33 ₪ =  $(1,300,000 - 900,000) / 3$   
סה"כ : 433,333.33 ₪





.9

**סעיף 39 - הרחבת מסגרת ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח במכירת זכות במקרקעין**

במסגרת התיקון שונתה הרישא של סעיף 39 לחוק ונקבע הכלל לפיו יותרו בניכוי כל ההוצאות שהוצאו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין או עם מכירתה וזאת למעט הוצאות הכלולות בשווי הרכישה ולמעט הוצאות המותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. הוראה זו משנה את ההלכה שחלה עד התיקון ולפיה היתה רשימת ההוצאות הקבועות בסעיף 39 רשימה סגורה. החל ממועד התיקון כל הוצאה שעומדת בכלל הקבוע ברישא של סעיף 39 לחוק תותר בניכוי. יש לראות ברשימת ההוצאות המנויה בסעיף כמדגימה או מרבה את הכלל האמור.

כך לדוגמא, הוצאות תיווך בשל רכישה או מכירה של זכות במקרקעין העולה על 2% מהתמורה תותר בניכוי ובלבד שהינה בגובה סביר ביחס לעסקה.

בנוסף, במסגרת התיקון הורחבה רשימת ההוצאות המנויות בסעיף 39 כדלקמן:

א. דמי פינוי - סכום ששילם המוכר למי שהחזיק במקרקעין לפחות שנה בעד פינוי המקרקעין, בין אם המפנה החזיק במקרקעין מכוח זכות שבדין ובין אם לאו. כך לדוגמא, סכום ששילם לפולש או לשוכר יותר בניכוי. הוראה זו משנה את הלכת בית המשפט העליון בעניין ע"א 3966/02 דוד כנפו נ' מנהל מס שבח, אשר קבע כי במסגרת סעיף 39(2) תותרנה בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת זכות חזקה ייחודית שקבל אדם על פי דין בהבחנה מתשלום לפינוי פולש.

הוצאה זו תותר בניכוי רק אם המחזיק אינו קרובו של המוכר. לקרובו של המוכר יחשב כל אחד מאלה:

- בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצא בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה וכן אח או אחות של הורה, צאצא של אח או אחות.
- בא כוחו של המוכר.
- שותף של המוכר בשותפות.
- חברה בהחזקתו או שבהחזקת קרובו.
- מחזיק במוכר.
- חבר בני אדם המוחזק בידי המחזיק בו, דהיינו, חברות אחיות.



לצורך הגדרת קרוב "החזקה" הינה החזקה במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר ב-25% לפחות באחד או יותר מאמצעי השליטה בחברה. "ביחד עם אחר" - משמע, יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע עפ"י הסכם בעניינים מהותיים של החברה במישרין או בעקיפין.

ב. שמאי מקרקעין ומודד מוסמך - שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבחה או מכירתו. כך למשל, שכר טרחת שמאי ששולם על מנת להעריך את שווי של הנכס לקראת רכישתו או מכירתו, בקשר עם קביעת תשלום היטל ההשבחה (שומת הבעלים ושומת שמאי מכריע) או שכר טרחת מודד בגין הגשת תכנית או קבלת היתר בניה.

ג. הוצאות שהוציא המוכר לשם הוכחת זכותו במקרקעין - במסגרת סעיף זה יותרו בניכוי הוצאות כגון: שכר טרחת עו"ד, מודד וכיו"ב אשר הוצאו במסגרת הליך אשר קבע כי המוכר הינו הבעלים של הזכות במקרקעין הנמכרת. לדוגמא, שכר טרחת עו"ד ששולם בשל סכסוך בין יורשים בנוגע לזכותו של מי מהיורשים במקרקעין.

ד. דמי חכירה מהוונים - דמי חכירה מהוונים יותרו בניכוי בתנאי שבמועד החכירה הם לא היוו חלק משווי הרכישה. לאור תיקון זה הוראת ביצוע מס שבח 9/98 בעניין: דמי היוון למינהל מקרקעי ישראל כהוצאה מוכרת (בעקבות עמ"ש 1087/94, קו-אופ הריבוע הכחול נ' מנהל מס שבח, פד"א כה 277) בטלה ויחולו ההוראות הבאות:

1. חוכר ששילם בעת רכישת הזכות רק חלק מדמי החכירה (דח"ר), יותרו לו בניכוי, דמי החכירה השנתיים ששילם עד למועד המכירה, ודמי החכירה המהוונים ששולמו, אם שולמו בעבור יתרת תקופת החכירה (דמי היוון) יותרו גם הם בניכוי.

2. על אף האמור בס"ק 1 לעיל, אם לחוכר כאמור נקבע שווי הרכישה מלכתחילה בשיעור של 91% משווי הזכות במקרקעין, יותרו בניכוי רק דמי החכירה (השנתיים המהוונים) אשר עולים על שווי הרכישה שנקבע כאמור הנחשכים בעת ביצוע פעולת ההיוון ע"י החוכר.



3. יובהר כי, לאור התיקון וביטולה של הו"ב 9/98 ברור כי אין עוד להתיר בניכוי את דמי ההסכמה.

ה. הוצאות הכרוכות בתשלום המס - על-פי התיקון יותרו בניכוי הוצאות כאמור בסעיף 11(11) לפקודת מס הכנסה בקשר להכנת הדיווח למנהל ובקשר למס בכל הליכי השומה לרבות הליכי השגה, ערר וערעור.

כך יותרו הוצאות שכר טרחת עו"ד, רו"ח ויועץ מס שהוצאו בקשר לייצוג הנישום בפני המנהל או בפני הערכאות השיפוטיות, הוצאות משפט שנפסקו נגדו וכן הוצאות לקבלת ייעוץ מס או חוות דעת שהוצאו בקשר לעסקה נשוא השומה.

במקרה בו נפסקו לטובת הנישום הוצאות משפט יופחת הסכום שנפסק כאמור מסכום ההוצאות המותרות בניכוי, כאמור לעיל.

ו. הרחבת סעיף 12(39) - סעיף זה מתיר למוכר לנכות הוצאות שהוצאו במשך כל תקופת השבח שהתחייב בה מכוח עקרון רציפות המס. הסעיף הורחב ועתה הוא חל גם על התרתן בניכוי של הוצאות ריבית ריאלית לפי סעיף 39א' וגם על מכירת זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי אחד מהסעיפים כדלקמן:

- סעיף 4א' - מכירת זכות במקרקעין שנתקבלה אגב גירושין.
- סעיף 26(א)(2) - מכירת זכות במקרקעין שנתקבלה בירושה ממוריש שנפטר לאחר 1.4.1981.
- סעיף 29ב' - שווי הרכישה במכירת זכות חליפית שהגיעה למוכר בחילוף לפי הוראות פרק חמישי 3.
- סעיף 49כג' - מכירת זכות במקרקעין שנרכשה במסגרת פינוי ובינוי לפי הוראות פרק חמישי 4.

#### 10. תיקון סעיף 39א' - הוצאות ריבית ריאלית

במסגרת התיקון תוקנה הוראת סעיף 39א לחוק כך שהוצאות ריבית ריאלית יותרו בניכוי בתנאים הקבועים בסעיף גם אם יום רכישת הזכות במקרקעין קדמה ליום ה-7.11.01. כמו



כן, נקבע בתיקון כי, יותרו בניכוי תשלומי ריבית ריאלית ששילם המוכר עד 90 יום לאחר המכירה שכן במרבית המקרים יתרת ההלוואה ששימשה לרכישת הנכס או השבחתו נפרעת מכספי תמורת המכירה ואלו לא משתלמים מיד ביום המכירה. לפיכך, הותרו בניכוי תשלומים כאמור ששולמו עד 90 ימים לאחר המכירה. למעט שינויים אלו אין שום שינוי ביתר הוראות הסעיף ויש לפעול בהתאם להוראת ביצוע 16/03 בשינויים כאמור.

#### **11. פרק חמישי 2 - אופציה ייחודית במקרקעין**

א. מס מכירה - במסגרת התיקון תוקנה הוראת סעיף 49(ג1)(א) לחוק כך שהשווי לצורך חישוב מס המכירה יכלול את התמורה ממכירת הזכות במקרקעין (תוספת המימוש) והתמורה שקבל בעל הזכות במקרקעין עבור מכירת האופציה. תיקון זה בתוקף מיום 07.11.01. תיקון זה תיקן את העיוות שנוצר לאור הוראות החוק בטרם תוקן לפיהן שילם בעל הזכות במקרקעין מס מכירה על תמורה שלא קבל כלל שכן לתמורה ממכירת המקרקעין התווספה התמורה ששלם המממש בעבור האופציה.

להלן דוגמא הממחישה את העיוות שהיה ואשר תוקן במסגרת תיקון 55. א' מוכר ל - ב' אופציה לרכוש זכות במקרקעין תמורת 50 ₪. מחיר המימוש נקבע לסך של 1,200 ₪. לאחר חודש מוכר ב' את האופציה ל - ג' תמורת 150 ₪. לאחר חודש נוסף מממש ג' את האופציה ורוכש מ - א' את הזכות תמורת 1,200 ₪ כפי שנקבע בהסכם האופציה.

בטרם תוקן הסעיף - חבות מס המכירה נגזרה משווי של 1,350 ₪ (1200 עבור המכירה ו - 150 ששילם ג' עבור האופציה) כאשר בפועל קבל רק 1,250 ₪. לאחר התיקון - חבות מס המכירה תגזר משווי של 1,250 ₪ (1200 עבור המכירה ו - 50 שקבל מ - ב' עבור מכירת האופציה), הסכום שקבל בפועל.



ב. תנאי האופציה - הגדרת "אופציה" תוקנה תיקון מבהיר כך שעל מנת שאופציה תעמוד בתנאי פרק חמישי 2 עליה להיות ניתנת להעברה למימוש ולא להעברה או למימוש כנוסח הסעיף בטרם תוקן.

## 12. פרק חמישי 3 - חילוף זכויות במקרקעין

א. הגדרת "מבנה עסקי" - "מבנה עסקי" הוא מבנה המשמש בייצור הכנסה מעסק או משלח יד בידי המוכר או בידי השוכר. בכדי למנוע הפלייה בין בעל נכס המשכירו לחברה עסקית לבין בעל נכס המשכירו למדינה לשימושה או למוסד ציבורי, הורחבה הגדרת "מבנה עסקי" והיא כוללת גם מבנים המושכרים למדינה או לגוף שחלות עליו הוראות סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ומשמשים אותם במישרין. התיקון בתוקף מיום 07.11.01.

ב. רכישת קרקע כנכס חלופי - הוראות פרק חמישי 3 לחוק מאפשרות לקנות כנכס חלופי למבנה עסקי גם קרקע, אלא שבמקרה זה יש לבנות על הקרקע בתוך 5 שנים מיום רכישתה. בטרם בוצע התיקון נקבע כי הוצאות הבנייה לבניית המבנה החלופי לא יפחתו משווי המכירה של המבנה העסקי שהוחלף. במסגרת התיקון צומצמה הדרישה ונקבע כי די שהוצאות הבנייה לא יפחתו מ- 70% משווי המכירה של המבנה העסקי שהוחלף, שכן חלק התמורה יכול ושימשה לרכישת הקרקע. התיקון בתוקף מיום 07.11.01.

ג. רכישת הזכות החלופית אינה מ"קרוב" - בכדי למנוע ביצוע מכירות לשם ניצול פטורים והקלות בלבד, נקבע בפרק חמישי 3 כי מכירת הזכות הנמכרת אינה לקרוב. במסגרת התיקון נקבע כי הדרישה תחול הן לעניין מכירת הזכות הנמכרת והן לעניין רכישת הזכות החלופית, שכן הרציונל זהה הן לעניין המכירה והן לעניין הרכישה. התיקון בתוקף מיום 07.11.01.

ד. סעיף 40(ג) - חישוב הניכוי במכירת חלק מזכות במקרקעין במסגרת חילוף - במסגרת התיקון תוקן סעיף 40(ג) לחוק הקובע הוראות בעניין ייחוס הניכויים במכירת זכות



במקרקעין שנרכשה במסגרת חילוף לפי הוראות פרק חמישי 3 לחוק, כאשר שווי הזכות החלופית המתואמת עלה על שווי המכירה של הזכות הנמכרת. במכירת זכות חלופית יותרו בניכוי גם ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א', שהוצאו בגין הזכות הנמכרת שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 3 לחוק. להלן החלופות השונות:

1. שווי הזכות החלופית המתואמת שווה לשווי המכירה של הזכות הנמכרת - יותרו כל הניכויים כנגד השבח במכירת הזכות החלופית.
2. שווי הזכות החלופית המתואמת גבוה משווי הזכות הנמכרת - ההוצאות יותרו בניכוי כנגד השבח במכירת חלק הזכות החלופית.

הוצאות בשל הזכות החלופית יותרו בניכוי לפי הפירוט הבא:

1. כנגד השבח במכירת החלק ששוויו כשווי המכירה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין חלק הזכות החלופית ששווייה כשווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי כלל הזכות החליפית.
2. כנגד השבח במכירת החלק ששוויו הינו ההפרש שבין הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין שווי ההפרש לבין שווי כלל הזכות החליפית.

ה. הגדרת "בית אבות" - בשל העובדה שבפועל מרבית בתי אבות אינם זקוקים לרישיון לפי חוק הפיקוח על המעונות, התשכ"ה – 1965, הורחבה הגדרת "בית אבות" בסעיף 49ג', כך שאין חובה ברישיון האמור וגם בית דיור מוגן העונה לשאר הגדרות הסעיף אף אם אינו מחזיק ברישיון המדובר יחשב בית אבות לעניין הסעיף.

יובהר כי, הגדרת "זכות למגורים בבית אבות" רחבה מאוד וכוללת גם חכירה, חכירה משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות משנה, שכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא וזכות חזקה ייחודית, כך שחילוף לזכות למגורים בבית אבות מתאפשר במרבית המקרים במגבלת שווי בלבד.



1. שלילת פטורים במכירת הזכות החלופית - שלילת הפטורים הגורפת שהיתה בסעיף 49טז לחוק צומצמה ושלילת הפטור לא תחול במכירת זכות חלופית במקרקעין שהיא איחוד וחלוקת מקרקעין לפי סעיף 67 לחוק, במקרה של מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למדינה ולמוסד ציבור לפי סעיפים 60 ו - 61(א), במקרה שהנכס הופקע וניתנה קרקע חלופית בפטור לפי סעיפים 64 או 65 וכן במקרה של העברה מנאמן לנהנה הפטורה לפי סעיף 69. כמו כן ניתן יהיה לדחות את תשלום המס לפי סעיפים 51 ו - 91 לחוק.

לדוגמא: לאחר התיקון לא ניתן להעביר את הזכות החלופית ממשטר מס אחד לשני כדוגמת העברת הנכס ללא תמורה לחברה או להעבירו במתנה לאחר מכוח סעיף 62 לחוק, בשל האפשרות לתכנוני מס במתן פטורים אלה.

2. רכישת זכות חלופית לאחר התקופה הקובעת - הדרישה שבסעיף 49יח לפיה הקלות הפרק יחולו רק אם גם הזכות החלופית נרכשה בתקופה הקובעת בוטלה ודי שהיא נרכשה בתוך 12 חודשים מיום מכירת הזכות הנמכרת, שכן הוראות הסעיף בטרם תוקן קיצרו אפקטיבית את התקופה הקובעת שכן גם המכירה וגם הרכישה הוגבלו לתקופה זו. כך למשל, בטרם התיקון המוכר זכות במקרקעין ביום 01.11.06 נדרש לרכוש בתוך חודשיים נכס חלופי בכדי להנות מהקלות פרק חמישי 3. לאחר התיקון יוכל לרכוש נכס חלופי עד ליום 01.11.07. יחד עם זאת, רכישת הזכות החלופית לאחר תום התקופה הקובעת, לא תזכה את הרוכש בהנחה במס רכישה על פי סעיף 49ז לחוק. ההטבה שיקבל הינה עלניין מס השבח ומס המכירה בלבד. תיקון זה בתוקף מיום 07.11.01.

3. חישוב "יתרת שווי הרכישה" לפי סעיף 47 לחוק - במכירת זכות חלופית שהגיעה למוכר לפי אחד ממסלולי החילוף שבפרק חמישי 3 לחוק, יש להפחית בחישוב יתרת שווי הרכישה גם את הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה כהגדרתה בפרק חמישי 3. פחת זה נתבע בניכוי כהוצאה שוטפת מהכנסות שוטפות שנבעו מהזכות הנמכרת. בשל העובדה שהזכות הנמכרת נמכרה בפטור, בכדי למנוע התרה פעמיים של אותה הוצאה יש להפחיתו משווי הרכישה של הזכות החלופית. תיקון זה הינו בתוקף מיום 07.11.01.



13. פרק חמישי 4 - פינוי ובינוי

א. הגדרת "יחידת מגורים" - יחידת מגורים הינה דירה או חלק מדירה המשמשת למגורים לרבות למגורי המחזיק בה. בכדי למנוע מתן פטורים מכוח פרק חמישי 4, למחזיקים וביניהם פולשים שלשו לנכס לתקופה קצרה בסמוך להכרזת המתחם נקבע בתיקון כי תידרש תקופת שימוש למגורים של לפחות שנתיים רצופות לפני מתן צו הכרזה על המתחם לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבניה או לפי סעיף 49כח' לחוק, לפי הענין. שלה ההכרזה במסלול מיסוי מאוחר לשלבי החתימה על ההסכמים וניתן רק לאחר החתמת דיירים המאפשרת פינוי ובינוי בפועל. תיקון דומה נעשה בהגדרת "יחידה אחרת".

ב. חזקת תא משפחתי כ"מוכר" - בהתאמה לחזקת תא משפחתי בפרק חמישי 1 הקובע פטורים במכירת דירת מגורים מזכה ובכדי למנוע מתא משפחתי אחד להנות ממספר פטורים בהתאם למספר הנפשות המרכיבות אותו, הורחבה הגדרת "מוכר" שבפרק ומעתה יראו את ה"תא המשפחתי" כמוכר. משמע, לכל תא משפחתי יינתן פטור אחד בלבד מכוח הוראות פרק חמישי 4.

ג. זכות דיירות מוגנת ביחידת מגורים - הפטורים מכוח פרק חמישי 4 ניתנים לדיירים מתזיקי זכויות שונות: בעלים, חוכרים, שוכרים, דיירים מוגנים ופולשים. בטרם בוצע התיקון ניתן היה לטעון כי התקרה שנקבעה בסעיף 49כב' לחוק חלה רק כאשר עסקינן בבעלים או חוכרים הכפופים לחוק מיסוי מקרקעין או לפולשים, שוכרים ודיירים מוגנים בנכסים עסקיים הכפופים לפקודת מס הכנסה. זכות הדיירות המוגנת בדירת מגורים מועטה מהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ולפיכך ניתן היה לטעון כי מכירת זכות דיירות מוגנת במתחם פינוי ובינוי פטורה לחלוטין ממס ללא תקרה כלשהי.

במסגרת התיקון נקבע כי יראו מכירה ליזם של זכות דיירות מוגנת ביחידת מגורים כמכירת זכות במקרקעין ויחולו עליה הוראות החוק. משמע, על מכירה זו יחולו כל הוראות החוק ובין השאר, סעיף 73 ופרק חמישי 4. קביעה זו הינה אך ורק לצורך הוראות פרק חמישי 4 לחוק. משמע, מכירת זכות דיירות מוגנת ביחידת מגורים שלא במתחם אינה כפופה לחוק מיסוי מקרקעין.





ד. מכירת כל הזכויות בנכס - במסגרת התיקון הוסף תיקון מבהיר לפיו על מנת להנות מההקלות שבפרק על המוכר למכור את כל זכויותיו שבנכס. גישה זו ננקטה גם עובר לתיקון שכן כל מטרת ההקלות שבפרק הינן פינוי של כל הדיירים\_במתחם ובניית מבנים חדשים במקומם, מטרה זו לא תושג אם נאפשר לדיירים למכור חלק מזכויותיהם.

ה. סעיף 49כב' לחוק - קביעת תקרת הפטור - תקרת הפטור במכירת יחידת מגורים או יחידה אחרת במתחם הינה הגבוה מבין שתי החלופות הבאות:

א. 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שוויין של זכויות לבניה נוספת ביחידת המגורים הנמכרת.

ב. שווי דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר.

בטרם בוצע התיקון, קבלת חלק מהתמורה במזומן הקימה מיד חבות במס בגין הכספים שהתקבלו ללא קשר לגודל הדירה שקיבלו. משמע, ייתכנו מקרים שלמפונים ניתנה דירה קטנה בשל דרישתם וסכום נוסף במזומן וחבות המס שלהם היתה שונה ממי שקיבל דירה גדולה בשווי זהה.

כך למשל, בני זוג מבוגרים שלא מעוניינים לגור בדירה גדולה והעדיפו לקבל מהיזם דירה קטנה יותר ותמורה נוספת במזומן שילמו מיד מס. כאשר אם היו בוחרים לקבל דירה גדולה יותר יכלו לממשה מיד בקבלתה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק. בכדי למנוע עיוות זה הוחלט במסגרת התיקון כי התמורה במזומן תיוסף לשווי הדירה שהתקבלה והתקרה תחול על סך התמורה. כך שהיה ושווי הדירה שקיבלו בתוספת המזומן אינו עולה על התקרה לא תקום חבות במס. יודגש כי ההקלה ניתנת רק כאשר המזומן מהווה תמורה נוספת על הדירה החלופית. קבלת מזומן בלבד מקימה חבות במס מיידיית.

כמו כן נקבע כי דמי שכירות שניתנו עבור תקופת בניית יחידת המגורים החלופית וסכומים אחרים שניתנו לכיסוי הוצאות כגון הוצאות מעבר לא יבואו בחשבון לעניין תקרת השווי. בטרם בוצע התיקון ובשל הגדרת "יחידת מגורים חלופית" הכוללת אף הוצאות אלה, קבלת דירת 120 במתחם הקימה מיד חבות במס. בהתאם לתיקון, לתקרה שנקבעה כשווי דירת 120 מ"ר במתחם יווספו גם דמי השכירות וההוצאות



הכרוכות בהעברה. משמע, תמורה שהינה מימון דמי שכירות לתקופת הבניה ומתן דירת 120 מ"ר, תהא פטורה במלואה ממס שבח.

1. גודל המתחם - סעיף 49' לחוק - בטרם בוצע התיקון דרישת הסף להכרזה היתה שטח שיש בו פחות 50 יחידות לפינוי. לאחר דיונים בוועדה הבינמשרדית העוסקת בהמלצת מתחמים להכרזה לממשלה בשיתוף נציגנו, הוחלט להפחית דרישה זו במסגרת התיקון ולהעמידה על 24 יחידות בלבד וזאת לאחר בחינת מתחמים רבים והנסיון שנצבר. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תנאים להמלצה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, התשס"ד-2004, טרם תוקנו. יחד עם זאת, הוראות החוק גוברות על חקיקת המשנה אשר תתוקן בהקדם.

#### 14. סעיף 67 לחוק - פטור באיחוד וחלוקת מקרקעין

במסגרת תיקון מס' 49 לחוק שתוקפו מיום 1.1.2002, נקבע פטור לאיחוד מקרקעין. הפטור נכלל בסעיף 67 לחוק אשר עסק בפטור בחלוקת מקרקעין בלבד. "איחוד מקרקעין" הוגדר כ"איחוד מגרשים לפי חוק התכנון והבניה..." משמע, איחוד הנעשה בהסכם בין בעלי מקרקעין ללא תכנית או איחוד בשלב הראשוני - השלב ההסכמי, לא נכלל בהגדרה ולפיכך איחוד זה לא היה פטור ממס.

במסגרת התיקון בוצע שינוי מהותי בהגדרת "איחוד מקרקעין" שבסעיף 67 לחוק. ההגדרה כוללת שתי חלופות כדלקמן:

- א. כאשר עסקינן באיחוד של חלקות גובלות או רצופות לשם תכנון מחדש ניתן לקבל את הפטור כבר בשלב ההסכמי מבלי להזדקק לאישור התוכנית ע"י רשויות התכנון לפי חוק התכנון והבניה.
- ב. כאשר עסקינן בחלקות לא רצופות, למשל חלקות בינהן עובר כביש, יינתן הפטור באיחוד לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה. כלומר יהיה ניתן לאחד בפטור לפי סעיף 67 חלקות הכלולות במסגרת הקו הכחול של התוכנית אף אם עובר בינהן כביש.



## 15. סעיף 48א - שיעור המס ופריסה

תוקפם של השינויים המפורטים הוא מיום 07.11.01.

- א. שיעור המס – יחיד יהיה חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה (7.11.01) השיעור הקבוע בסעיף 121 לפקודה ולא בשיעור של 50% כפי שהיה עובר לתיקון.
- ב. שיעורי מס הסטוריים - בתיקון 50 נקבע כי, במכירת זכות במקרקעין בידי חברה שלה הכנסות מעסק ואשר הזכות במקרקעין שבידה נרכשה לפני יום ה-31.3.61, יווסף לשיעור המס ההסטורי החל עליה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה.
- עפ"י נוסח הסעיף לפני תיקונו עולה כי משהגיע שיעור המס ל-25%, שיעור זה על כל השבח, הן על השבח הריאלי והן על השבח האינפלציוני. זאת בניגוד למטרה שהיתה בתיקון 50 והיא להשוות את חישוב המס של בעלי הנכסים הישנים למשטר המס החדש.

לאור זאת, תוקן הסעיף ונקבע כי כאשר שיעור המס יגיע ל-25% יחולו ההוראות על בעלי נכסים ישנים הקבועות בסעיפים 48א(א), (ב) ו-(ג), דהיינו, שיעור המס על כל השבח הריאלי (ללא חלוקה לינארית) יהיה 25% ושיעור המס על השבח האינפלציוני החייב יהיה 10%.

- ג. תיקון הוראות הפריסה – תיקון סעיף 48א(ה) הינו תיקון מבהיר הקובע את הוראות הפריסה בהתאם לאמור בהוראת ביצוע 9/02 סעיף ב.3.. לאור זאת יש להמשיך ולפעול בהתאם להו"ב האמורה.

## 16. איגודי מקרקעין

- א. איגוד נסחר בבורסה - מהגדרת איגוד מקרקעין מועט איגוד שזכויותיו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודת מס הכנסה.  
תיקון זה בתוקף מיום 01.01.03.
- ב. סעיף 7א' לחוק - במסגרת התיקון בוצעו תיקונים לסעיף 7א לחוק המבהירים כי בחישוב השבח בפעולה באיגוד יום ושווי הרכישה יקבעו לפי הוראות חלק ה' וחלק



ה2 לפקודה. לעניין שיעורי המס והפטורים ממס בפעולות באיגוד יחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

ג. מס מכירה - בסעיף 72ג' לחוק תוקנה הגדרת "מכירת מקרקעין", כך שההגדרה תכלול רק מכירת זכות באיגוד מקרקעין שיש לו זכויות במקרקעין שנרכשו לפני יום ה-7.11.01.

בטרם בוצע התיקון, במכירת זכויות באיגוד מקרקעין שנרכשו לפני יום ה-7.11.01, אף אם המקרקעין נרכשו בידי האיגוד לאחר יום ה-7.11.01, קמה חבות במס מכירה במכירת הזכויות באיגוד. מס המכירה נגזר משווי הזכויות במקרקעין (שיקוף). לפיכך בוצע התיקון ובו נקבע כי מועד רכישת המקרקעין בידי האיגוד הוא המועד הרלבנטי לקביעת חבות מס המכירה או העדר חבות מס המכירה בפעולה באיגוד.

ד. פירוק איגודים ואיגודי מקרקעין - במסגרת תיקון 55 בוצעה רפורמה במיסוי איגודים אשר בבעלותם מקרקעין ואיגודי מקרקעין. תוקנו סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, סעיף 31 לחוק, סעיף 71 לחוק ונוסף סעיף 71א' לחוק. הוראת ביצוע נפרדת תוצא בנושא זה.

**בברכה,**

**רשות המיסים בישראל**