

19/8/2012

שיעור 1

בני קלדרון 054-9729299

מייל: caldbr@netvision.net.il

ספרים מומלצים לקורס:

מחשבות/דיני מיסים

המכון למיסים/ חיקוקי מיסים

קרן ג'/הוצאת רונן

הבחינה:

צריכה להיות בחינה + פתרון באתר.

לגבי המבנה של המבחן:

50% מיסוי מקרקעין

50% מעמ

יש 3 שאלות במיסוי מקרקעין

יש 3 שעות למבחן כולו (מיסים ג)

מבוא- האבחנה בין מס שבח, מס רווח הון, מס הכנסה

מס שבח הוא מקרה פרטי של מס רווח הון, אין סיבה אמיתית לעובדה שמס רווח הון מטופל בפק' ומס שבח מטופל בחוק מקרקעין. שניהם מיסים שמוטלים על עליית הערך של הנכס. הסיבה המרכזית לכך שמס רווח הון מטופל במסגרת הפקודה ואילו מס שבח במסגרת חוק נפרד הוא חוק מיסוי מקרקעין היא שבחוק מיסוי מקרקעין מי שרוכש מקרקעין משלם מס רכישה ורשות המיסים לא מוכנה לוותר על גביית המס הזה. בנוסף יש גם היבט שאמנם לא מדובר עליו הרבה של תקנים ברשות המיסים. כלומר – אם יאחדו את מס שבח לתוך הפקודה יצטמצמו התקנים ברשות המיסים.

חלוקת העבודה בין מס הכנסה, מס שבח, מס רווח הון:

מס הכנסה גובר על שני המיסים האחרים – היכן זה רשום בחקיקה?

סעיף 89 (ג) לפק' מ"ה- קובע שאם אירוע מס עשוי להתחייב הן במס הכנסה והן במס רווח הון, הוא יתחייב רק במס הכנסה.

מס הכנסה מול מס שבח –

סעיף 50 (א) לחוק מיסוי מקרקעין- קובע שנישום שמכירת מקרקעין מתחייבת אצלו במס לפי סעיפים 2+3 לפקודה רשאי לבקש פטור ממס שבח. (דוגמאות לנישומים – קבלני בנין וסוחר מקרקעין).

מס רווח הון מול מס שבח –

הגדרת נכס בסעיף 88 לפקודה קובעת הגדרה רחבה מאוד למונח נכס אבל היא ממעטת 4 סוגים של נכסים כשהמיעוט הרביעי הוא זכות במקרקעין, זכות באיגוד מקרקעין כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין.

פס"ד שלמה בר – מדגים את ההבחנה מס שבח לעסקת אקראי ומתי אני נמצא במ"ה ומתי במס שבח) היתה לבעלת מניות בחברה חלקת קרקע והיא הקימה חברה שבה היא החזיקה ברוב המוחלט של המניות והיא השכירה את הקרקע לחברה לתקופה של 15 שנים (נכון לאותה תקי - השכרה של מקרקעין לתקופה שעולה על 10 שנים היתה נחשבת כמכירה של זכות במקרקעין ועל כן התחייבה במס שבח). בימ"ש קבע שהעסקה חייבת במס לא כעסקת אקראי אלא כהכנסה משכירות לפי סעיף 62 לפקודה כאשר בעלת המניות זכאית לפטור ממס שבח. בימ"ש נימק את הפסיקה שלו בכך שלפי מבחן הסיכון היתרונות הכלכליים והסיכונים הכלכליים נשאר על כתפי בעלת המניות היות ולאחר 15 שנה המקרקעין יחזרו אליה וזאת בשילוב עם מבחן אורך תקי החכירה לגביו בימ"ש קובע שמאחר ואורך חייה של הקרקע הוא אינסופי אזי 15 שנה זו תקי קצרה בהשוואה לאורך חיי הקרקע.

פס"ד אליסן – חב' שעיסוקה לא היה במקרקעין רכשה 50% משני מגרשים כאשר השותפה העסקית שלה שהיתה חב' קבלנית רכשה את ה 50% הנותרים בכל אחד מהמגרשים. לשם רכישת המגרשים הצדדים לקחו הלוואה בנקאית. המגרשים נמכרו כעבור 7 חודשים ושנה ואחר הרכישה שלהם. נשאלה השאלה אם המכירה הזו חייבת במס הכנסה או במס שבח?

בימ"ש קבע לאחר בחינת המבחנים לקיומה של עסקת אקראי שהמכירה חייבת במס כעסקת אקראי בעל אופי מסחרי לפי סעיף 402 לפקודה.

- 1) מבחן טיב הנכס- בימ"ש התייחס לכך שמדובר בנכס מקרקעין שנרכש חצי-חצי ע"י 2 גורמים כאשר רכישה משותפת מאפיינת יותר פעולה במישור העסקי.
- 2) מבחן המימון- בימ"ש קובע שמימון הרכישה בהלוואות מאפיין יותר עסקאות מסחריות פירותיות.
- 3) מבחן פרק הזמן בין הרכישה למכירה- בימ"ש פסק שכאשר מדובר במקרקעין, מכירה כעבור 7 חודשים ו 12 חודשים היא מכירה כעבור פרק זמן קצר מאוד ולכן יש בכך כדי ללמד על עסקה מסחרית פירותית.
- 4) מבחן הבקיאות- בימ"ש קבע שלחברה אומנם לא היתה בקיאות משל עצמה בתחום המקרקעין אבל מאחר שהשותפה העסקית שלה היתה חברה קבלנית נתן לייחס לה את הבקיאות של השותפה העסקית.

קיימים פסקי דין נוספים כגון פס"ד אלמור, פס"ד אסל, פס"ד פרץ - בימ"ש עמד על מבחנים נוספים לאבחנה בין עסקת אקראי לבין עסקה שחייבת במס שבח ובהן מבחן ההשבחה, מבחן התדירות, מבחן הארגון, מבחן ההיקף הכספי, מבחן היחס בין כמות הרכישות לכמות המכירות.

שבח כחלק מההכנסה החייבת

סעיף 48 (ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שלעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו רואים את השבח כחלק מההכנסה החייבת, כלומר מס שבח הוא מקדמה על חשבון המס השנתי שבו הנישום חייב.

שיעור מס השבח מוגבל כיום ככלל עד לשיעור של 25% או 30%.

פס"ד שנל - מדובר בנכה בשיעור של 100% שמכר מקרקעין וטען שמאחר והוא נכה, על הכנסה חייבת בגובה של עד 500,000 ש"ח הוא פטור ממס שבח. בימ"ש דחה את טענה זו וקבע שסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שלעניין של שיעורי המס והזיכויים ממנו שבח הוא חלק מההכנסה החייבת אבל הסעיף לא קובע ששבח הוא חלק מההכנסה החייבת לעניין פטור ממס.

הגדרות בסיסיות בחוק מיסוי מקרקעין:

11 סעיף 6(א) – קובע שמש שבח מקרקעין יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין:

- זכות במקרקעין- ההגדרה מדברת רק על קרקע בישראל, כלומר מקרקעין בחו"ל לא מתחייבים במס שבח. לדוג' מכירה של חנות בלונדון חייבת במס רווח הון ולא במס שבח. זהות המוכר לא חשובה.

ביחס ל"אזור" סעיף 16 א (ב) קובע שאזרח ישראלי כהגדרתו באותו סעיף שמוכר זכות במקרקעין שנמצאים באזור, רואים אותו כאילו מכר מקרקעין שנמצאים בישראל.

פס"ד עיריית רמת גן – המבחן לשאלה האם בוחנים את האפשרות לנתק את הנכס מהמקרקעין כפרמטר לשאלה האם הנכס הוא חלק מהמקרקעין הוא מבחן אובייקטיבי? ובאותו מקרה נקבע שהמחיר של תיאטרון ואודיטוריום לצרכי חוק מיסוי מקרקעין לא כולל את שווי ציוד ההגברה והתאורה, את המסך, את הכיסאות ואת הצגים החשמליים משום שבאותו מקרה דובר בחפצים אשר על ידי הסרת ברגים חוזרים להיות ניידיים והם לא איבדו את זהותם ואת צורתם העצמאיים.

זכות במקרקעין - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין החלק הראשון להגדרה קובע שזכות במקרקעין היא זכות של בעלות או חכירה לתק' שעולה על 25 שנה.

חכירה לתקופה – סעיף 1 א התק' המירבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכח הסכם ומכח זכות ברירה (אופציה) שיש לאחד מהם בהסכם. לדוגמא- אם חכרתי מקרקעין ובחזרה החכירה נרשם שהחכירה היא ל 20 שנה ויש לי כחוכר אופציה להאריך אותה ב 20 שנה נספוח אזי רואים אותי כמי שרכש זכות במקרקעין היות שהתקופה המירבית שאליה יכולה החכירה להגיע היא 40 שנה כלומר יותר מ 25 שנה. סעיף 11 לחוק מיסוי מקרקעין שכאשר קרובים חוכרים מקרקעין מראש לתקופות עוקבות, מצרפים את תקופות החכירה שלהם כדי לקבוע אם היתה מכירה ורכישה של זכות במקרקעין כאשר הסעיף מוסיף וקובע שאם קרובים וכהגדרתם בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין שכרו מקרקעין לתקופות לא רצופות אבל בין תק' החכירה שלהם יש פער של עד 1/2 שנה, מצרפים בכל זאת את תקופות החכירה שלהם. הערה: בסעיף 11 מדובר רק על מצב שבו הקרובים מראש חוכרים את המקרקעין לתקופות עוקבות או כמעט עוקבות (עם פער של עד 6 חודשים) הסעיף לא חל במקרה שבו תק' החכירה הסתיימה או כמעט הסתיימה ורק אז הקרוב חוכר את המקרקעין. דוגמא: 1.1.1990 חכרתי מקרקעין לתק' של 16 שנה 1.2.1990 הבן שלי חכר לעוד 10 שנים

במקרה כזה, לפי סעיף 11 מחברים את תקופות החכירה שלטן כך שהתקופה המירבית שאליה יכולה החכירה להגיע היא 26 שנה כלומר יותר מ 25 שנה ועל כן חל אירוע מס במובן של חוק מיסוי מקרקעין, התוצאה היא שהמחכיר ישלם מס שבח והחוכר מס רכישה.

ישנם מקרים שבהם תק' החכירה מלכתחילה יכולה לעלות על 25 שנה אבל בפועל החוכר לא ממצה את הזכויות שלו לפי החוזה והוא מפנה את המקרקעין לאחר פחות מ 25 שנה. לפי לשון החוק, לעובדה שהחוכר לא חקר בפועל את המקרקעין ליותר מ 25 שנה אין משמעות משום שהחוק מדבר על התקופה המירבית שאליה יכולה היתה החכירה להגיע מכוח ההסכם יחד עם זאת בפס"ד בזק נקבע שכאשר החוכר לא מנצל את האופציה שהיתה קבועה לו בחוזה להארכת תקופת החכירה וכתוצאה מכך תק' החכירה שלו בפועל היא קצה 25 שנה יש לראות את העסקה בכל הנוגע לחוק מיסוי מקרקעין כאילו היא בוטלה ומס השבח ששולם ע"י החוכר יוחזר לו בצירוף ריבית והפרשי הצמדה.

"בין שבדיו ובין שבושר" - זכויות שבושר הן זכויות לפי חוזה. כלומר גם התחייבות חוזית של מישהו למכור מקרקעין למישהו אחר יוצרת לרוכש החוזי זכות במקרקעין למרות שלפי דיני הקניין המקרקעין עדיין לא נרשמו על שמו.

"לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שרואים בה מבחינת תוכנה, בעלות או חכירה לתקופה כאמור" – מרכיב זה בהגדרה דן בברי-רשות וקובע שתוכן ההרשאה מבחינת הנאות הכלכליות שהיא מקנה לבר הרשות צריכה להיות מקבילה להנאות הכלכליות שיש למישהו בעל זכות הבעלות או החכירה במקרקעין.

לדוגמא: נניח ורכשתי זכות לעבור במקרקעין מסויימים לתקופה של 30 שנה. במקרה הזה לא נרכשה זכות במקרקעין היות שההנאה שיש לי מהמעבר במקרקעין היא פחותה בהרבה מהזכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שזו המהות של חכירה.

יחד עם זאת, סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מדגיש שבהרשאה שניתנת במקרקעין של מינהל מקרקעי ישראל גם חכירה לתקופה קצרה מ 25 שנה מהווה רכישה של זכות במקרקעין למעט אם מדובר בחכירה שהמינהל לא נהג לחדש אותה מעת לעת.

זכויות בניה ושינוי ייעוד:

בפס"ד אלפנדרי ופס"ד הבונה נקבע שזכויות בניה נספחות שניתנות במסגרת חוזה חכירה וכן שינוי ייעוד של מקרקעין (למשל מייעוד חקלאי לייעוד לצרכי מסחר) מהווים רכישה של זכות במקרקעין משום שבכך גדל אגד הזכויות הקנייניות שיש לחוכר. בפס"ד הדרי החוף נקבע שעצם שינוי הייעוד ע"י רשויות התכנון אינו גורם לאירוע מס ורק שינוי הסכם החכירה הנכחי או החתימה על הסכם החכירה החדש יוצרים רכישה של זכות במקרקעין, לכן שינוי ייעוד במקרקעין שבהם יש זכות של בעלות לא גורמת לחיוב במס רכישה היות שמלכתחילה הבעלים רשאי לעשות במקרקעין כל שימוש שהחוק מאפשר לו, לרבות שימושים עתידיים שרשויות התכנון יאפשרו לו.

דיירות מוגנת לא מהווה זכות במקרקעין היות וזכות הדיירות המוגנת ניתנה מכוח חוק הגנת הדייר ולא מכוח הסכם.

בשנת 60 וה 70 מדינת ישראל ביקשה להבטיח שסוחרים יוכלו להישאר בנכסים שאותם הם שכרו ושלא יפנו אותם מהם. לכן נחקק חוק הגנת הדייר שלפיו הדיירים באותם מכסים ישלמו דמי שכירות

חודשיים נמוכים שנקראים דמי מפתח ומצד שני הבעלים של אותם נכסים לא יהיו רשאים לפנות אותם מהמקרקעין.

מכירה בחוק מיסוי מקרקעין מתרחשת בין אם שולמה תמורה ואם לא שולמה תמורה. כלומר, גם מתנה של מקרקעין יוצרת מכירה. יום המכירה הוא יום החתימה על ההסכם ולא יום רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין.

הגדרת מכירה בטוה ממס' חלופות:

חלופה ראשונה:

- 1) הענקה- הכוונה היא לזכות במקרקעין שהמוכר יוצר אצל הקונה כאשר הזכות הזו לא הייתה קיימת קודם לכן בידי הקונה. לדוג' זכות שכירות שנוצרת יש מאין מעצם העובדה שהבעלים חותם על חוזה השכירות עם השוכר.
- 2) העברה- מתרחשת עם רישום הזכות ע"ש הקונה.
- 3) ויתור על זכות במקרקעין- ההיפך מהענקה, כלומר מדובר על זכות שהייתה קיימת רגע לפני ההסכם והיא מתפוגגת ולא עוברת למישהו אחר. לדוגמא- שוכר לתקופה של 30 שנה מקבל כעבור שנתיים מרגע תחילת החכירה תשלום מצד הבעלים של הנכס על מנת שהוא יפנה את הנכס ויותר על זכות השכירוצ שלו.

חלופה שניה הענקת זכות לקבל זכות במקרקעין, הסבה או ויתור על זכות לקבל זכות:

משמעות החלופה השניה היא שכבר עם חתימת ההסכם נוצרת מכירה של זכות במקרקעין משום שמעצם החתימה על החוזה המוכר מעניק לקונה את הזכות להירשם בעתיד בפנקסי המקרקעין כבעלים או כחוכר של הנכס.

יחד עם זאת, החלופה השניה מדברת גם על אופציות כי גם אופציה היא הענקה של זכות כיום לאפשר בעתיד לרוכש ככל שירצה בכך לממש בעתיד את האופציה ולהפוך לבעלים או לחוכר של זכות במקרקעין.

פסיקה בנושא אופציות:

מצד אחד פס"ד וולף ופס"ד גן קובעים שאופציה לרכוש זכות במקרקעין (פס"ד וולף) וזכות למכור זכות במקרקעין (פס"ד גן) מהווים מכירה.

מצד שני פס"ד תיאודור בר נקבע שמאחר ובאותו מקרה התשלום עבור האופציה היה נמוך (\$10,000) כדי להבטיח מחיר מכירה עתידי של \$520,000) וגם הסיכויים להתממשות האופציה לא היו ברורים אזי בימ"ש קבע שהענקת האופציה לא יצרה שאותו מקרה מכירה.

החל מיום 7 לנובמבר 1971 קובע סעיף 49 יב) לחוק מיסוי מקרקעין שבתנאים מסויימים הענקת אופציה לא תתחייב במס שבח ורכישת האופציה לא תתחייב במס רכישה אלא המוכר יתחייב בגין הענקת האופציה במס רווח הון. בהמשך הדרל ורק אם האופציה תמומש והמקרקעין ירכשו המוכר יתחייב במס שבח בגין תוספת התמורה שהוא קיבל והרוכש יתחייב במס רכישה גם בגין התמורה ששילם עבור האופציה וגם בגין התמורה הנספת ששילם במימוש האופציה ורכישת המקרקעין.

סעיף 49 יא) לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר אופציה ככזו שעומדת בכל התנאים המצטברים שלהלן:

- 1) מדובר באופציה שניתנת לרוכש פוטנציאלי של המקרקעין.
- 2) האופציה ניתנה בכתב.
- 3) האופציה היא סחירה – רוכש האופציה רשאי להעביר אותה לצד ג'.
- 4) ההתחייבות של המוכר בהסכם האופציה היא בלתי חוזרת- אינני יכול לחזור בי.
- 5) תקופת האופציה היא עד 24 חודשים בלבד.
- 6) התמורה בעד האופציה אינה עולה על 5% משווי המקרקעין.
- 7) למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין.
- 8) ניתנה למנהל מיסוי מקרקעין הודעה בתוך 30 יום ממועד הסכם האופציה.

מימוש אופציה שניתנה בחוזה החכירה המקורי לא מהווה רכישה של זכות במקרקעין. בפס"ד עיריית ת"א דובר במקרקעין שאותם העירייה החכירה בשנת 1950 לתקוה של 60 שנה כאשר בחוזה החכירה ניתנה לחוכרים אופציה לחכור את המקרקעין ל 49 שנים נוספות. בשנת 2002 כ- 8 שנים לפני תום תק' החכירה המקורית נחתם בין העירייה לבין החוכרים חוזה חכירה מתוקן שבו ניתנו לחוכרים זכויות בניה נוספות וכן נעשתה הרחבה של הייעוד האפשרי במקרקעין מנהל מיסוי מקרקעין טען שהחוכרים שילמו בשנת 1950 מס רכישה רק עבור תק' של 60 השנה הראשונות ולכן במועד חידוש החכירה יש לחייב אותם במס רכישה נוסף בגין חכירה לתקופה של 49 שנה שזו היתה תק' האופציה הנספחת שמומשה. בימ"ש קבע שחידוש החכירה, כלומר מימוש האופציה לא מהווה רכישה של זכות במקרקעין משום שממילא היא כבר היתה קיימת בחוזה החכירה המקורי והשווי שלה כבר נלקח בחשבון או היה צריך להילקח בחשבון כבר בזמן החתימה על הסכם החכירה המקורי. בימ"ש קובע שלשון החוק תומכת אף היא בפרשנות זו מאחר שבהגדרת חכירה לתקופה נאמר שזו התקופה המירבית שאליה יכולה החכירה להגיע.

חוזה עם תנאי מתלה:

בפס"ד אלדר שרון נחתם חוזה שבו בעלים של קרקע מכר אותה ונקבע שהרוכש ינסה להוציא היתר בניה על המקרקעין ואם הוא לא יצליח, החוזה יתבטל. בימ"ש קבע כי יום המכירה הוא ביום החתימה על החוזה ולא ביום שבו התקבל היתר הבניה. וזאת מאחר שלפי דיני החוזים, חוזה עם תנאי מתלה הוא חוזה מלא ושלם כבר מרגע כריתתו.

צריך להבדיל בין מקרה שבו מדובר בחוזה עם תנאי מתלה לבין מקרה שבו החוזה בכלל לא נכנס לתוקף כל עוד לא התקיים תנאי חוקי מסויים כגון חוזה שקטין או פסול דין הוא צד לו שאז כדי שהחוזה ייכנס לתוקף נדרש אישור של בית המשפט.

חלופה שלישית למכירה:

הענקתה של זכות להורות על העברה, העסקה, ויתור או אי הסבה או הסבה של זכות במקרקעין.

פס"ד יובל גד- חב' זו היתה חב' קבלנית חתמה על חוזה עם מנהל מקרקעי ישראל ולפיו החכירה במקרקעין תינתן ישירות לדיירים לפי ההפניה והאישור של חב' יובל גד, כלומר יובל גד תפנה אל המינהל דיירים והם יחתמו ישירות על הסכם חכירה עם המינהל. בימ"ש פסק שלמרות שיובל גד לא רשאית לפי הסכמי החכירה לקבל לידיה את המקרקעין עדיין ליובל גד יש את הזכות להורות למינהל למי להעניק את הזאות במקרקעין ולכן יש מקום לחייב את יובל גד במס רכישה.

פעולות שאינן מהוות מכירה- סעיף 3-4 (א)

סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שהקניית זכות במקרקעין לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח אחד מהחוקים הספציפיים שמוזכרים בסעיף אינה מהווה מכירה.

סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שהורשה היא לא מכירה

סעיף 4 (א) קובע שהעברה של זכות במקרקעין בין בני זוג שנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין לא מהווה מכירה וכך גם אם ההעברה היא מהורים לילדים אגב תהליך הגירושין.

פעולות שמהוות "מכירה":

סעיף 5 מדבר על מספר סוגים של מכירות באונס – כלומר מכירות כפויות:

1) תביעת חלוקה, כלומר מקרה שבו יש פסק דין שקובע שאני צריך לתת למישהו אחר חלק מהנכס.

2) מימוש של הליכי משכנתא.

3) הליכי הוצל"פ.

4) הפקעה בתמורה.

סעיף 5 (ב) שינוי ייעוד למלאי עסקי:

הסעיף חל על העברה של זכות במקרקעין מנכס פרטי או מרכוש קבוע למלאי עסקי. המטרה בסעיף היא לסגור את החיוב במס שבח ולפתוח את החיוב במס הכנסה. הסעיף עצמו מבדיל בין 2 מצבים:

- המקרקעין הוחזקו לפחות 4 שנים לפני שינוי הייעוד – במקרה כזה רואים בשינוי הייעוד כמכירה אלא שתשלום המס נדחה עד למועד מכירת המלאי העסקי.
- עברו פחות מ 4 שנים ממועד הרכישה ועד למועד שינוי הייעוד – ואז לא רואים בשינוי הייעוד כמכירה ועלותו של המלאי העסקי לכשיימכר הוא עלות רכישת המקרקעין בנכחי הפחת.

סעיף 5 (ג) מכירות של נכסי עיזבון:

סעיף 5 (ג) (ז) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שמכירה של זכות במקרקעין שנמנית על נכסי עיזבון ואשר נמכרת ע"י מנהל עיזבון יראו אותה כמכירה למרות שלפי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין הורשה היא לא מכירה.

סעיף 5 (ג) (ז) נחקק בעקבות פס"ד שפייר במטרה לבטל אותו, באותו מקרה המורישה קבעה במסגרת צוואתה שלאחר פטירתה, המקרקעין יימכרו והתמורה מהמכירה תחולק בין היורשים. בימ"ש קיבל באותו מקרה את טענת היורשים שמכירת המקרקעין היתה חלק מהליך ההורשה ועל כן המכירה עצמה פטורה ממס. רשות המיסים ביקשה לבטל את הלכת שפייר ולכן נחקק סעיף 5 (ג) (ז) כך שכיום המכירה של נכסי העיזבון רואים אותה כאילו היא לא חלק מתהליך ההורשה.

סעיף 5 (ג) (ז) קובע שהחלוקה הראשונה של נכסים בין יורשים לא יראו אותה כמכירה ובלבד שלא ניתן כסף או שווה כסף שמקורם מחוץ לעיזבון, אם ניתנת תמורה נוספת שמקורה מחוץ לעיזבון יחול חיוב יחסי במס שבח.

דוגמאות:

- 1) נניח והעזבון כולל מקרקעין בשווי 100, וכסף בבנק בשווי 100. נניח וישנם 2 יורשים היורשים את הזכויות במקרקעין ואת הכסף בחשבון בחלקים שווים. אם היורשים יחליטו שהיורש הראשון יקבל רק את המקרקעין והיורש השני יקבל רק את הכספים בבנק לא יראו בהעברת 50% מהזכויות במקרקעין מהיורש השני ליורש הראשון כמכירה.
- 2) בתנאים שלעיל, נניח שהיורש השני מעביר ליורש הראשון את הזכויות בחנות מבלי לקבל זכויות כלשהן בכספים שבבנק. גם במקרה כזה חל סעיף 5 (ג) (4) וההעברה לא מהווה מכירה.
- 3) נניח והעזבון כולל חנות ששווה 100 ודירה ששווה 200 במקרה כזה אם יורש א' יקבל את החנות ועוד 50 ש"ח מכיסו של היורש השני (נמוחץ לעזבון) יראו את היורש הראשון כמי שמכר $\frac{1}{4}$ מהדירה ליורש השני וזאת משום שהמזמן שולם מהכיס הפרטי ולא מתוך כספים שהיו בעזבון.

בפס"ד לבטנה נקבע שגם אם חלוקת נכסי העזבון נעשתה לאחר שהנכסים נרשמו ע"ש היורשים וגם אם חלף פרק זמן אורך מאוד (באותו מקרה – 14 שנה) מיום הרישום ע"ש היורשים, עדיין העברה של המקרקעין בין היורשים היא בגדר חלוקה ראשונה שלא מהווה מכירה.

המשך הגדרות בסיסיות-

2) "איגוד מקרקעין"

באופן כללי ניתן לומר שאיגוד מקרקעין זו חברה שכל הנכסים שלה במישרין ובעקיפין הם זכויות במקרקעין, כך שחוק מיסוי מקרקעין קובע שהעברת הזכויות במניות של החברה מביאה לחיוב במס שבח אצל המוכר ובמס רכישה אצל הקונה. מטרת ההגדרה היא למנוע מנשומים להעביר מקרקעין לחברות או לקנות מלכתחילה מקרקעין במסגרת חברה ובעת המכירה לטעון שהם לא מכרו מקרקעין אלא מכרו מניות ועל כן הם אינם חייבים במס שבח.

סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שמש שבח יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

ניתוח ההגדרה של איגוד מקרקעין:

ההגדרה פותחת וקובעת בסעיף 1 לחוק שאיגוד מקרקעין הוא איגוד שכל נכסיו במישרין או בעקיפין הם זכויות במקרקעין. שאלה: האם חברה שהנכס היחיד שלה הוא זכות חכירה בקרקע לתקופה של 15 שנה יכולה להיות איגוד מקרקעין? תשובה: לא, משום שחכירה ל 15 שנה לא מהווה זכות במקרקעין.

המונח "בעקיפין" התפרש בפסיקה בפס"ד ישגב בניינים – כך שאם החברה מחזיקה במניות של איגוד מקרקעין וזה הנכס היחיד שלה, יראו גם את החברה עצמה כאיגוד מקרקעין משום שבאמצעות ההחזקה במניות של איגוד מקרקעין החברה מחזיקה בעקיפין במקרקעין עצמם. באשר למקרקעין שנמצאים באיזור קובע סעיף 16א (ה) שאם המקרקעין נמצאים באיזור ועושה הפעולה הוא אזרח ישראלי ואילו המקרקעין היו בישראל החברה היתה נחשבת כאיגוד מקרקעין אזי מבצע הפעולה באיגוד יתחייב במס שבח. ביחס למס רכישה, אם הרוכש הוא אזרח ישראלי ואגב אזרח ישראלי לפי סעיף 16 א (א) כולל גם חב' ישראלית אזי, הרוכש יחוייב במס רכישה.

29.8.12

שיעור 2:

הגדרת איגוד מקרקעין ממעטת מגדר איגוד מקרקעין חברה שנסחרת בבורסה כלומר אם יש לי חברה שהנכסים שלה הם רק מקרקעין אבל היא חברה נסחרת בבורסה היא לא תהווה איגוד מקרקעין ומכירת המניות שלה תתחייב במס רווח הון ולא במס שבח.

הסיפא להגדרת איגוד מקרקעין:

סעיף 1 – הגדרת איגוד מקרקעין - המחוקק הכיר בכך שבידי האיגוד עשויים להיות נכסים שאינם מקרקעין ואולם הם אינם מהותיים והוא לא רצה שקיומם של נכסים אלה יפגע בהיותו של האיגוד בגדר איגוד מקרקעין ולכן בהגדרת איגוד מקרקעין נקבע שמזמנים, מניות, אג"ח, ני"ע ומטלטלין לא ייחשבו בתור נכסיו של האיגוד לעניין המבחן של "כל נכסיו הם זכויות במקרקעין" וזאת אלא אם הנכסים האלה עומדים ב2 תנאים מצטברים:

1) הנכסים משמשים לייצור ההכנסה של החברה.

2) הם אינם תפלים למטרות העיקריות של האיגוד שמבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית.

חברת בניה לא תהווה בד"כ איגוד מקרקעין משום שברשותה יש נכסים כגון מנפים, דחפורים, כלי סיתות, ציוד מגן לבגדים וכד' ונכסים אלה משמשים את החברה לייצור הכנסה באופן שהוא חופף למטרותיה של החברה. יחד עם זאת יכולות להיות נקודות זמן בחיי החברה הקבלנית שבהן המטלטלין לא מפיקים לה הכנסה כגון חברת בניה בהקמה או חברה קבלנית שנמצאת בין פרויקטים כלומר, סיימה פרויקט בניה אחד ועוד לא התחילה את פרויקט הבניה שלה. במקרים כאלה על אף שלכאורה לחברה אין נכסים משמשים אותה באותה נקודת זמן לייצור הכנסה רשות המיסים בהוראת ביצוע 8/2003 קבעה שחברות כאלה לא ייחשבו כאיגוד מקרקעין בתנאים מסויימים וביניהם שהמקרקעין משמשים כמלאי עסקי ובחברה מתקיימת פעילות או תתקיים בזמן הקרוב פעילות שעולה לכדי עסק.

הגדרת פעולה באיגוד: סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין

המונח פעולה באיגוד מוגדר באופן רחב מאוד. באופן שכל שינוי בזכויות באיגוד המקרקעין כולל במסגרת ההגדרה וזאת גם אם לא ניתנה תמורה. החריג הוא הקצאה המוגדרת בהקשר זה כפעולה שעומדת בשני התנאים הבאים במצטבר:

1) הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו קודם לכן ע"י האיגוד עצמו – לא מדובר במקרה שבו האיגוד רכש את המניות שלו ברכישה עצמית ועכשיו הוא מנפיק אותן שוב.

2) תמורה ההקצאה נשארה באיגוד ולא שולמה למי מבין בעלי הזכויות באיגוד במישרין או בעקיפין.

השבח החייב במס:

סעיף 6 ב לחוק מיסוי מקרקעין קובע שהשבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה.

שווי של זכות פלוגית – סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין

הכלל הוא שווי השוק כלומר המחיר שהיה נקבע בין מוכר מרצון לקונה מרצון. יחד עם זאת אם התמורה נקבעה בכתב בתום לב ולא קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים יש לאמץ את התמורה שהצדדים קבעו בחוזה. יחסים מיוחדים מתקיימים כאשר התמורה נקבעת שלא על סמך שיקולים עסקיים בלבד. בכל אופן, באותם מקרים שבהם חוק מיסוי מקרקעין מורה במפורש ששווי ייקבע לפי כללים אחרים משווי השוק או השווי החוזי, השווי יהיה כפי שיוורה החוק.

שווי המכירה – סעיף 17 א':

לפי סעיף 17 א' לחוק מיסוי מקרקעין שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות הנמכרת כאשר הזכות נקיה מכל שיעבוד, חוב, או זכות אחרת שבאה להבטיח תשלום.

לפי פס"ד ישראל קפיטל פרופרטי – הפרשי שער שמתווספים או שנגרעים מהתמורה שמשולמת בפועל לאחר חתימת החוזה הם לא חלק משווי המכירה אלא ייחשבו כהכנסה מהפרשי שער או כהפסד מהפרשי שער ויטופלו ע"י מס הכנסה.

ענח ומקרקעין שווה מיליון דולר כאשר שער הדולר ביום התשלום היה שווה 4 ש"ח. במקרה כזה שווי המכירה הוא 4 מיליון ש"ח והעליה בשער הדולר יוצרת הפרשי שער שלא משפיעים על ההכנסה.

סעיף 17 ב' לחוק מיסוי מקרקעין קובע ששווי המכירה של זכות שהופקעה הוא השווי שנקבע לה לענין קבלת פיצויים בגינה.

סעיף 17 ד' – גילום מלא:

לפי שנחקק סעיף 17 ד' נקבע בפס"ד זנזורי שכאשר הרוכש לוקח על עצמו לשלם את מס השבח שחל באופן רגיל על המוכר יש להגדיל את שווי המכירה בשיטה של גילום חלקי. כלומר לקחת את התמורה נטו שנקבעה בחוזה, לחשב את השבח, להכפיל אותו בשיעור המס ולהוסיף את המס לתמורה ובכך לקבל את שווי המכירה.

לדוג' אם התמורה נטו היא 100, שווי הרכישה הוא 200 ושיעור מס השבח הוא 30% גילום חלקי יוביל לשווי מכירה של 130.

בעקבות פס"ד זנזורי וכדי לבטל אותו נחקק סעיף 17 ד' לחוק מיסוי מקרקעין שמסמך את מנהל מיסוי מקרקעין לצע את הגילום בדרך של גילום מלא.

לדוגמא:

בנתונים שלעיל אם שווי המכירה נטו הוא 100 יש לחלק את התמורה בהפרש שבין (שיעור המס -1) במקרה שלט $100/0.7 = 143$ באופן ששווי מכירה של 143 הוא השווי שאם נפחית ממנו מס בשיעור של 30% נחזור לתמורה נטו שאותה המוכר רצה לקבל לכיסו.

האם שווי המכירה כולל מע"מ?

כאשר מכירה מתחייבת במע"מ כגון כאשר המוכר הוא עוסק, שווי המכירה לא כולל מע"מ הסיבה לכך היא שהמוכר הוא רק צינור להעברת המע"מ לידי המדינה ולא מדובר בתמורה שממנה המוכר נהנה.

שווי הרכישה

סעיף 24 א' לחוק מיסוי מקרקעין לפי הסעיף שווי הרכישה הוא השווי ביום הרכישה ע"י מי שכעת מוכר את הזכות במקרקעין. יחד עם זאת, סעיף 21 ב' לחוק מיסוי מקרקעין קובע שאם כאשר נרכשה בזמנן הזכות במקרקעין נקבע לה שווי במסגרת שומת מס השבח שהוצאה למוכר הקודם היא שווי הרכישה השווי שנקבע בזמנן.

לדוגמא

כאשר מדובר בנכס שאינן דירת מגורים, נניח שהשווי הוא 100 והצדדים רושמים בחוזה מחיר מכירה של 80. כאשר הנכס יימכר בעתיד נניח ב 200 המוכר ישלם מס שבח על שבח של 120 והוא לא יוכל לטעון ששווי הרכישה כלומר, שווי השוק ביום הרכישה על ידו היה 100 ולא 80 כפי שהציעו בחוזה. זו המשמעות של סעיף 21 ב' המוכר הנכחי נתפס על הצהרתו שאותה נתן בעבר.

ישנם מקרים שבהם במסגרת הסכם הרכישה נרכש מעבר למקרקעין גם זכויות ביחס למתן שירותים לגבי המקרקעין לדוג' בפס"ד וילאר נדון מקרה שבו נרכשו מקרקעין שטענדו להקמה של מקבץ דיור עבור חברת עמידר ובטספ נרכשו גם הזכויות לתת שירותי דיור ביחס למקבץ הדיור ולדיירים לאחר שייבטן יחידות הדיור. בימ"ש קבע שכדי לבחון האם הזכויות שנרכשו למתן שירותי דיור הם חלק משווי הרכישה יש לראות האם ניתן להפריד בין רכישת מקבץ הדיור לבין רכישת החוזה למתן שירותים. מאחר שבאותו מקרה אי אפשר היה להעביר לצד ג' את הזכויות מכח ההסכם מתן שירותי דיור לפני שנבנה מקבץ הדיור עצמו בימ"ש קבע שהשווי של הזכויות החוזיות למתן שירותי דיור הוא חלק משווי הרכישה של המקרקעין המתחייב במס רכישה.

סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שבמכירת חלק ממקרקעין שווי הרכישה יהיה חלק יחסי מכלל שווי הרכישה ביחס שבין החלק הנמכר מכלל הזכות. הסעיף לא מבהיר האם צריך להתייחס ליחס של שווי או ליחס של שטח. כאשר המקרקעין הם הומוגניים כלומר כל חלק וחלק בהם שווה אותו הדבר זה לא משנה אם נלך לפי יחס של שווי או יחס של שטח. לעומת זאת במקרקעין הטרוגניים שכל חלק בהם הוא שונה, כל אחד מסוגי היחסים יביא לתוצאה שונה. לפי פס"ד מירון אם המוכר מסוגל להוכיח שבחזרה הרכישה שהוא חתם בזמנן יש תמחור נפרד של חלקי המקרקעין השונים או אם המוכר מסוגל להוכיח מה היה השווי האמיתי של חלק המקרקעין שעכשיו נמכרים לכשנרכשו יש לאמץ יחס של שווי. בכל מקרה אחר יש ללכת לפי יחס שטחים.

עיקרון רציפות המס

לפי עיקרון רציפות המס שהוא עיקרון העל לעניין הרכישה, כל עליית ערך של המקרקעין תחוייב במוקדם או במאוחר במס שבח ולמעט חריגים לא תהיה עליית ערך שתחמוק מרשת המס ולא תחוייב במס במוקדם או במאוחר.

שווי הרכישה במקרים מיוחדים המגשימים את עיקרון רציפות המס:

ישנם כמה מקרים:

11 כניסה לנעלי המקרקעין – סעיף 32

רכישה של קרקע א'	הפקעה של קרקע א' וקבלת קרקע ב' כפיצוי	מכירת קרקע ב'
שווי 100	סעיף 64 שווי מקרקעין ב' 120	שווי קרקע ב' 250

1.1.12

1.1.11

1.1.09

לפי סעיף 32 לחוק שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64 או שניתנה בחילפין פטורים ממס לפי סעיפים 65,67,68 לחוק מיסוי מקרקעין יהא שווי הרכישה של הזכות שהופקעה או שניתנה (נמכרה) במסגרת החילפין (הזכות הקודמת).

סעיף 64 מעניק פטור ממס במקרה שבו הופקעה זכות במקרקעין שתמורתה נתקבלה זכות אחרת במקרקעין ללא קבלת מזומן.

סעיף 65 מעניק פטור ממס שבח במקרה של החלפת מקרקעין בשל צו של רשות מוסמכת.

סעיף 67 מעניק פטור ממס באיחוד ובחלוקה של מקרקעין.

סעיף 68 מעניק פטור ממס לחילפין ללא תמורה נוספת של מקרקעין שמשמשים לעיבוד חקלאי בין חברי אגודה שיתופית חקלאית.

(2) כניסה לנעלי המוכר – סעיף 29

סעיף 29 קובע ששווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה ע"י המוכר ללא תמורה הוא שווה ביום קבלתה אבל אם המכירה למוכר היתה פטורה ממס לפי סעיפים 62,63,66,69 לחוק מיסוי מקרקעין יהיה שווי הרכישה השווי שהיה נקבע אילו הזכות היתה נמכרת ע"י מי שממנו היא התקבלה ללא תמורה.

סעיף 62 מעניק פטור ממס במכירת מקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו (הסעיף לא מעניק פטור ממס להעברה מיחיד לחברה שבבעלותו).

סעיף 63 מעניק פטור ממס לויתור על זכות במקרקעין ללא תמורה.

סעיף 66 מעניק פטור ממס לאגודה שיתופית שמחלקת קרקעות בין חבריה כאשר המקרקעין האלה עובדו בעבר באופן משותף ע"י החברים.

סעיף 69 העברה מנאמן לנהנה פטורה ממס.

(3) מכירת מקרקעין שהתקבלו בירושה – סעיף 26:

סעיף 26 (א) (ז) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שאם המוריש נפטר עד ליום 31.3.1981 שווי הרכישה יהיה השווי הפטורה. לעומת זאת, סעיף 26 (א) (2) קובע שאם המוריש נפטר מיום 1.4.1981 ואילך שווי הרכישה יהיה השווי שהיה נקבע אילו המוריש היה מוכר את הזכות במקרקעין (כניסה לנעלי המוריש).

הערות לגבי שווי הרכישה ורציפות המס:

(1) הפטורים ממס מכח סעיפים 62,63,64 וכו' שצויינ קודם הם לא פטורים סופיים ממס אלא הם למעשה מביאים לדחיית המס עד למועד שבו יהיה מוכר שימכור את הזכות במקרקעין ולא יהיה זכאי לפטור ממס.

(2) חריג לעיקרון רציפות המס נוגע למכירה בפטור ממס שבח של דירת מגורים, הפטור שניתן ממס שבח במכירת דירת מגורים הוא פטור מוחלט. לדוגמא: מכרתי דירת מגורים שעלתה לי 100 תמורת 300. ביקשי וקיבלתי פטור ממס שבח. כאשר מי שרכש ממני את הדירה ימכור אותה תמורת 400 הוא ישלם מס רק על ההפרש, 100 שקלים.

ניכויים מהשבח וחישוב המס

הנכויים המותרים מהשבח

סעיף 39 קובע שלשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו ברכישת הזכות או במכירתה לרבות ניכויים שמצויינים באופ מפורש בפסקאות 39 (ז) עד 39 (ז2) והכל בשני תנאים מצטברים:

- 1) ההוצאה לא נכללה בשווי הרכישה – ההוצאה עצמה היא לא חלק מהעלות של הנכס. לדוגמא: כאשר מקרקעין נרכשים ומשולם מס רכישה או דמי תיווך, מהוונים את ההוצאות האלה לשווי הרכישה ומכירים בהן דרך מנגנון הפחת לכשהמקרקעין יימכרו ההוצאות האלה כבר באו לידי ביטוי בשווי הרכישה ולכן לא יהיה צורך לקחת אותם בחשבון פעם נוספת.
- 2) ההוצאה אינה מותרת בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

הנכויים מתווספים ליתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 ומקטינים את השבח.

סעיף 39 (ז) מאפשר לנכות הוצ' שהוצאו לשם השבחת המקרקעין מיום הרכישה ועד ליום המכירה כולל השבחה פיזית שביצעו בעל הנכס או קרוביו בעצמם.

סעיף 39 (ז2) דמי פינני- הכוונה בד"כ לדמי פינני של דייר מוגן מהנכס כדי לרכוש חזקה ייחודית בנכס לפני מכירתו.

סעיף 39 (זא) פינני פולשים- מדובר בסכום ששילם המוכר בעד פינני של מי שנמצא במקרקעין לפחותת שנה ושאינו קרוב של המוכר.

סעיף 39 (ז3) הוצ' השבחה של מקרקעין סמוכים- הסעיף מאפשר למוכר לנכות גם הוצאות שהעלו את הערך של מקרקעין סמוכים למקרקעין שנמכרו בתנאי שההוצאות האלה העלו גם את הערך של המקרקעין שנמכרו.

סעיף 39 (ז4) מס רכישה – ניתן לנכות מס רכישה וכן אגרות שונות שהוצאו בקשר למכירת המקרקעין.

סעיף 39 (ז5) דמי תיווך ברכישה- ניתן לנכות דמי תיווך שהמוכר שילם בקשר לרכישת המקרקעין אבל לא יותר מ 2% מהתמורה שניתנה בזמנו בגין המקרקעין.

סעיף 39 (ז6) דמי תיווך במכירה- ניתן לנכות דמי תיווך ששילם המוכר בקשר למכירת הזכות במקרקעין אבל לא יותר מ 2% משווי המכירה וזאת אלא אם המוכר הצליח להוכיח שקיימות נסיבות מיוחדות לכך שהוא שילם דמי תיווך שעולים על 2% ואם הוא הוכיח את זה, המגבלה של 2% לא תחול.

סעיף 39 (ז7) שכ"ט עו"ד- ניתן לנכות שכ"ט ששולם ברכישה או במכירה ללא מגבלה של סכום ועל כך חזר ואישר בימ"ש בעניין פס"ד גבריאלי שבו היה שכ"ט מופרז לגמרי (51% מסך העיסקה) והוא הצליח להוכיח שכל מה שהוא שילם לעו"ד באמת היה קשור לעסקה.

סעיף 39 (ז8) הוצאות שמאי- הסעיף מאפשר לנכות שכ"ט של שמאי מקרקעין ששולמו בקשר לרכישת הנכס, השבחת הנכס ומכירת הנכס.

סעיף 39 (ז9) (ב) הוצאות להוכחת זכות במקרקעין- אם המוכר נאלץ להוציא הוצאות כדי להוכיח למשל שהוא הבעלים של הקרקע הרי שכאשר נמכור את המקרקעין יוכל להפחית מהשבח את ההוצאות שהוא הוציא כגון הוצ' משפטיות וכו'.

סעיף 39 (8) מס רכוש - מס הרכוש בוטל בסוף שנת 1999 אבל אם מדובר במקרקעין שנרכשו לפני שנת 2000 ייתכן ששולם בגינם מס רכוש ומס הרכוש יותר בניכוי.

מס רכוש- היה מס שנתי בשיעור של 2% שהוטל על מי שהחזיק קרקע ולא בנה עליה וזאת כדי לעודד בניה על קרקעות.

סעיף 39 (9) דמי הסכמה- הכוונה היא להסכמה של מינהל מקרקעי ישראל לאפשר לחוכר להעביר את זכות החכירה שלו לחוכר אחר כאשר המינהל גובה סכום מסויים עבור ההסכמה שלו בתור הבעלים של הקרקע.

סעיף 39 (11) היטל השבחה – היטל שמשולם בשיעור של 50% מעליית ערך הקרקע בגין עליית ערך שנוצרה בעקבות פעולה של רשויות התכנון והבניה והן אישור תכנית מתאר, מתן הקלה, התערת שימוש חורג.

סעיף 39 (11) (א) הוצאות בהגשת דיווחים, השאות, עררים ועירעורים

סעיף 39 (12) מדובר בסעיף טכני שנועד להבהיר שכאשר המוכר נכנס לנעליים הוא יוכל לנכות את כל הוצאות שהוציא מי שהעביר לו את הנכס. לדוגמא – נניח והאבא רכש קרקע וכעבור זמן מסויים ביצע השבחה של הנכס וכעבור שנה נוספת העביר את הנכס במתנה לבן. כאשר הבן ימכור את הנכס הוא יוכל לנכות גם את הוצאות השבחה שאותם שילם האבא.

ניכוי הוצאות ריבית ריאלית

סעיף 39 א' מאפשר למוכר לנכות הוצ' מימון ריאליות שהוצאו על ידו בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- 1) הוצ' הריבית הצטברו מיום הרכישה ועד 90 יום לאחר יום המכירה.
- 2) תשלומי הריבית לא מותרים בניכוי לפי הפקודה.
- 3) ההלוואה נלקחה לשם רכישת המקרקעין או השבחה שלהם או לשם פרעון הלוואה שנלקחה למטרות אלה.
- 4) ההלוואה לא התקבלה מקרוב.

הוצאות פחת:

פחת מוגדר בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כסכומים שניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מ"ה. ההגדרה של הפחת כסכומים שניתנים לניכוי מעוררת את השאלה "מה קורה במקרה שבו הנישום מסיבה כלשהי לא ניכה פחת לפי פקודת מס הכנסה?" בהקשר הזה קובעים פסקי הדין בן משה ופס"ד שינפוקס שמאחר והסעיף מדבר על סכומים שניתנים לניכוי ולא על סכומים שנכחו בפועל, אזי אם הנישום רשאי היה לתבוע פחת והוא לא תבע אותו, הפחת יקטין בכל זאת את שווי הרכישה ויגרום להגדלת השבח.

פס"ד לילי שמשון – נקבע שאם הפחת לא נכה בפועל, לא צריך להקטין את שווי הרכישה. כרגע לצרכים שלנו יש ללכת לפי פס"ד בן משה ופס"ד שינפוקס.

סעיף 47 מגדיר את המונח "יתרת שווי רכישה" כשווי הרכישה לאחר ניכוי הפחת ובתוספת הסכומים שמותרים בניכוי לפי סעיפים 39, 39 א'.

הגדרת מדד

במכירות שנעשו עד ליום 30.3.2011 – הולכים לפי מדד בגין.

במכירות שנעשו מיום 31.3.2011 – הולכים לפי מדד ידוע.

שיעור המס אצל יחיד

הסעיפים הרלוונטיים – 48 א', (ב), (בז), (ג).

❖ שבח ריאלי:

- במכירה עד ליום 31.12.2011 – חישוב לינארי כדלקמן:
בגין השבח הריאלי עד ליום 6.11.2001 - מס שולי
בגין יתרת השבח הריאלי 20%.
- במכירה מיום 1.1.2012 – חישוב לינארי כדלקמן:
בגין השבח הריאלי עד ליום 6.11.2001 – מס שולי
בגין השבח הריאלי מיום 7.11.2001 ועד 31.12.2011 – 20%
בגין השבח הריאלי מיום 1.1.2012 ועד למכירה – 25% או 30%, 25% זה המקרה רגיל ואילו 30%
יחול כאשר מדובר ביחיד שהוא בעל מנות מהותי ומוכר מנות באיגוד מקרקעין בחברה
שהוא בעל מנות מהותי בה.
פס"ד פוליטי- אומר שתמיד חייבים ליישם חישוב לינארי גם אם המוכר מסוגל להוכיח
שעליית הערך של המקרקעין נצרה מיום 7.11.2001 ואילך.

❖ סכום אינפלציוני:

בדיוק כמו במס רווח הון – כלומר סכום אינפלציוני עד לסוף שנת 1993 חייב במס 10% ושאר הסכום
האינפלציוני לא חייב במס.

30/8/2012

שיעור 3

שיעור מס השבח – חברות:

סעיף 48 א(ב), (אז), (ג)

❖ מס שבח ריאלי:

החל משנת 2010 – מס חברות

❖ סכום אינפלציוני:

בדיוק כמו במס רווח הון – כלומר סכום אינפלציוני עד לסוף שנת 1993 חייב במס 10% ושאר
הסכום האינפלציוני לא חייב במס.

שיעורי מס מוגבלים/היסטוריים:

סעיף 48 א (דאז) – הסעיף קובע בדיוק כמו במס רווח הון שנכסים שנרכשו:

עד סוף שנת המס 1948 – כלומר 31.3.1949 כולל – 12%

רכישה בשנת המס 1949 13%

רכישה בשנת המס 1950 14%

- " -

- " -

- " -

רכישה בשנת 1960 24%

סעיף 48 א' (ד) (2) אם המוכרת היא חברה שיש לה הכנסה מעסק או שהמוכר הוא יחיד שקיבל את הזכות במקרקעין אגב פירוק של חברה שיש לה הכנסה מעסק יש להוסיף אחוז מס נוסף בגין כל שנת מס החל משנת 2005.

דוגמא: נניח ונכס נרכש ב- 1.1.1950 ונמכר ב- 1.1.2008, המוכרת הינה חברה שהכנסתה מעסק. בכל אופן, שיעור המס ההיסטורי לא יעלה על 20% אצל יחיד ו- 25% אצל חברה וזאת ביחס למכירות עד לסוף שנת המס ב- 2011.

ביחס למכירה מיום 1.1.2012 ואילך, אין שינוי בשיעור המס ההיסטורי המקסימלי לגבי החברה ואילו ביחס ליחיד שקיבל זכות במקרקעין אגב פירוק של חברה אזי אם שיעור המס אצלו בשנת 2012 עולה על 20% יחול אצלו ב- 2012 שיעור מס של 21% כלומר תוספת של אחוז אחד והחל משנת 2013 2% כל שנה וזאת עד שיעור מס היסטורי מקסימלי של 25% או 30% אם מדובר ביחיד שהוא בעל מניות מהותי.

יחיד שקיבל את המקרקעין אגב פירוק החברה שהכנסתה מעסק:

רכישה ב- 1.1.48 12%

מכירה ב- 1.1.12 $20\% = 12\% + 8\%$

רכישה ב- 1.1.51 $14\% = 12\% + 2\%$

מכירה ב- 1.1.12 $22\% = 14\% + 8\%$ אבל התקרה 21%

רכישה ב- 1.1.51 14%

מכירה ב- 1.1.13 $23\% = 14\% + 9\%$ או $23\% = 21\% + 2\%$

רכישה ב- 1.1.60 23%

מכירה ב- 1.1.13 $23\% = 20\% + 1\% + 2\%$

סעיף 48 א' (דאז) קובע שמי שלא כפוף ל סעיף 48 א' (דאז) כלומר כאשר לא מדובר במוכרת שהיא חברה שהכנסתה מעסק ולא מדובר ביחיד שקיבל את המקרקעין אגב פירוק של חברה כזו, שיעור המס המוגבלים לא יגדלו כפי שתיארנו בסעיף 48 א' (דאז) אלא באופן הבא:

❖ לגבי חברה-

אם המכירה נעשתה בשנת 2011 $1\% +$

אם המכירה נעשתה בשנת 2012 $1\% +$

אם המכירה נעשתה בשנת 2013 $2\% +$ לכל שנה

חברה שאין לה הכנסה מעסק:

רכישה 1.1.1950 13%

מכירה 1.1.2012 15%=13%+1%+1%

בכל אופן שיעור המס ההיסטורי המקסימלי אצל חברה לא יעלה על שיעור מס חברות

❖ לגבי יחיד-

אם לא קיבל זכות במקרקעין בפירוק חברה שהכנסתה מעסק:

2011 – 1%

2012 ואילך – 2% + בכל שנה

והכל עד שיעור מס היסטורי מקסימלי של 25% או 30% לפי העניין ואם המכירה היתה עד סוף

שנת המס 2011 שיעור המס המקסימלי הוא 20%.

לדוגמא:

יחיד שלא קיבל מקרקעין בפירוק:

רכישה ב- 1.1.1952 15%

מכירה ב- 1.1.2011 15%+1%=16%

רכישה ב- 1.1.60 23%

מכירה ב- 1.1.11 24%=23%+1% אבל התקרה 20%

רכישה ב- 1.1.60 23%

מכירה ב- 1.1.12 26%=23%+1%+2% אבל התקרה 25%

שיעור המס בהפקעה:

סעיף 48 א' קובע שבהפקעה תשולם מחצית המס וכך גם ביחס להחלפה של מקרקעין עקב

צו של רשות מוסמכת שבמסגרתה שולמה גם תמורה במזומן כאמור בסעיף 65 לחוק מיסוי

מקרקעין.

לגבי שיעור מס היסטוריים:

1) שיעור המס ההיסטורי חל על כלל השבח בלי שיש הפרדה לשבח ריאלי ולשבח

אינפלציוני.

2) הנישום רשאי לבחור האם להחיל חישוב של מס היסטורי או להחיל שיעור של מס רגיל

והוא יבחר בנמוך שבהם.

הוראות מיוחדות במכירת מנה באיגוד מקרקעין

סעיף 7 א' (א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שמכירת מנה באיגוד מקרקעין כמוה במכירת מנה

בחברה רגילה ולכן יש להחיל/לשיים במכירה את הוראות חלק ה לפקודה וזאת לעניין חישוב השבח.

לכן כדי למצוא מהו השבח במכירת מנה באיגוד מקרקעין צריך להתייחס להגדרות שבסעיף 88

לפקודה כגון תמורה, מחיר מקורי, ולא להגדרות שבחוק מיסוי מקרקעין של שווי מכירה, שווי רכישה,

וכיוצ"ב.

סעיף 7 א' (ב) (ג) קובעים שלעניין שיעורי המס ולעניין חיוב במס רכישה יוחלו הוראות חוק מיסוי

מקרקעין ולא הוראות הפקודה וכך גם לעניין פטורים ממס.

דוגמא להבדל בין פק' מ"ה לבין חוק מיסוי מקרקעין בכל הנוגע לחישוב ברווח/ שבח נגע להוצאות

שהוצאו לאחר יום המכירה בעוד שחוק מיסוי מקרקעין קובע שהוצ' אלו יתואמו אחורה מהיום שהוצאו

בפועל אחורה ליום המכירה הגדרת תמורה בסעיף 88 לפקודה קובעת שהתמורה תהיה בנכוי

הוצאות מכירה ואין הוראה שהוצאה שהוצאה לאחר יום המכירה תתואם אחורה.

דוגמא נוספת להבדל בין חוק מיסוי מקרקעין לבין הפקודה בנוגע לחישוב הרווח/ שבח היא שבחוק מיסוי מקרקעין הוצאות תיווך מוגבלות ל-2% בעוד שבפקודה אין מגבלה על הוצאה.

פטור לדירת מגורים מזכה

על מנת לקבל את הפטור ממס שבח ישנם 2 תנאים שצריכים להתקיים:

- 1) דירת מגורים
- 2) דירת מגורים מזכה
- 3) מכירת כל הזכויות בדירה
- 4) התקיימות אחת מעילות הפטור

דירת מגורים:

דירת מגורים מוגדרת בסעיף 1 כדירה או חלק מדירה שבנייתה הסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד והיא משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה למעט דירה שמהווה מלאי עסקי. חשוב לציין שבית אחד שמשמש למגורים יכול להיחשב כמספר דירות מגורים לעניין חוק מיסוי מקרקעין לדוגמא: אם בבית מגורים פרטי קיימות 3 קומות ולכל אחת מהקומות ניתן להיכנס בכניסה נפרדת ולכל אחת מהקומות יש את המתקנים שדרושים למגורים כגון מטבח שירותים מקלחת כל אחד מהמפלסים הללו עשוי להיחשב לדירת מגורים בפני עצמה. כך היה בפס"ד אשקלמה.

בפס"ד רפואה נקבע שהתחייבות המוכר כלפי הקונה בהסכם המכירה להביא להפרדת חלק מהדירה משאר החלקים שלה ולהביא אותה למצב שבו היא תהווה דירת מגורים לכל דבר הוא מספק כדי להגדיר אותה כדירת מגורים בפני עצמה ולאפשר למוכר למכור אותה בפטור ממס שבח.

פיצול אופקי:

לעיתים דירת מגורים בטיה בשטח מקרקעין שהוא מאוד גדול. לדוגמא נניח דירת מגורים של 120 מטר שבעיה על קרקע של 3 דונם. במקרה כזה נקבע בפסיקה שיש לבצע פיצול אופקי (פיצול פיזי) בין חלק המקרקעין שמהווה דירת מגורים ועל כן המכירה שלו יכולה להיות זכאית לפטור לבין יתרת המקרקעין שהיא לא דירת מגורים ושאינה זכאית לפטור.

בפס"ד נסל- נקבע שפיצול אופקי ייעשה רק באותם מקרים מובהקים שבהם שטח המקרקעין עולה בצורה מאוד משמעותית על השטח שאותו נראה לראות לפי בחינה אובייקטיבית כשטח שמשמש באופן סביר ורגיל לצרכי מגורים לרבות שימושים שנלווים חמגורים. השטח שייחשב כדירת מגורים כנקודת מוצא הוא דונם אחד כלומר בפסיקה עד היום בימ"ש לא אישר למנהל מיסוי מקרקעין לבצע פיצול אופקי במצב שבו שטח דירת המגורים בתוספת השטח שמסביבה הוא קטן מדונם אחד. בעניין נסל בימ"ש הדגיש שהשטח שמשמש להנעה סבירה מדירת המגורים ואשר ייחשב כחלק מדירת המגורים הוא גדול יותר האיזור כפרי וקטן יותר בעיר.

הערה: גם חלק מדירה נחשב כדירת מגורים, כלומר אם יש לי 40% מהזכויות בדירה מסוימת הרי שלפי הגדרת דירת מגורים אני נחשב כמי שיש לו דירה.

רשות המיסים קבעה שרואים דירה כדירה שנסתיימה כאשר נישום קיבל טופס 4 כלומר קיבל אישור על חיבור מים וחשמל לדירה. יחד עם זאת, רשות המיסים הקלה והיא מוכנה לראות בדירה כדירת

מגורים גם אם אין טופס 4 אבל הבנה הסתיימה מכל הבחינות ובדירה מצויים כל המתקנים החיוניים למגורים.

בפס"ד ניסנוב בימ"ש קבע שדירה שלא הותקנו בה מוני מים וחשמל נחשבת כדירה שלא הושלמה ועל כן זו אינה דירת מגורים.

"והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד" – מטרתו של התנאי הזה היא להבטיח שהפטור במכירת דירת מגורים ינתן ליחידים ולא לחברות.

ההגדרה ממשיכה ואומרת "משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה" - בפס"ד כורש נקבע שהמבחן לשאלה האם הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה הוא מבחן אובייקטיבי כלומר האם מבחינה פיזית קיימים בדירה כל המתקנים שדרושים לה כדי שתשמש כדירת מגורים (שירותים, מטבח, מקלחת, חשמל ומים).

"למעט דירה שמהווה מלאי עסקי" – מטרת התנאי הזה היא להדגיש שגם אצל קבלן בניין יכולה להיות לו דירת מגורים פרטית ומנתקת מהעסק שלו ואם הוא ימכור אותה הוא יכול להיות זכאי לפטור ממס שבח.

דירת מגורים מזכה סעיף 49 (א)
מטרתו של התנאי היא שלא ינתן פטור ממס לדירות מגורים שלא שימשו בפועל למגורים.

לפי סעיף 49 (א) לחוק דירת מגורים מזכה היא דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות הבאות:

- 1) במשך 4 שנים רצופות שקדמו למכירה שלה.
- 2) הדירה שימשה בעיקרה למגורים ל 80% מהתקופה שעבורה מחושב השבח כאשר תחילת התקופה לא תהיה לפני 1.1.1998

"בעיקרה למגורים" – עמדת רשות המיסים היא שדי בכך שיותר מ 50% משטח הדירה ישמש למגורים בכדי שהדירה תיחשב כדירת מגורים.

"שימשה למגורים" – הכוונה היא שהדירה לא חייבת לשמש למגורים של הבעלים אלא די שהיא מושכרת למגורים לשוכר. כמו כן גם בתקופות שבהן הדירה עמדה ריקה ולא נעשה בה שימוש כלשהו, הדירה נחשבת כדירה ששימשה למגורים. בעוסף אם הדירה שימשה לצרכי דת או לפעוטון, גם השימושים האלה נחשבים לשימושים למגורים.

מכירת כל הזכויות בדירה - סעיף 49 א' (א)

המוכר חייב למכור את כל הזכויות שיש לו בדירה והוא לא רשאי להשאיר למי מבין חברי התא המשפחתי שלו זכויות כלשהן בדירה וזאת היות שלפי סעיף 49 (ב) רואים בני זוג למעט בני זוג שגרים דרך קבע בנפרד וכן את ילדיהם בקטנים למעט ילדים קטנים נשואים כמוכר אחד. במילים אחרות אין חשיבות אם את דירת המגורים מוכר בפועל האבא או מוכרים ילדיו הקטנים שהדירה נרשמה בזמן על שמם היות שכאשר הוא או הם מוכרים את הדירה רואים כל אחד מהם כאילו ביצע מכירה.

בפס"ד דינה מור - מדובר במקרה שבו הבעל מכר דירת מגורים שהיתה בבעלותו לפני הנישואין וכאשר בני הזוג התחתנו נחתם ביניהם הסכם ממון שלפיו דירת המגורים שהיתה לאישה מלפני

הנישואים תישאר בבעלותה. נשאלה השאלה האם כאשר האישה מוכרת את דירת המגורים שלה לאחר הנישואין היא צריכה להמתין 4 שנים ממועד המכירה של הבעל? (כי מילולית לפי סעיף 49 (ב) רואים העל ואישה כמוכר אחד ואז צריך לקחת בחשבון את המכירה של הבעל יחד עם הדירה של האישה). בימ"ש קבע שהאישה זכאית למכור את הדירה שלה מבלי להמתין 4 שנים וזאת משום שבני הזוג מהווים תא משפחתי רק מרגע הנישואין.

פס"ד אן מארי עברי – הנסיבות היו דומות לפס"ד דינה מור אלא שהבעל מכר את דירת המגורים לאחר הנישואין. בימ"ש קבע שמאחר שמרגע הנישואין רואים את בני הזוג כמוכר אחד, מכירה ע"י הבעל נחשבת כאילו נעשתה גם ע"י האישה והתוצאה היא שעל האישה יהא להמתין 4 שנים עד למכירה שלה.

התקיימות אחת מעילות הפטור

א) עילת פטור ראשונה- מכירה פעם ב 4 שנים (סעיף 49 ב) – לא משנה כמה דירות יש לאותו אדם אם הוא יקפיד למכור דירות מגורים בפער של לפחות 4 שנים בין דירה לדירה הוא יזכה בפטור ממס.

גם מכירה בפטור חלקי נחשבת כמכירה בפטור ויהיה צורך להמתין 4 שנים מהמכירה בפטור חלקי ועד למכירה הבאה אם רוצים לעשות שימוש בפטור הזה.
פטור חלקי- הכוונה היא בעיקר למצב שבו בדירת המגורים קיימות זכויות בניה נוספות לא מטעלות שלגביהן לא רואים אותן כחלק מדירת המגורים ולכן כאשר תימכר דירת המגורים כולל זכויות הבניה הנספחות רק חלק מהמכירה יהיה פטור ממס והכל זאת לעניין סעיף 49 (ב) (ו) יראו את המכירה הזו כמכירה בפטור שממנה צריך להמתין 4 שנים. יחד עם זאת, יש מכירות מסויימות שלא ייחשבו כמכירה בפטור ממס לעניין סעיף 49(ב) ולגביהן לא יהיה צורך להמתין 4 שנים מרגע שנעשו. ביו המקרים האלה:

1) מתנה פטורה לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (מתנה לקרוב) בתנאי שהמתנה ניתנה לילד או לבן זוג של נתן המתנה.

2) מכירה פטורה לפי סעיף 49 ב' (5) שעוסק בפטור ממס לדירה שהתקבלה בירושה:
דוגמא: ב 1.1.08 האב רכש דירת מגורים א' וכן דירת מגורים ב'. ב 1.1.2009 האב נתן את דירה א' מתנה לבן. ב 1.1.10 האב מכר את דירה ב'. ב 1.1.09 התקבל פטור לפי סעיף 62 (העביר במתנה) כעת, האב מוכר את דירה ב' האם יהיה זכאי לפטור? האם האב יוכל למכור את דירת מגורים ב' בפטור ממס שבח שכן סעיף 49 ב' (ו) קובע שלא רואים מכירה קודמת בפטור לפי סעיף 62 לבן כמכירה קודמת שמחייבת המתנה של 4 שנים?



ב) מכירת דירת מגורים יחידה פעם ב- 18 חודשים סעיף 49 (ב2) על מנת לקבל את הפטור ישנם 3 תנאים מצטברים שצריכים להתקיים:

- 11 דירת המגורים הנמכרת היא דירת המגורים היחידה של המוכר בישראל ובאיזור, בא סעיף 49 ג' ומקל:
- הוא קובע שיראו את המוכר כמי שיש לו דירת מגורים אחת גם אם יש לו דירת מגורים נוספת והזכויות שלו בדירצ המגורים הנספחת הם פחות מ 25%.
 - מקרה שבו דירת המגורים הנספחת נרכשה בתקופה של עד 18 חוד' שלפני מכירת דירת המגורים הישנה.
 - דירת המגורים הנספחת מושכרת לדיירות מוגנת לפני 1.1.97.
- סעיף 49 ד' - לפי הסעיף יראו מוכר כמי שיש לו דירת מגורים נוספת למרות שפורמלית יש לו רק דירת מגורים אחת אם בחברה שהוא מחזיק בשיעור של 25% או יותר קיימת דירת מגורים שמשמשת למגורים.
- 12 המוכר לא מכר דירת מגורים אחרת בפטור לפי פסקה זו ב 18 החודשים שלפני המכירה הנכחית. נדרש שהמוכר לא ישתמש בפטור מס לפי סעיף 49 ב' (2) ב 18 החודשים האחרונים שלפני המכירה הנכחית. אם המוכר השתמש בפטור אחר ממס ב-18 החודשים האחרונים שלפני המכירה כגון השתמש בפטור של פעם ב 4 שנים, אין בעיה והוא עומד בתנאי הזה.
- 13 ב 4 השנים שלפני המכירה לא היו למוכר יותר מדירת מגורים אחת בו זמנית.
- 14 א) מכירת דירת ירושה סעיף 49 ב' (5) - הפטור במקרה זה הוא חילופי ועצמאי במובן זה שמכירת דירת ירושה לא מונעת ממני למכור לאחר מכן דירת מגורים לפי פטור של פעם ב 4 שנים היות שכפי שראינו, סעיף 49 ב' (1) קובע שמתעלמים ממכירה של דירת ירושה. כמו כן סעיף 49 ב' (2) דיבר על כך שיש להקפיד שלא נמכרה דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49 ב' (2) בלבד והרי המכירה במקרה הזה היא מכוח סעיף 49 ב' (5) ולא 49 ב' (2). התנאים לקבלת פטור במכירת דירת ירושה (מצטבר):
- 1) דירה שהתקבלה בירושה
 - 2) המוכר הוא בן זוגו של המוריש או צאצא של המוריש או בן זוגו של צאצא של המוריש
 - 3) לפני פטירתו היתה למוריש דירת מגורים אחת בלבד
 - 4) אילו המוריש היה בחיים והוא היה מוכר את הדירה היום הוא היה פטור ממס מכוח סעיף פטור כלשהו כגון פטור ב 4 שנים וכיוצא ב.
- 15 ד) מכירת שתי דירות מגורים ורכישת דירת מגורים יקרה (סעיף 49 ה)
- 1) המוכר הוא תושב ישראל – אז העילה היחידה שבה נדרש שהמוכר יהיה תושב ישראל.
 - 2) הוא מוכר דירת מגורים מזכה
 - 3) ב 12 החוד' שלפני מכירת הדירה הוא מכר דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי פרק הפטור בחוק מיסוי מקרקעין.
 - 4) שווי הדירה הראשונה שנמכרה + שווי הדירה השניה שנמכרה אינו עולה על כ 1,900,000 ש"ח. במקרה שבו שווי 2 הדירות ביחד עולה על סכום זה אבל הוא קטן מכ- 3,100,000 ש"ח, יינתן בגין הדירה השניה פטור רק על ההפרש שבין 1,900,000 לבין שווי הדירה הראשונה. לדוגמא: אם שווי הדירה הראשונה שנמכרה היה 1,300,000 ש"ח על הדירה השניה יינתן פטור רק בגין 600,000 (השלמה ל 1,900,000).
- 16 ה) המוכר רכש ב 12 החוד' שלאחר מכירת הדירה השניה או ב 12 החוד' שלפני מכירת הדירה השניה דירה אחרת בשווי של לפחות 75% מהשווי של 2 הדירות שהוא מכר.

11 הפטור לפי סעיף 49 (ה) יינתן רק פעם בחיים.

סיוג ביחס לדירת מגורים שהתקבלה במתנה סעיף 49'

סעיף 49' קובע שמי שקיבל דירת מגורים במתנה לא יוכל למכור אותה מיידית בפטור ממס אלא הוא יצטרך להמתין תקופת ציטון מסויימת.

סעיף 49' (גאז) קובע שגם מי שקיבל 50% או יותר מהכספים שבהם נקנתה הדירה, יראו אותו כמי שקיבל את הדירה במתנה. תחילת תקופת הציטון מתחילה ביום שבו נסתיימה בנייתה של הדירה.

סעיף 49' (ב) קובע שאם מקבל המתנה הוא קטין, תקופת הציטון תתחיל להיספר רק מהיום שבו מלאו לו 18 שנה.

מקבל המתנה לא גר בדירה	מקבל המתנה גר בדירה	מתנה מהורה לילד
3 שנים	אם הילד נשוי 1 שנה אם לא נשוי - שנתיים	
4 שנים	3 שנים	מתנה שלא מהורה לילד

פטורים נוספים ממס שבח:

חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה) קובע 2 סוגים של פטורים שהם נוספים על הפטורים שעליהם דיברנו:

11 סעיף 6 להוראת השעה קובע שיחיד רשאי למכור בתקופה שמיום 1.1.2011 ועד 31.12.2012 את כל הזכויות שיש לו בדירת מגורים מזכה ולקבל פטור ממס לפי הוראת השעה זאת בתנאי ששווי הדירה הנמכרת אינו עולה על 2,200,000 ש"ח. אם שווי הדירה עולה על סכום זה, יינתן פטור יחסי באופן שהחלק היחסי של שווי הדירה שעולה על התיקרה יתחייב במס. הפטור חל בנוסף לפטורים הרגילים שעליהם למדען ולא פוגע בהם. החל מיום 1.1.2013 ביחס למכירות לפי סעיף 49' ב' (ז) לחוק מיסוי מקרקעין כן יקחו בחשבון את העובדה שנעשתה מכירה קודמת לפי הוראת השעה באופן שהמוכר יצטרך להמתין 4 שנים מיום שביצע מכירה לפי הוראת השעה ועד היום שבו הוא יהיה רשאי למכור דירת מגורים אחרת לפי עילת פטור של מכירה פעם ב 4 שנים. הפטור לפי הוראת השעה לא יחול אם המוכר קיבל את דירת המגורים במתנה מיום 1.11.2010 ואילך וכן אם מכירת דירת המגורים לפי הוראת השעה היא מכירה לקרוב.

12 סעיף 6 א' להוראת השעה מאפשר למוכר של דירת מגורים שהיא לא דירת מגורים מזכה למכור אותה בפטור ממס שבח (לדוגמא – דירה שמשמשת כמשרד) וזאת בתנאים הבאים:

- ❖ המכירה נעשתה מיום 1.8.2011 עד 30.6.2013
- ❖ שווי דירת המגורים הנמכרת אינו עולה על 2,200,000 ש"ח ואם הוא עולה על סכום זה אז יינתן פטור יחסי.
- ❖ דירת המגורים לא התקבלה במתנה מיום 5.6.2011 ואילך.
- ❖ דירת המגורים לא נמכרת לקרוב.

מס רכישה

מס רכישה הוא מס שמשלם מי שרוכש מקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין.
כשמדובר על נכסים שהם לא דירת מגורים שיעור מס הרכישה הוא 5% משווי הנכס.
כשמדובר ברכישה של מניה באיגוד מקרקעין שיעור מס הרכישה יהיה 5% משווי המקרקעין שבידי איגוד המקרקעין ולא 5% משווי המניה.

לגבי המבחן: אורך המבחן יהיה 3 שעות

❖ מע"מ 50 נק'

❖ מיסוי מקרקעין 50 נק':

בחלק זה יהיו 3 שאלות:

צריך לתת תשומת לב, התרגילים יהיה כמו מהחוברת תרגילים.

יהיה חלק משאלות בצורה חישובית – כלומר חישוב הפטור

וחלק מילולית.

כל החומר שנלמד בכיתה הוא החומר המחייב למבחן.

הבונס- מי שהשתתף בכל המפגשים יקבל 4 נקודות בונס.

במבחן יהיה לט א כל החקיקה הרלוונטית. ידאגו להעלות לאתר הקורס בימים הקרובים את כל החקיקה שנצטרך למבחן.