



## עדכוני חקיקה והוראת ביצוע חדשה בדיני מיסוי מקרקעין

במידה ויש לך שאלות הנוגעות לנושאים הנידונים במסמך זה, אנא צור/צרי קשר עם עורכי הדין הרשומים מטה או עם איש הקשר שלך במשרד

### מאיר אקוניס

טל. 03 610 3186  
 פקס. 03 610 3753  
[makunis@meitar.com](mailto:makunis@meitar.com)

### שאל גרוסמן

טל. 03 610 3199  
 פקס. 03 610 3878  
[sgrossman@meitar.com](mailto:sgrossman@meitar.com)

לקוחות יקרים,

בתקופה האחרונה נכנסו לתוקף מספר שינויים בחקיקת מיסוי מקרקעין. שינויים אלה נעשו, הן במסגרת תיקונים ישירים לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), והן במסגרת קביעת הוראת שעה לחוק מיסוי מקרקעין שנועדה להגדיל את היצע דירות המגורים). כמו כן, ביום 15.2.2011 התפרסמה הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011 לעניין הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה. ברצוננו להביא לידיעתכם את עיקרי שינויי החקיקה והוראת הביצוע האמורים.

### א. תיקוני חקיקה בחוק מיסוי מקרקעין

#### (1) תיקון מספר 67 לחוק מיסוי מקרקעין – הרחבת הפטור ממס במסגרת עסקאות פינני - בינוי

1. פרק חמישי-4 לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר את אופן מיסויין של עסקאות פינני-בינוי. סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין מעניק פטור ממס למוכר יחידת מגורים לזים עסקת הפינני-בינוי, כאשר התמורה למכירה הינה זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית.

2. הפטור האמור, מותנה בכך ששווי הזכות ביחידת המגורים החלופית והתמורה הכספית הנוספת אינן עולות על "תקרת השווי" הקבועה בסעיף, אשר עובר לתיקון עמדה על הגבוהה מבין:

2.1. 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שוויין של זכויות בניה נוספות ביחידת המגורים הנמכרת.

2.2. שווי דירת מגורים באותו מתחם ששטחה הינו 120 מ"ר.

3. במסגרת תיקון מספר 67 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 26.12.2010 (להלן: "תיקון 67"), הורחבה ההגדרה ל"תקרת הפטור" באמצעות הוספת חלופה נוספת לקביעת תקרת השווי בעסקאות פינני-בינוי (בנוסף לשתי החלופות האמורות). בהתאם לתיקון 67, גם במקרה בו שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית והתמורה הכספית הנוספת אינם עולים על שווי דירת מגורים באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר, אזי המכירה תינה מהפטור הקבוע בסעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין.

4. בנוסף, תיקון 67 קבע פטור נוסף ממס, כאשר מכירת הזכויות ביחידת המגורים במתחם הינה בתמורה למזומן בלבד, ובלבד כאשר כספי התמורה, כולם או מקצתם, שימשו, במהלך השנה שקדמה או עקבה למכירה, לרכישת זכות למגורים בבית אבות עבור מוכר הזכות או בן זוגו. תנאי לתחולת הפטור האמור הוא, כי במועד המכירה מלאו למוכר, או לבן זוגו עברו נרכשה הזכות למגורים בבית אבות, 60 שנה או שהמוכר או בן זוגו נזקקים לשירותי סיעוד.

5. תחולה – תחולת הרחבת הפטור האמורה בסעיף 3 הינה מיום 26.12.2010, ותחולת הפטור האמור בסעיף 4 הינה מיום 1.1.2010.

#### (2) תיקון מס' 68 לחוק מיסוי מקרקעין – דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38

6. פרק חמישי-5 לחוק מיסוי מקרקעין מעניק פטור ממס במכירת זכות במקרקעין, שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38).

7. תיקון מספר 68 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 26.12.2010 (להלן: "תיקון 68"), קובע, כי כאשר מכירת הזכות הינה מותנית בהתקיימותו של תנאי מתלה, או כאשר המכירה הינה מכירת אופציה לרכישת זכות

במקרקעין, יום המכירה יקבע על פי המוקדם מבין החלופות הבאות:

7.1. מועד התקיימות התנאי המתלה או מועד מימוש האופציה.

7.2. המועד בו החלו שירותי הבנייה על פי תוכנית החיזוק של תמ"א 38.

8. התיקון האמור מהווה דחייה של "יום המכירה" לעניין חישוב מס השבח ביחס לדין הקיים עובר לתיקון 68, אשר לפיו, "יום המכירה" נקבע בהתאם ליום התגבשות ההסכמה החוזית, גם אם ביצועה היה מותלה. ככל דחיית אירוע מס, מהווה התיקון האמור למעשה הטבת מס.

9. תחולה – תחולת תיקון 68 הינה על מכירת זכויות במקרקעין שנעשו מיום 18.5.2005 ועד ליום 31.12.2006.

### (3) תיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין – מיסוי קבוצות רכישה

10. בשנים האחרונות, התארגנויות של קבוצות רכישה לרכישת קרקע ולבנייה משותפת עליה הפכו לתופעה רווחת בשוק הנדל"ן הישראלי. כפי שפורט במזכר הלקוחות הקודם, מיום 17.1.2010, במסגרת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (אשר עבר במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה) התשע"א – 2011) תוקן חוק מיסוי מקרקעין, באופן בו השווה שיעור מס הרכישה בעת רכישה נכס באמצעות קבוצת רכישה לשיעור המס שהיה חל על הרוכשים במסגרת קבוצת הרכישה לו רכשו נכס מוגמר.

### (4) מס שבח היסטורי

11. סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין קובע את שיעור המס המוטל על השבח הריאלי הנצמח במכירת זכות במקרקעין.

12. סעיף 48א(ד)(1) קובע שיעור מס שבח מופחת של 12% לגבי נכסים, שיום הרכישה שלהם הינו במהלך שנות המס 1948-1960, כאשר משנת 1949 ועד שנת 1960, מתווסף לשיעור המס המופחת שיעור של 1% לכל שנת מס.

13. בשנת 2008, במסגרת תיקון מספר 60 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 18.2.2008, נקבע, כי החל משנת המס 2011, באשר למכירות זכות במקרקעין על ידי יחיד<sup>1</sup> וכל מי שאינו חברה, כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, בהן יום הרכישה הינו במהלך שנות המס 1948-1960, שיעורי מס השבח יהיו כדלקמן:

שנה	שיעור מקורי	2011	2012	2013	2014	2015
1948	12%	13%	14%	16%	18%	20%
1949	13%	14%	15%	17%	19%	20%
1950	14%	15%	16%	18%	20%	20%
1951	15%	16%	17%	19%	20%	20%
1952	16%	17%	18%	20%	20%	20%
1953	17%	18%	19%	20%	20%	20%
1954	18%	19%	20%	20%	20%	20%
1955	19%	20%	20%	20%	20%	20%
1956-1960	20%	20%	20%	20%	20%	20%

14. לעניין זה נציין, כי במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 24.3.2002, ותיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 22.4.2005, עודכנו שיעורי המס ההיסטורי גם לגבי מכירת זכות במקרקעין על ידי חברה ואו יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק חברה, באופן שמשנת 2005, יתווסף שיעור של 1% לכל שנת מס, עד לתקרת מס החברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), כמפורט להלן<sup>2</sup>:

שנה	שיעור מקורי	2011	2012	2013	2014	2015	2016 ואילך
1948	12%	19%	20%	21%	21%	20%	18%
1949	13%	20%	21%	22%	21%	20%	18%
1950	14%	21%	22%	22%	21%	20%	18%
1951	15%	22%	23%	22%	21%	20%	18%
1952	16%	23%	23%	22%	21%	20%	18%
1953	17%	24%	23%	22%	21%	20%	18%
1954	18%	24%	23%	22%	21%	20%	18%
1955	19%	24%	23%	22%	21%	20%	18%

18%	20%	21%	22%	23%	24%	20%	1956
18%	20%	21%	22%	23%	24%	21%	1957
18%	20%	21%	22%	23%	24%	22%	1958
18%	20%	21%	22%	23%	24%	23%	1959
18%	20%	21%	22%	23%	24%	24%	1960

<sup>1</sup> להוציא מכירת זכות במקרקעין על ידי יחיד שנתקבלה בידיו בפירוק חברה, הממוסה בהתאם לשיעורי המס של חברה, כמפורט להלן.

<sup>2</sup> השיעורים המפורטים להלן כפופים לעדכון שיעור מס החברות במסגרת הפקודה.

### **ב. חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011**

15. בשנים האחרונות ניתן להבחין בישראל בעליה משמעותית במחירי הדירות אשר אחד הגורמים לה היו מחסור בהיצע הדירות, במיוחד באזורים המאופיינים בביקוש גבוה. כחלק ממאמציה של ממשלת ישראל להביא להפחתת מחירי דירות המגורים בטווח הקצר, החליטה הממשלה לעגן בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011 (להלן: "הוראת השעה") מספר צעדים, אשר מטרתם הינה להביא להגדלת היצע דירות המגורים.

#### **(1) הקטנת המגמה של רכישת דירות להשקעה**

16. אחד הגורמים שהביא להקטנת היצע דירות המגורים למכירה בשנים האחרונות, הינו מגמת רכישת דירות המגורים למטרות השקעה, מגמה אשר הגיעה לסך של 30% מסך העסקאות בשוק דירות המגורים בשנת 2009.<sup>3</sup>

17. תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 קובעת, כי ככלל רכישת זכות במקרקעין חייבת במס רכישה בשיעור של 5% משווייה.

18. במטרה ליצור תמריץ, אשר יוזיל את מחירי הדירות לרוכשים דירת מגורים בלבד, קבעה הוראת השעה שתי הוראות שונות, שמטרתן הינה מחד - להקטין את הכדאיות הכלכלית ברכישת דירות להשקעה, ומאידך - להקל את נטל המס על המבקשים לרכוש דירה למטרות מגורים:

18.1. **העלאת שיעורי מס הרכישה לגבי רכישת דירה שאינה דירת מגורים יחידה** - במטרה לצמצם את מגמת רכישת הדירות להשקעה, הוחלט להעלות את שיעור מס הרכישה לגבי רכישת דירה שאינה דירת מגורים יחידה. שיעור מס הרכישה המוגדל יהיה כדלהלן:

שיעור מס הרכישה המוגדל	חלק השווי
5%	0-1,000,000
6%	1,000,001-3,000,000
7%	מעל 3,000,000

18.2. **הפחתת שיעורי מס הרכישה לגבי רכישת דירת מגורים יחידה** - על מנת להקל על המבקשים לרכוש דירה למטרות מגורים, הוחלט להפחית את נטל המס המוטל על רכישת דירת מגורים יחידה. שיעור מס הרכישה המופחת לגבי דירת מגורים ראשונה יהיה כדלהלן:

שיעור מס הרכישה המוגדל	חלק השווי
פטור	0-1,350,000
3.5%	1,350,001-1,601,210
5%	מעל 1,601,210

19. **תחולה** - תחולת שיעורי מס הרכישה המיוחדים הינה מיום 21.2.2010 ועד ליום 31.12.2012.

<sup>3</sup> סעיף 2 להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011.

**20.** סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי מס השבח לגבי מקרקעין, שנרכשו בתקופה שבין 1.4.1961 לבין 6.11.2001, יחושב באופן לינארי, כך שעל השבח הריאלי שנוצר עד ליום 6.11.2001 יוטל מס בשיעור המס השולי של היחיד על פי סעיף 121 לפקודה ועד ליום מכירת המקרקעין יוטל מס בשיעור אחיד של 20% בלבד.

**21.** במטרה לעודד את מכירת הקרקעות המיועדות לבנייה למגורים, קובעת הוראת השעה, כי בהתקיים מספר תנאים, אשר יפורטו להלן, לא תחול הוראת סעיף 48א(ב1) כאמור ויחולו הוראות סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעות כי על מלוא השבח הריאלי יחול מס בשיעור אחיד של 20% בלבד.

**22.** התנאים להחלת הוראת השעה הינם כדלהלן:

**22.1.** יום הרכישה של הזכות במקרקעין הינו בין 1.4.1961 לבין 6.11.2001.

**22.2.** יום המכירה של הזכות במקרקעין הינו בין 15.11.2010 לבין 31.12.2011.

**22.3.** המכירה הינה מכירת זכות במקרקעין, שקיימת לגביה תכנית בנייה כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, המאפשרת בניית 8 דירות לפחות על הקרקע הנמכרת.

**22.4.** בנייתן של 80% לפחות מהדירות המיועדות למגורים הסתיימה בתוך שלוש שנים מיום המכירה. כיוון שבמועד מכירת הזכות במקרקעין, טרם ניתן לוודא את התקיימותן של תנאי זה, רשאי מוכר הזכות לבחור בין שתי החלופות הבאות:

**22.4.1.** תשלום מס השבח המלא, כפי שהיה עליו לשלם עובר להוראת השעה, וקבלת החזר מס בגובה ההפרש בעת התקיימות התנאי האמור.

**22.4.2.** תשלום מס השבח בשיעור המוטב על פי הוראת השעה (קרי מס בשיעור של 20% בלבד על מלוא השבח הריאלי), ומתן ערובה להנחת דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין בגובה יתרת מס השבח שיהיה עליו לשלם במידה והתנאי האמור לא יתקיים.

**23.** במטרה להימנע ממתן כפל הטבת מס, הוראת השעה מחריגה מכירת קרקעות, אשר נהנית מפטור ממס, מלא או חלקי, או אשר נהנות משיעור מס מופחת. כמו כן, אין הטבת המס חלה במכירה בין קרובים<sup>4</sup> או מכירה ללא תמורה.

<sup>4</sup>לעניין זה, "קרוב" הינו (1) בן זוג; (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה; (3) אח או אחות ובני-זוגם; (4) איגוד שהוא בשליטתו.

### **(3) פטור במכירת דירת מגורים מזכה<sup>5</sup>**

**24.** הוראות פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין קובעות, בין היתר, כי גם אם בידי מוכר הדירה מספר דירות מגורים, ניתן למכור דירת מגורים מזכה בפטור ממס, אולם רק אחת לארבע שנים. כפועל יוצא, לעיתים קרובות מתעכבים בעלי הדירות במכירתן משיקולי מיסוי.

**25.** במטרה לנטרל את שיקולי המס האמורים, לעודד את בעלי הדירות למכור את הדירות שבבעלותם, ובכך להגדיל את היצע הדירות, קובעת הוראת השעה פטור מיוחד ממס שבח במכירת שתי דירות מגורים מזכות נוספות בתקופה שבין 1.1.2011 ועד 31.12.2012 (להלן: "**התקופה הקובעת**"), וזאת **בנוסף** לפטור הקבוע בהוראות פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין.

**26.** הפטור ממס השבח יינתן באופן הבא:

**26.1.** מכירת דירת מגורים מזכה עד לסכום של 2,200,000 ש"ח (להלן: "**סכום התקרה**") – פטור מלא ממס.

**26.2.** שווי מכירה גבוה מסכום התקרה – המוכר חייב במס על הסכום העולה על סכום התקרה. המס בו חייב המוכר יחושב על ידי הכפלת סכום המס בו היה חייב מוכר הדירה אלמלא הפטור הניתן במסגרת הוראת השעה, במנה המתקבלת על ידי חלוקת ההפרש בין שווי המכירה לבין סכום התקרה לבין שווי המכירה.

**27.** יודגש, כי בהתאם ללשון הוראת השעה, הפטור הניתן במסגרתה הינו נוסף לפטור הקבוע בהוראות פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין (מכירה כל ארבע שנים), רק בנוגע למכירות לפי פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין שנעשו **במהלך התקופה הקובעת**. היינו, אדם, אשר מכר במהלך התקופה הקובעת דירת מגורים מזכה בהסתמך על הפטור הקבוע בהוראת השעה, ויבקש למכור דירת מגורים נוספת לאחר התקופה הקובעת, מכירת דירת המגורים המזכה במסגרת הוראת השעה כאמור **תובא במניין ארבע השנים** לעניין הפטור לפי פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין. לאור זאת, יש

לשקול היטב את סדר ניצול הפטורים האמורים, בשים לב לשווי המכירה של הזכויות ומועדי העסקה בתקופת הוראת השעה ולאחריה.

**28.** הפטור האמור לא יינתן במידה והמוכר קיבל את דירת המגורים המזכה ללא תמורה בתקופה שבין ה- 1.11.2010 ועד ה- 31.12.2012, וכן כאשר המכירה מהווה מכירה לקרוב<sup>6</sup>.

<sup>5</sup>לעניין זה, "דירת מגורים מזכה" הינה דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

<sup>6</sup>כהגדרת מונח זה בהערת שוליים 4 לעיל.

### **ג. הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 4/2011- חישוב מס שבח בדרך של פריסה**

**29.** סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי השבח על מכירת זכות במקרקעין מהווה חלק מהכנסתו החייבת של אדם במס הכנסה, לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו בלבד, וכי המס מהווה מקדמה על חשבון מס הכנסה.

**30.** עוד קובע חוק מיסוי מקרקעין, בסעיף 48א(ה) לחוק, כי מוכר זכות במקרקעין רשאי לבקש פריסה של המס על השבח הריאלי, לתקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או לסך תקופת הבעלות בנכס, על פי התקופה הקצרה מבין השתיים. הפריסה מאפשרת למוכר לצלל שיעורי מס נמוכים ו/או נקודות זיכוי שלא נוצלו במהלך התקופה האמורה.

**31.** נוסחן של הוראות אלה, בעקבות תיקון במסגרת תיקון 42 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר התפרסם ברשומות ביום 21.1.1998 (להלן: "תיקון 42"), עולה בקנה אחד עם מנגנון פריסת המס על ריווח ההון הריאלי לפי בקשת הנישום, הקבוע בסעיף 91(ה) לפקודה. מטרתו של תיקון 42 הייתה להשוות, ככל הניתן ועוד בשלב המקדמות, את מס השבח שייקבע לתשלום, למס הסופי שיחול על הנישום כמס הכנסה, לאחר חישוב המס על כלל הכנסתו החייבת.

**32.** על אף האמור, עד היום לא תוקנה הוראת ביצוע מס שבח 12/89, שפורסמה עובר לתיקון 42 (על חוק מיסוי מקרקעין והפקודה קבעו שיטת פריסה שונה), ואשר קבעה, כי בקשה לפריסת מס השבח, שהוגשה לאחר תום שנת המס ולאחר קביעת השומה הסופית, תטופל אצל פקיד השומה ולא אצל פקיד מיסוי מקרקעין.

**33.** הוראת הביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011, מיום 15.02.2011, משנה את הוראת ביצוע מס שבח 12/89, וקובעת, כי כל בקשה לפריסת מס השבח, ובכלל זה בקשה שהוגשה לאחר תום שנת המס, תטופל לראשונה אצל מנהל מיסוי מקרקעין. זאת, לאור זהות הוראות הפריסה בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודה לאחר תיקון 42, ולאור תוצאת המס הזוהה או הקרובה למס הסופי שיחול על הנישום, גם אם הפריסה תתבקש לאחר תום שנת המס.

**34.** הוראת ביצוע זו תאפשר קבלת החזר מס במקרים בהם השבח הריאלי הסופי נקבע לאחר שנים רבות, בין היתר, לאחר דיונים בהשגה, ערר, דיונים בבית המשפט וכדומה, ולאחר ששומת מס ההכנסה התיישנה.

**35.** יצוין, כי במידה והמוכר מכר מספר זכויות במקרקעין באותה שנת מס, רשאי המוכר לבקש את פריסת מס השבח כאמור בנוגע לכל הזכויות הנמכרות או לחלקן.

**מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושא עיקרי תיקוני החקיקה והוראת הביצוע.**

**בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.**

מובהר כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו מתן חוות דעת ו/או יעוץ משפטי.

דרך אבא הלל 16, רמת-גן, 52506 טל. 6103100 פקס. 03 6103111 אתר.  
www.meitar.com

חיתר ליקוורניק גבע & לשם ברנדויין | עורכי דין