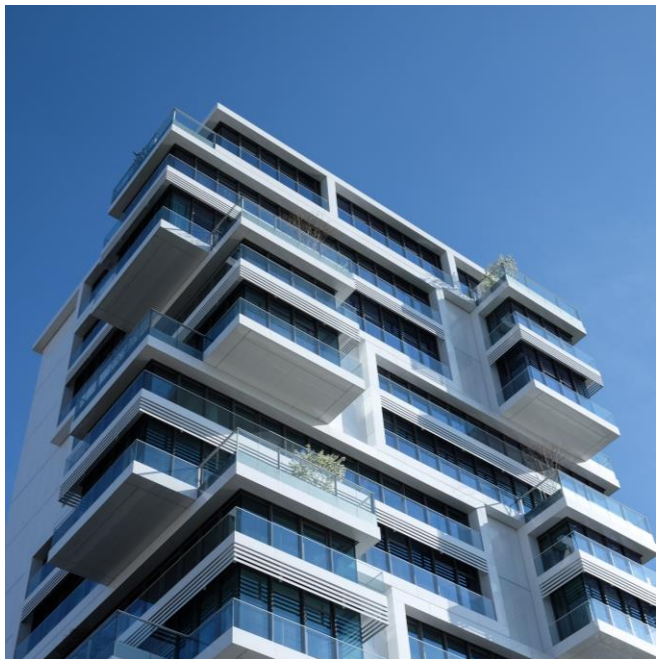




# עדכוני מיסוי בתחום המקרקעין וטיפים מעשיים

רו"ח יגאל מנשרוב, דירקטור  
פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel  
דצמבר 2020

# הקלות על שוק הנדל"ן לאור משבר הקורונה



1. לאור הקיפאון בשוק הנדל"ן הממשלה אישרה תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין, שמטרתו להקל על מוכרי דירות מגורים.

2. התיקון כלל הקלה במס רכישה והקלה על משפרי דירות.

# הקטנת מס רכישה על דירת מגורים שאינו דירתו היחידה של המוכר

## לאחר התיקון בתוקף החל מיום 29/7/2020:

0 ₪ עד 1,292,280 ₪ - 5%

1,292,280 ₪ עד 3,876,835 ₪ - 6%

3,876,835 ₪ עד 5,338,290 ₪ - 7%

5,338,290 ₪ עד 17,794,305 ₪ - 8%

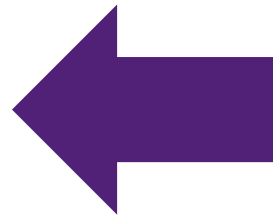
17,794,305 ₪ ומעלה - 10%

## עובר לתיקון (הוראת שעה שהייתה

## אמורה לפוג ביום 31/12/2020):

0 ₪ עד 5,340,425 ₪ - 8%

5,340,425 ₪ ומעלה - 10%



## הקלה על משפרי דיור לקבלת-פטור ממס שבח בגין דירה יחידה

➤ רכישת דירת מגורים חדשה, בנוסף לדירה הישנה שבבעלות המוכר.

➤ בקשה לפטור מס שבח בכפוף למכירת הדירה הקיימת בתוך 18 חודשים (תקופת התחייבות).



➤ אם תקופת ההתחייבות מסתיימת במסגרת התקופה בין 1/3/2020 לבין 1/10/2020 (התקופה הנוספת)



➤ התקופה הנוספת לא תובא במניין הזמנים לבחינת תקופת ההתחייבות!

## הקלה על משפרי דיור לקבלת - תשלום מס רכישה בגין דירה יחידה

➤ רכישת דירת מגורים חדשה, בנוסף לדירה הישנה שבבעלות המוכר.

➤ התחייבות למכירת הדירה הישנה בתוך 18 חודשים



➤ אם תקופת ההתחייבות מסתיימת במסגרת התקופה בין 1/3/2020 לבין 1/10/2020 (התקופה הנוספת)



➤ התקופה הנוספת לא תובא במניין הזמנים לבחינת תקופת ההתחייבות!

## תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011 ייעול תהליך הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה

- **כל** בקשה לפריסת השבח הריאלי שהוגשה עם הגשת הדוח השנתי לשנת המס בה נערכה עסקת השבח או לאחר הגשת הדוח השנתי תטופל על ידי **פקיד השומה**.
- גם בקשה ראשונה לפריסת שבח ריאלי, תטופל ע"י פקיד השומה ובלבד שהדוח השנתי לשנה בה נערכה העסקה הוגש לפקיד השומה.
- אין להפנות את הנישום למנהל מיסוי המקרקעין לביצוע חישוב השבח בדרך של פריסה.
- בקשה לפריסת שבח ריאלי שהוגשה למסמ"ק, במסגרת שומה עצמית, או כבקשה לתיקון השומה, כל עוד לא הוגש דוח שנתי למס הכנסה, תטופל אצל המסמ"ק, בכפוף לתקופת ההתיישנות לפי סעיף 85 לחוק.

# מה דין פחת והוצאות שלא נדרשו לצורכי מס הכנסה בעת מכירת הנכס? - ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV

- המשיבה היא חברה זרה שרכשה דירת מגורים בקיסריה אשר הושכרה על ידה.
- החברה הייתה חייבת בתשלום מס הכנסה בגין רווחיה מדמי השכירות, ממנו הייתה זכאית לקיזוז פחת בשיעור של 4% לשנה מיום קבלת החזקה בדירה.
- החברה לא דיווחה לרשויות המס על הכנסותיה החייבות במס הכנסה, וממילא לא קיזזה את הפחת האמור.
- החברה מכרה את הדירה ובמסגרת חישוב השבח ביקשה לא לנכות את הפחת משווי הרכישה במסגרת חישוב שהייתה זכאית לנכות כנגד הכנסתה.
- מנהל המיסוי דחה את החישוב שהוגש וקבע שומה אחרת תחתיו ובכלל זה קיזז משווי הרכישה את הפחת שהיה יכול לקזז המוכר מעלות הנכס.

# מה דין פחת והוצאות שלא נדרשו לצורכי מס הכנסה בעת מכירת הנכס? - ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV

התקבל

## החלטת ועדת הערער

ועדת הערער קיבלה את הערעור בעניין ניכוי הוצאות הפחת וקבעה כי אין לנכות את הוצאות הפחת שהיה ניתן לתבוע מאחר והוצאה כאמור לא נדרשה בפועל.

מנהל מיסוי מקרקעין הגיש ערעור על פסק הדין של ועדת הערר לבית המשפט העליון.

## החלטת בית המשפט העליון

ככלל, ניתן לנכות פחת והוצאות אחרות שלא נדרשו מהשבח.

אולם אין כך הדבר במקרה שבפועל לא דווחה כלל ההכנסה ובהתאם הערער התקבל.

**בפועל קבע בית המשפט קבע כי במקרים שבהם דווחה ההכנסה כחוק ולא נדרשה ההוצאה הנישום יהא רשאי לדרוש את אותם הוצאות שלא נדרשו בניכוי מהשבח.**



# מכירת דירת מעטפת כדירת מגורים מזכה - ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב.

- במכירת דירת מעטפת אשר הושלמה לדירת מגורים עוברת למכירה, כאשר היה ידוע למוכר כי רוכש הדירה אינו מעוניין בהשלמה זו, והיא אינה מהווה חלק מהממכר ביחסים שבין הצדדים.
- המערערים רוכשים שתי דירות האחת בקומה 15, והשנייה בקומה 16.
- במסגרת ההסכם בין העוררים לבין הקבלן, הוסכם כי העוררים יהיו רשאים לאחד את 2 הדירות לדירה אחת.
- בטרם הושלמו הדירות, ביקשו העוררים לאחד את הדירות ואף רכשו שטחים נוספים בבניין שיתווספו לדירה המאוחדת.
- לאחר מספר שנים, טרם הושלמו הדירות, נערך הסכם נוסף במסגרתו הונמך הממכר מדירת מגורים ל"דירה במצב מעטפת", ובהתאם זיכוי של 2.3 מיליון ₪.

# מכירת דירת מעטפת כדירת מגורים מזכה - ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב.

- המשיב- קבע כי משנרכש נכס שאינו דירת מגורים שבנייתה הושלמה ("דירת מעטפת") אין הנכס מהווה דירת מגורים לצורך קביעת מדרגות מס הרכישה.
- המערערים שיפצו את הדירה ומכרו אותה עם גמר השיפוץ בסכום של 45 מיליוני ₪ הרוכש לא התעניין בטיב השיפוץ והחל בהריסות סמוך לאחר רכישת הדירה.
- המערערים והרוכש הגישו דיווח משותף לרשות המיסים, בו הצהירו על מכירה ורכישה של "דירת מגורים" והרכוש שילם מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה לדירת מגורים.

## טענת המשיב:

- תכלית העסקה הייתה מכירת דירת מעטפת. השיפוץ נעשה רק לאחר שאותר הרוכש, נקבע הסכום, הקבלן רכש את אבזור הדירה לפי שיקול דעתו, מבלי לערב את העוררים שגם לא התעניינו, תמורת המכר לא התחשבה בשיפוץ ובאיכותו, וכיו"ב.
- "השיפוץ שנעשה הינו למראית עין בלבד ותכליות הייתה לשמש תפאורה לסרטון וידיאו שנעשה בדירה לצורך קבלת הפטור ממס."

# מכירת דירת מעטפת כדירת מגורים מזכה - ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב.

התקבל

## ועדת הערער:

- הערר נתקבל ונקבע כי הדירה הנמכרת נחשבת דירת מגורים מזכה, אין מדובר בעסקה מלאכותית, אלא בתכנון מס לגיטימי, ועל כן יכול פטור ממס שבח במכירתה.
- עצם העובדה שהעוררים ביצעו פעולה שמטרתה העיקרית הייתה לעמוד בתנאים המחמירים שנקבעו בפסיקה על-מנת לזכות בפטור מתשלום מס שבח, אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה" אלא הגשמת מטרת המחוקק במתן פטור ממס לדירת המגורים הפרטית שנועדה במקורה לשימוש אישי של המוכרים.
- גם אם כל מטרת השיפוץ הייתה למנוע חשש שאין המדובר ב"דירת מגורים" הרי שאין המדובר ב"תכנון מס שלילי" שכן כל מטרתה הייתה ליהנות מהפטור ממס שאליה התכוון המחוקק בהעניקו פטור ממס לדירת מגורים ולא ניסיון לנצל פרצה בחוק שאליה לא התכוון המחוקק.

## הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

## מכירת דירת מגורים כעסקה מסחרית- ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים

- המערער עוסק בתחום האחזקה של בתים פרטיים ודירות יוקרה, בעיקר לתושבי חוץ, שבמרבית ימות השנה, אינם מאוכלסים על ידי בעליהם.
- המערער רכש ביום בשנת 2007 בית פרטי בהרצליה, ובשנת 2008 מכר את מכר דירת מגוריו שבירושלים. בעת המכירה, עמדה ההלוואה המגובה במשכנתא.
- בתקופה שבין יולי 2008 עד ספטמבר 2010 ביצע המערער עבודות שיפוץ והשבחה בנכס באמצעות חברה שנמצאת בבעלות גיסו של המערער.
- הדירה נמכרה בשנת 2011 – בחלוף 5 שנים מיום רכישת הנכס.

# מכירת דירת מגורים כעסקה מסחרית- ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים – המשך...

## טענת המערער:

- המערער טען כי רכש את הנכס במטרה לעבור ולהתגורר באזור המרכז עם משפחתו ולא עמדה מאחורי רכישת הנכס שום כוונה עסקית, אולם נסיבות אישיות של המערער ואשתו מנעו לבסוף את מעברם לנכס.
- בין הנסיבות שצוינו, קשיים עסקיים, התלבטות של אשתו, קשיים משפחתיים וכו'.
- המערער אף טען כי ההיקף הכספי הגבוה בעסקת המכירה נובע ברובו מהעלייה התלולה במחירי הנדל"ן בשנים 2009-2010.
- כמו כן, הנכס הוחזק בידיו קרוב ל-5 שנים, פרק זמן שאינו קצר.

## טענת המשיב:

- המשיב טען כי מתקיים במערער מבחן הידע, הבקיאות והמומחיות, שכן המערער העיד כי תחום עיסוקו הוא באחזקת בתים ודירות פרטיות, ברובן דירות יוקרה, וכן עבד בחברות קבלניות.
- באשר למבחן השיפורים וההשבחה, נטען כי המערער קיבל נכס בנוי העומד על 136 מ"ר, הוסיף לו 289 מ"ר וקיבל היתר בניה לסך של 433 מ"ר ועל כן מדובר בתוספת משביחה. כמו כן, טען המשיב כי מבחן הנסיבות הכלליות לא מתיישב עם טענות המערער.

# מכירת דירת מגורים כעסקה מסחרית- ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ'

## פקיד שומה ירושלים



### בית המשפט:

- בית המשפט קבע כי העסקה הינה מסחרית ולא הונית.
- ביהמ"ש קבע כי טענת המערער לרכישת הבית היוקרתית והשבחתו, למגורי משפחתו, אינה מתיישבת עם השכל הישר בהתחשב בהכנסותיהם הצנועות של בני הזוג, בין היתר, מהטעמים הבאים:
  - החזרי ההלוואה שנלקחה לצורך מימון עסקת הרכישה היו גבוהים מהמשכורת המצרפית של בני הזוג.
  - המערער לקח על עצמו סיכון גבוה, בידועו שאין ביכולתו לכסות את ההלוואה, מלבד בדרך של השבחה ומכירה בסכום גבוה יותר.
  - לצורך רכישת הנכס נלקחה הלוואת "בלון".
  - טענת עליית מחירי הנדל"ן אינה סותרת את התמונה הכללית לפיה אדם רכש נכס, השביח אותו ומכר אותו ברווח.
  - השימוש של המערער בגיסו, אשר הינו קבלן יש בו בכדי להצביע על ידע ובקיאיות בביצוע עסקה מסחרית.
- **לסיכום-** נקבע כי בדין חייב המשיב את המערער במס פירותי בגין הרווח שנבע ממכירת הנכס.

# סיווג חברה בעלת נדלן שעליו פארק שעשועים כאיגוד מקרקעין - ו"ע-61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

## רקע עובדתי

- חברת מ.ק.ח, מרכז קניות חיפה בע"מ, החזיקה בבעלותה זכויות חכירה בקניון בחיפה המוכר בשם גרנד קניון.
- בקניון הופעל פארק שעשועים שהושכר והופעל על-ידי גורם חיצוני ובהמשך לתקופה מסוימת על-ידי החברה עצמה. העוררת מרכזי מסחר (אזו-ריט), רכשה במשך השנים זכויות בחברה, עד שבשנת 2012 רכשה העוררת את מלוא הזכויות בחברה.
- מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, קבע כי החברה הינה בגדר איגוד מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין, ומשכך רכישת המניות בחברה על-ידי העוררת חייבת במס רכישה בסך של כ-30 מיליון ש"ח.

## טענת המערערת:

- המערערת טענה כי החברה אינה "איגוד מקרקעין", היות ובמועד העסקה החברה הפעילה פארק שעשועים, אשר הפעלתו תרמה להגדלת מספר המבקרים ולהגדלת רווחי החברה והואיל ומתקני השעשועים בפארק הינם "מיטלטלין".

## סיווג חברה בעלת נדלן שעליו פארק שעשועים כאיגוד מקרקעין - ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

### בית המשפט:

**נדחה**

- יש לבחון האם פעילות פארק השעשועים מוציאה את החברה מגדר הסיווג איגוד מקרקעין.
- הסתמכות על פסקי דין קודמים, ובכללם פס"ד בעניין מליסרון ואח' ע"א 74/15.
- בעקבות פס"ד מליסרון, צמצמה העוררת את טענתה ביחס לפארק השעשועים.
- השופט קבע כי אין לקבל את טענת העוררת כי המיטלטלין אינם מחוברים בחיבור קבע.
- הטענה כי הפעלת הפארק מהווה פעילות עצמאית ונפרדת, נדחתה, ונקבע כי הפעלת הפארק נועדה לשמש כפעילות זמנית בעקבות עזיבת המפעילה המקורית שלו, כשפעילות זו הינה נלווית להפעלת מרכז הקניות ואינה מקור עצמאי לייצור הכנסות.



# החלפת דירת קבלן כרכישת דירה חדשה - ו"ע 17-11-50652 אברהם ורות ישי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- ביוני 2015 רכשו בני הזוג (העוררים) דירה מקבלן. העוררים הגישו דיווח כדין למנהל מיסוי מקרקעין, ושילמו את מס הרכישה לדירה נוספת בהתאם למדרגות המס שבחוק.
- בנובמבר 2016, בני הזוג חתמו עם הקבלן על תוספת להסכם המכר, על מנת לקבל דירה בקומה גבוהה יותר.
- העוררים מודיעים למשיב על ביטול העסקה המקורית ועל זו החדשה, וביקשו להעביר את מס הרכישה ששילמו מהדירה הראשונית לזו החדשה.
- בהתאם להוראת ביצוע 20/97, הוציא המשיב שומה בגין רכישת הדירה החלופית בה קבע את מס הרכישה לפי שיעור המס הקובע במועד החתימה על ההסכם להחלפת הדירה, בגין מלוא שווי הזכויות בדירה החלופית.

## טענת המערערים:

- יש לקבוע את השומה לפי שיעור המס הקובע במועד עסקת ההחלפה בגין הפרש התמורה בלבד ולא על כלל השווי.

# החלפת דירת קבלן כרכישת דירה חדשה - ו"ע 17-11-50652 אברהם ורות ישי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

**נדחה**

## ועדת הערער:



- ועדת הערער קבעה כי למרות שבמצב רגיל החלפת דירה כרוכה במכירת דירה ורכישת אחרת (ובכך מיסוי מכירה, ואז מיסוי רכישה), רשויות המס נוהגות נכון בהתאם להוראת הביצוע.
- בהתאם, נקבע, כי יש לראות בעסקת החלפת הדירה כעסקה אחת במקרקעין המהווה אירוע מס אחד של רכישת הדירה החלופית, וזאת בהתאם לשווי הזכויות במועד ההחלפה ולפי שיעור המס החל במועד זה תוך הפחתת סכום המס ששולם בעסקה המקורית.

# דירה עם התחייבות לסיום בינוי - ו"ע 17-10-59441 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

- העוררים מקבלים במתנה מקורביהם זכויות במקרקעין שלגביהם נחתם הסכם קומבינציה בין נותני המתנה ויזם.
- לפי ההסכם הבעלים מוכרים ליזם חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה התחייב היזם לבנות על חלק המקרקעין שנותר בידי הבעלים דירות מגורים.
- המחלוקת בין העוררים לבין מנהל מיסוי המקרקעין נסובה סביב אופן סיווג הזכויות במקרקעין שקיבלו במתנה לעניין חבותם במס רכישה:

**האם כדירת מגורים לפי סעיף 9(ג) לחוק מיסוי המקרקעין (כטענת המשיב)**

או

**כזכות אחרת במקרקעין שאינה 'דירת מגורים' באותו הסעיף 9(ג), הכוללת גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה.**

# דירה עם התחייבות לסיום בינוי - ו"ע 17-10-59441 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

## טענת המערערים:

➤ יש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן מצמצם, החל רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה ובהתאם לקבוע מס רכישה בשיעור 5% בהתאם לתקנה 2(א1) לחוק מיסוי מקרקעין.

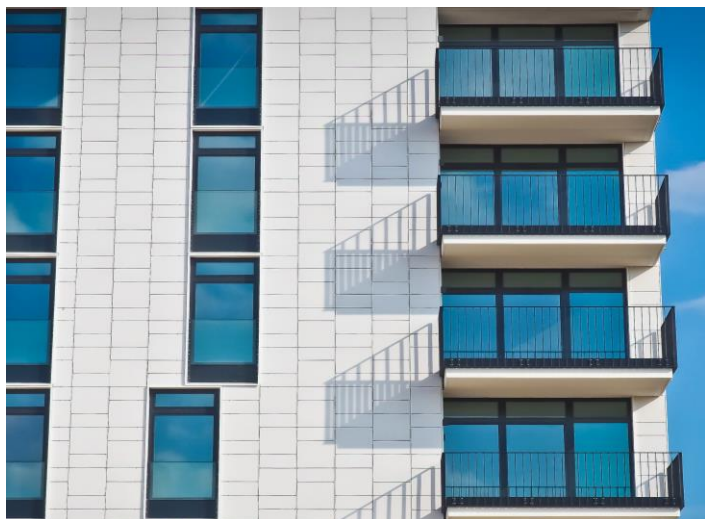
## טענת המשיב:

➤ יש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן רחב יותר, כך שהוא יחול בכל מקרה בו יש התחייבות הניתנת לאכיפה להביא לסיום הבניה, שמקורה מצד המוכר. ובהתאם מס הרכישה יהיה 8% בהתאם סעיף 9 לחוק.

# דירה עם התחייבות לסיום בניוי - ו"ע 17-10-59441 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

**נדחה**

## ועדת הערר:



- השופט חוזר להגדרת המחוקק למונח "דירת מגורים", וזה מלמד באופן ברור כי המחוקק ביקש לתת למונח זה פרשנות מרחיבה, הנותנת משקל רב לזיהוי הנכס שעתיד להיות.
- זהות הנכס צריכה להיקבע בהתאם למהותו.
- באשר לביטוי "התחייבות מצד המוכר", סבור השופט כי הפירוש שמציע המשיב הולם יותר את תכלית החקיקה.

# פירוק "איגוד מקרקעין"

חברה מחזיקה בנכס מקרקעין - חלופות למימוש המקרקעין:

1. מכירת הנכס ע"י החברה - מיסוי דו שלבי:

- החברה תתחייב במס חברות – 23%
- במשיכת התמורה בעלי המניות יתחייבו - במס על דיבידנד 25%/30% (בתוספת מס יסף – 3%).

2. מכירת הנכס ע"י בעל המניות לאחר פירוק החברה:

- פירוק האיגוד בפטור ממס (חלקי/מלא) והעברת המקרקעין לבעלי המניות (תשלום מס רכישה ורווח נוסף בפירוק בהתאם להוראות התחולה).
- מכירת המקרקעין לצד ג' ע"י בעל המניות – תוך תשלום מס חד שלבי.

# פטור/הנחה – במס בגין דירות מגורים

חוק מיסוי מקרקעין מעניק פטור ממס שבח במכירת דירות מגורים (הפטור כמובן צומצם במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין):

1. פטור ממס בגין דירה יחידה.
2. פטור ממס בגין דירת ירושה.

דירות שנרכשו לפני 31.12.2013 – ליניארי מוטב.

בחינת שווי זכויות בניה נוספות.

תכנון מס – העברת דירות מגורים ליורשים כמתנה עובר להורשה כך שהמוריש יעביר דירה אחת בגינה הוא זכאי לפטור כדירה יחידה למוריש.

# תודה על ההקשבה!

רו"ח יגאל מנשרוב, דירקטור  
דוא"ל: Igal.Manasharov@il.gt.com  
טל': 03-7106644

