

## פרק 1

# מבוא, הוראות מעבר, הוראות תחולה, ותיקונים שונים

ד"ר אברהם אלתר

3.....	פתיחה, ומטרת הפרק.....	1.1
3.....	הוראות תחולה לחוק עצמו - סעיף 33.....	1.2
4.....	"התקופה הקובעת".....	1.3
4.....	היום הקובע.....	1.4
4.....	פעולה באיגוד מקרקעין - תחולה.....	1.5
6.....	הקצאת מניות - ללא הוראת מעבר מיוחדת.....	1.6
6.....	תחולת ההנחות במס למוכרי ורוכשי מקרקעין.....	1.7
6.....	תחולה ביחס לאופציות.....	1.8
7.....	הוראות מעבר לשחלוף.....	1.9
7.....	תחולה ביחס לפינוי בינוי.....	1.10
8.....	הגדרות נוספות בסעיף 2 לתיקון 50.....	1.11
9.....	החרגת דין מס רכישה לענין אופציות שחלוף ופינוי בינוי.....	1.12
11.....	תיקון סעיף 39 רישא.....	1.13
12.....	החלפת סעיף 40: חישוב ניכוי במכירת חלק מזכות במקרקעין.....	1.14
18.....	תיקון ההגדרות בסעיף 47 לחוק.....	1.15
18.....	תיקון סעיף 84.....	1.16
20.....	סמכות לפצל עסקאות - סעיף 115(ד)(ה) לחוק.....	1.17
21.....	סמכות להחזיר מס לתושבי חוץ (סעיף 103 לחוק).....	1.18
22.....	תיקון פקודת מס הכנסה (סעיף 29 לתיקון).....	1.19



## 1.1 פתיחה, ומטרת הפרק

ב-13.3.02 נפל דבר בישראל. היתה זו הפעם הראשונה מזה כ-27 שנים, מאז ועדת בן-שחר, שמסקנות ועדת רפורמה למיסוי עברו בחקיקה סופית, בקריאה שנייה ושלישית בכנסת ישראל<sup>1</sup>. ועדת רפורמה למיסוי נדל"ן הוקמה על-ידי שר האוצר מר סילבן שלום<sup>2</sup>. הועדה הגישה המלצותיה ב-7.11.01. לפי התחייבות שר האוצר נחקק תיקון מספר 50 בתוקף החל מתאריך ההגשה, קרי 7.11.01, להוציא חריגים עליהם נעמוד בהמשך ספר זה.

ספר זה מטרתו לסקור באופן שיטתי ויסודי את סעיפי התיקון השונים שיובאו במספר חלקים לפי סדרם, תוך מתן המלצות לתיקוני חקיקה ובאור הסדרים סתומים. כן מביא הספר רעיונות רבים לתכנוני מס ראשוניים שידרשו וודאי ליבון נוסף. בספר משובצים קטעים להבהרת כוונות ועדת הרפורמה במס כבסיס אפשרי לפרשנויות של מונחי ומושגי החוק השונים והסדריו.

הפרק הראשון קיבץ לתוכו את כל אותם תיקונים שונים שלא השתבצו בפרקים ספציפיים ולכן הגיוון הרב בנושאים הנסקרים בפרק זה.

## 1.2 הוראות תחולה לחוק עצמו - סעיף 33

קיימות בחוק הוראות מעבר רבות. לפרקים רבים הוראות מעבר משלהם ותנאים מיוחדים הקשורים ל"תקופה הקובעת". ברם, לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה ומכירה) כמכלול, תחולה משלו, המוסדרת בסעיף 33 לתיקון, הקובע כך:

**"חוק זה ייכנס לתוקפו בתום 60 יום מיום פרסומו והוא יחול על עסקאות שנעשו ביום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) (בסעיף זה היום הקובע) ולאחריו..."**

אנו רואים שיום תחילת תוקפו של החוק הנו 60 יום מפרסומו ברשומות<sup>3</sup>, אך תחולתו טרואקטיבית החל בעסקאות שנעשו ב-7.11.01.

1 חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, רכישה) (תיקון מספר 50 והוראת שעה), תשס"ב-2002, ס"ח 220.

2 כתב הועדה נחתם ב-2.8.01, המסקנות הוגשו ב-7.11.01, וגם תוקף החוק מיום זה. בין חברי הועדה נמנים: רו"ח יאיר רבינוביץ - יו"ר הועדה; עו"ד מאיר קפוטא - מרכז הועדה; עו"ד (רו"ח) גרי אגרין; רו"ח אהרון אליהו; עו"ד ד"ר אבי אלטר; שרונה ארליך; עו"ד (רו"ח) אודי ברזלי; אבי גפן; עו"ד (רו"ח) ד"ר משה דרוקר; רחל הולנדר; רו"ח אביגדור יצחקי; ד"ר צבי ליבר; ארנון רבינוביץ.

3 תאריך פרסום החוק ברשומות 24.3.02, שישים יום יחלפו בסמוך ל-23.5.02.

### 1.3 "התקופה הקובעת"

סעיף 1 לתיקון 50 מוסיף להגדרות שבחוק מיסוי מקרקעין, המצויות מסורתית בסעיף 1 לחוק זה, את הגדרת המונח "התקופה הקובעת":

**"התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003).**

"התקופה הקובעת" נקבעה לשם החלת מספר הוראות זמניות בתקופה הקובעת. בין הוראות אלו נמצאות לדוגמא הנחות במס רכישה ומס שבח, שחלף מקרקעין, פינוי בינוי, מכירת אופציות, שחלף בניין חדש להשכרה. הנחות אלו ניתנות לרוכשים ומוכרים רק במהלך "התקופה הקובעת". חלק מההוראות תמשכנה לחול אף אחרי "התקופה הקובעת", כדוגמת "מימוש אופציה", להבדיל ממכירתה, או שיעורי המס החדשים לבנין חדש להשכרה. הנחות והקלות אלו תפורטנה בהמשך.

קיימות הוראות רבות שאינן קשורות ישירות ל"לתקופה הקובעת" ואינן מותנות בה, כדוגמת הפחתת שיעורי המס על "יתרת השבח הריאלי" ביחס לנכסים שנרכשו לפני 7.11.01, או הפחתתו על כל "השבח הריאלי" בגין נכסים שנרכשו אחרי 7.11.01 ל-25%; שינויי יעוד, הוראות ביחס למיסוי מניות באיגודי מקרקעין, פרוקים, חלקים מתיקון חלק ה' לפקודה וכיוצא בזה. אף הוראות אלו תיסקרנה בהמשך.

"התקופה הקובעת" מטרתה להבחין את נורמות המיסוי הזמניות מאלו הקבועות ואין לה כל קשר ל"יום הקובע" שמטרתו כאמור שונה כמוסבר לעיל. לסיום נחזור ונזכיר כי התקופה הקובעת היא תקופת ההנחות וההקלות במס המתחילה ב-7.11.01 והמסתיימת ב-31.12.03.

### 1.4 היום הקובע

היום הקובע הוא יום ה-7.11.01, היום בו מסרה ועדת הרפורמה את הדו"ח לידי שר האוצר. יום זה הוא הקובע את זכאות הנישומים להקלות שבתיקון 50, לגבי עסקאות שנעשו באותו יום ולאחריו. גם ליום הקובע קיימים סייגים ולעיתים ניתנו הטבות אף לעסקאות שנעשו לפיו, לדוגמא בבניין חדש להשכרה. קביעת היום הקובע היתה רטרואקטיבית כ-7 חודשים קודם לכניסת החוק לתוקפו. המטרה שעמדה מאחורי קביעת יום זה הנה מניעת קיפאון בשוק הנדל"ן, בתקופה שעד לחקיקת החוק, או החלטה שהיתה אז אפשרית על דחיית הצעות ועדת הרפורמה. מוכרים או קונים בשוק הנדל"ן ידעו כי פעילותם זו אינה מושפעת ממסקנות ועדת רבינוביץ לרפורמה במיסוי נדל"ן. זאת כתוצאה מהכרזת שר האוצר על כך שאם יעבור חוק רפורמה במיסוי נדל"ן, יהיה תוקפו מ-7.11.01.

החשש ממצב קפאון מעין זה שהיה נחלת חלקו של כלל משק הנדל"ן, היה קיים עובר ליישום מסקנות ועדות רפורמה למיסוי שונות. כך גם היה קפאון במשק בעקבות ועדת בן-בסט, אשר מסקנותיה נמסרו במחצית שנת 2000. המשק נכנס לקפאון, במיוחד בענף הנדל"ן, וכל מיני עסקאות "חריגות" כעסקאות מתנה או עסקאות נאמנות למיניהן, נעשו מתוך המתנה וציפייה ליישום מסקנותיה. מנסחי טיוטת ועדת רבינוביץ דאגו שתופעה זו לא תחזור על עצמה והמליצו לשר האוצר, מר סילבן שלום ליתן לחוק תוקף מיום פרסום מסקנות הועדה (7.11.01) כך שלא תהיה סיבה מובנית בהמלצות שתגרום להקפאות משק הנדל"ן. קשה לדעת עד כמה שיטה זו הצליחה. שכן, תקופת הגשת הד"ח ויישומו הן בתקופה בטחונית קשה ומיוחדת כך שלהשפעת הד"ח או לרפורמה חשיבות משנית, לאור המצב הבטחוני/כלכלי המיוחד ששורר עת הגשת המלצות הועדה לשר וחקיקת החוק, קשה לדעת מה תהיה מידת הצלחתה.

## 1.5 פעולה באיגוד מקרקעין - תחולה

להבדיל מהוראת המעבר הכללית, כאמור לעיל, הוראות המעבר באשר לאיגודי מקרקעין כוללות הוראה ייחודית, המתלה תחולתן של הוראות חדשות אלו בפרסום תקנות. הוראה זו מוסדרת בסעיף 33(2) וקובעת כי:

**"תחילתם של סעיף 7א לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 3 לחוק זה, של סעיף 9 (ב) כנוסחו בסעיף 4 לחוק זה, ושל סעיפים 6, 10, 14 ו-20 לחוק זה, ביום פרסום תקנות לפי סעיף קטן (ד) שבסעיף 7א לחוק העיקרי, והם יחולו על פעולות באיגוד מקרקעין שבוצעו לאחר היום הקובע; תקנות כאמור יפורסמו לא יאוחר מ- 90 ימים מיום פרסומו של חוק זה;"**

לשון אחר, הוראות סעיף 7א לחוק תחולנה רק לאחר פרסום תקנות, כאשר מועד זה לא יאוחר מ-90 ימים מיום פרסום התיקון<sup>4</sup>. עם זאת, יש לשים לב כי תחולתן הינו רטרואקטיבי מהיום הקובע. המשמעות היא שייתכן ופעולות שנעשו על פי דין קודם לתיקון 50 יחויבו בדיווח חדש על פי ההסדר השונה שנקבע בתיקון 50.

קיימת פרשנות נוספת. לפי פרשנות זו המילים בסעיף 33א(2) "שבוצעו לאחר היום הקובע" מתייחסת לתחולת החוק ביחס לפעולות באיגוד מקרקעין, רק לאחר פרסום התקנות. לעניות דעתנו, הדעה הראשונה עדיפה והיא מתבססת על נוסח המלצות הועדה והרוח

4 פעולה באיגוד: כניסת החוק לתוקף תהיה לכל המאוחר בסמוך לתאריך 23.6.02.

שאפיינה את חקיקת החוק. לדעתנו, ועל פי הפסיקה בנושא, החוק יכנס לתוקפו גם אם לא יותקנו תקנות<sup>5</sup>.

## 1.6 הקצאת מניות - ללא הוראת מעבר מיוחדת

עוד יש לשים לב כי הגדרת "הקצאה" איננה נכללת בגדר הוראות מעבר מיוחדות אלו ולכן תחול לגביה הוראת המעבר הרגילה, שצוטטה לעיל, בסעיף 33, ולפיכך, תוך 60 יום מהפרסום ברשומות יחול החוק לגבי הקצאות באיגודי מקרקעין שנעשו החל ב-7.11.01, ללא תנאי התקנת תקנות, על כל המשתמע מכך, לרבות תיקוני דיווחים שנעשו למס שבח, והגשת דיווחים חדשים לפי חלק ה' לפקודה. יש לשים לב כי לענין מס רכישה לא השתנה החוק ולכן בכל מקרה הדיווח למס רכישה עומד בעינו.

## 1.7 תחולת ההנחות במס למוכרי ורוכשי מקרקעין

תחולת הנחות מסוימות במס שבח ומס רווח הון ניתנת למוכרים של זכויות שנרכשו לפני 7.11.01 על מכירות ב"תקופת ההטבות" בלבד; או לרכישות בתקופת ההטבות, גם אם המכירות נעשו לאחר תקופת ההטבות. מורכבות זו במתן ההנחות במס תיסקר על ידנו בהמשך, תוך שימת לב להנחות במס שבח, מס רכישה, דיור מוגן, ובניה להשכרה שם הוראות המעבר מורכבות ומסובכות ביותר.

## 1.8 תחולה ביחס לאופציות

תחולת החוק על אופציות שניתנו או נמכרו החל מ-7.11.01 ועד 31.12.03, קרי ב"תקופה הקובעת", אך מימושן יכול שיהיה לאחר ה-31.12.03, קרי לאחר תום ה"תקופה הקובעת", ובלבד שהאופציה מומשה תוך 24 חודש מיום שניתנה, כדרישת סעיף 49(א).<sup>4</sup>

5 חשוב לציין כי בעמ"ה 114/89 ברונפמן נ' פקיד שומה נתניה, מיסים 1/ו ה-79, נקבע כי חוק שתוקפו תלוי בתקנות שלא הותקנו לא נכנס לתוקפו. לפי בג"צ 295/65 אופנהימר ו-7 אח' נ' שר הפנים והבריאות, פ"ד כ (1) 309, עמ' 333-334, יש אפשרות להוציא צו כנגד שר האוצר להתקין את התקנות במועדם.

## 1.9 הוראות מעבר לשחלוף

פרק חמישי 3 עוסק בחילוף זכויות במקרקעין.

סעיף 49 ביח בפרק זה קובע כי:

**"הוראות פרק זה יחולו רק אם הזכות החלופית, נרכשה בתקופה הקובעת."**

יוצא כי גם המכירה וגם הרכישה צריכים להיות בתקופה הקובעת. מגבלה חמורה זו תיסקר על ידינו על כל היבטיה בפרק השחלוף (סעיף 13). עם זאת עלינו לציין כי בפרק עצמו סקרנו את הבעיות החקיקתיות שנוצרו בתחולה עקב הגדרת זכות חלופית.

## 1.10 תחולה ביחס לפינוי בינוי

על פי סעיף 49 כט ו-49 יחולו הוראות הפטור וכל שאר הוראות פרק חמישי 4, על מכירת יחידות מגורים, או יחידות אחרות שאינן יחידות מגורים, או אינן מלאי, לאחר "היום הקובע" (7.11.01), וכל עוד צו הממשלה עומד בתוקפו, אך לא יותר משש שנים (סעיף 49כט), ראה פרק 12 להלן.

הוראות אלו יוצרות אפליה חמורה בין דיירים צייתנים, ששיתפו פעולה עם היזם ומכרו לו דירתם קודם ל-7.11.01, לבין דיירים שהתעקשו ומכרו דירתם רק אחרי 7.11.01. הדיירים הראשונים שמכרו לפני 7.11.01 לא יהנו מהפטור במכירת דירותיהם או יחידותיהם העסקיות.

הדבר יצור אפליה בלתי מוצדקת בין דיירי אותו אזור. אפליה ומתח אלו יצרו תסיסה שתנוצל בידי גורמים סקטוראליים מקומיים למניעת התקדמות ההתחדשות האורבנית ומטרת המחוקק תעשה פלסטר. לפי המלצות ועדת רבינוביץ היה פרק חמישי 3 צריך לחול גם על דיירים שפוננו קודם ל-7.11.01 והדבר שונה, מתוך כוונה, או ללא הבנת הבעייתיות ע"י נסחי משרד המשפטים. לאור הבעייתיות החברתית שיצרה הוראת מעבר זו, נעשו

6 באשר לתכלית החקיקה ופרשנות הביטוי "שחלוף" על תמורותיה, נראה כי ניתן ללמוד מסעיף 96 לפקודת מס הכנסה. לעניין זה ראה: עמ"ה 8/84 יוסף נ' פ"ש ת"א, פד"א י"ד 3 (להלן: עמ"ה יוסף) שם פירש ביהמ"ש את הביטוי בצורה רחבה עד מאוד וקבע כי די שהנכס החלופי משמש בעסקו של הנישום; עמ"ה 193/89 צ'רני נ' פ"ש עכו, מיסים ה-3/12 (להלן: עמ"ה צ'רני) וכן: מיסים ה-3/85 שם צמצם ביהמ"ש את הלכת יוסף, וזאת תוך אימוץ "המבחן הפונקציונאלי" ונטישת "מבחן העסקי". על פי מבחן זה יש לראות האם הנכס המוחלף יכול לשמש לפחות כאחת החלופות לאותה פונקציה, כמו הנכס הקודם ובלבד שהנישום מתכוון לכך. להרחבה ראה מאמרו של המלומד אלי גודארד, "האם פר הרבעה משחלף פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפקודה" מיסים 4/ד-א-24; אברהם אלתר, "סעיף 96 לפקודה - ביקורת על הלכת צ'רני", מיסים 4/א-1 ו-אהוד ברזילי, "סעיף 96 ו"עקרון הנעילה" מיסים 5/א-25. ראה פרק 13 להלן.

פניות מגורמים ציבוריים ליו"ר ועדת הכספים לשם תיקון הוראת המעבר והחלטה גם על דיירים שפוננו קודם ל-7.11.01. נציין כי מתחם פינוי בינוי הוא גם מתחם שאושר בתקופה הקובעת, לגבי עבודות שהחלו לפני התקופה הקובעת - כפי שהמליצה הועדה. לפיכך לא ברור מדוע חלק מהוראות הפרק חלות על מתחם ישן, ואילו הפטורים במתחם ישן חלות רק על עסקאות חדשות!! כאמור למחוקק פתרונים.

## 1.11 הגדרות נוספות בסעיף 2 לתיקון 50

סעיף 1 לתיקון כולל עוד הגדרות שנוספו לסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה, רכישה). בין ההגדרות: "חוק הגנת הדייר", "חוק מס ערך מוסף", "חוק התכנון והבנייה" ו"חוק לעידוד השקעות הון". הגדרות אלו נכללו בתיקון, מאחר ובהוראות התיקון נכללות התייחסויות להטבות הניתנות לבעלים ודייר של נכס בדיר מוגן, הטבות מע"מ לפינוי-בינוי, הכוללות גם הוראות קשורות לחוק התכנון והבנייה, ולבסוף הוראות לבנייה להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון.

נושאים אלו יסקרו כחלק מהפרקים נפרדים בספר זה המוקדשים לנושאים אלו.

## 1.12 החרגת דין מס רכישה לענין אופציות שחלוף ופינוי בינוי

### 1.12.1 תיקון סעיף 9(ה) לחוק

בסעיף 4(ב) לתיקון 50 נקבע:

**"בסעיף קטן (ה) במקום "ופרק שישי" יבוא "עד פרק שישי"."**

נזכיר כי סעיף 9(ה) לחוק קובע:

**"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 ופרק שישי - כדין המס."**

הנוסח המשולב קובע:

**"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס."**

### 1.12.2 אי תחולת פטור ממס שבח, פינוי בינוי, אופציות שחלוף, על מס רכישה

#### 1.12.2.1 רקע: פטורים חיצוניים לחוק, תחולתם על מס רכישה, ודין מס מכירה

לפי סעיף 9(ה) לחוק, דין מס רכישה כדין המס לכל דבר וענין<sup>7</sup>. כתוצאה מהשוואה זו הוחלו על מס רכישה הוראות שומה, גביה, הצהרה, ריבית וקנסות בדיוק כפי שחלו על מס השבח. יותר מכך, פטורים ממס שבח, למעט פטורים על פי פרק חמישי 1 ופרק שישי, הוחלו גם על מס רכישה. כך עלתה טענה שלא הוכרעה מעולם, לפיה פטורים ממס שבח בגין אמנות בילטרליות למניעת כפל מס, חוק החברות ותקנות מכוחו, הוראות פקודת מס הכנסה בפרק מיזוגים ופיצולים, או חוקים חיצוניים אחרים, פוטרים אוטומטית גם ממס רכישה, בהתאם לכלל שנקבע בסעיף 9(ה) לחוק.

7 באשר לתכליתה של הוראה זו ראה: ע"א Hotel Corporation of Israel 188/82 מנהל מס שבח, פ"ד לט(2)197, שם נקבע כי ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק, המאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל תוספת המס, תכליתה להביא לפישוט מערכת המיסוי והגבייה על-ידי מניעת כפל הוראות המסדירות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמורים בהוראות המהותיות הקובעות את החיוב, קיים שוני וישנה הפרדה גלויה בין שתי המערכות הללו.

נושא זה לא התברר בבתי משפט עד תומו ורשויות המס העדיפו להגיע לידי פשרה בכל מקרה בהם נטען כי, פטור ממס שבח מכח אמנות מס, או חוק חיצוני שאיננו פטור על פי פרק חמישי 1, או פרק שישי, פוטר אוטומטית גם ממס רכישה. כך לדוגמא, במכירת מניות איגודי מקרקעין, על פי מספר אמנות מס הפוטרות מניות באיגוד מקרקעין ישראלי ממס, ראה לדוגמה האמנה מול דנמרק. וכך גם בהפיכת אג"ש לחברה מכח פקודת החברות, סעיף 45(ח) לפקודת החברות, או העברת נכסי חברת חוץ לחברה ישראלית מכח סעיף 240 לפקודת החברות. פטורים אלו ואחרים הקנו, לדעת הנישומים, פטור אוטומטי גם ממס רכישה עקב הוראת סעיף 9(ה) לפקודה שקבעה, כי דין מס רכישה כדין מס שבח.

נציין עוד כי טענה כזו היתה קיימת גם ביחס לסעיפים 103-105 לפקודה, אשר פוטרים העברות פטורות, מיזוגים ופיצולים פטורים לפי חלק ה'2 ממס שבח - ובהתאם נטען כי קיים גם פטור מלא ממס רכישה. עם זאת, נוכח קביעת הסעיפים האמורים, כי ישולם מס רכישה בשיעור  $1/2\%$  על העברות אמורות, הרי שאין נישומים עומדים על טענתם זו, מכח סעיף 9(ה), במיוחד נוכח העובדה כי סעיפי חלק ה'2 הקובעים  $1/2\%$  מס רכישה הינם הסדר ספציפי ונמוך במיוחד.

נציין עוד כי אותה שאלה עמדה לדיון גם בהקשר למס מכירה, שם מופיע מונח זהה, לפיו דין מס מכירה... כדין מס שבח, ונתקבלה העמדה הפרשנית שצוינה לעיל לפיה, פטור ממס שבח פוטר גם מס מכירה.

### 1.12.2.2 נוסח סעיף 9(ה): החרגת פטורים מסוימים

סעיף 9(ה) קובע כי דין מס רכישה כדין מס שבח לכל דבר וענין, למעט פטורים על פי פרק חמישי 1 ופרק שישי. בפרק חמישי 1 קבוע פטור לדירת מגורים, ובפרק שישי נמנים מספר פטורים וביניהם:

פטור בהעברת שליטה, פטור מפעולה במניות הנסחרות בבורסה, פטור למכירת זכויות במקרקעין ללא תמורה למספר גופים (למדינה, לרשות מקומית, לקרן קיימת לישראל ולקרן היסוד), פטור למכירת זכויות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור, פטור למתנות בין קרובים, פטור על ויתור, פטור בהפקעת זכות במקרקעין, פטור בהחלפת מקרקעין, פטור בחלוקת מקרקעין למתיישבים, פטור בחלוקת מקרקעין שבבעלות משותפת, פטור למכירות מסוימות לאיגודים, פטור בהעברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד.<sup>8</sup>

יוצא כי בשאר סעיפי הפטור, שאינם נמנים על פרק חמישי 1 ופרק שישי, פטור למס שבח פירושו היה גם פטור למס רכישה.<sup>9</sup>

8 ראה סעיפים 54, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 70, 71 בהתאמה.

9 יחד עם זאת ראה תקנה 27 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1974, המקנה פטור במכירות מסוימות ובכללן מכירות הפטורות ממס שבח מכוח סעיפים 54, 55, 57, 64, 65, 66, 67, 68 או 69.

### 1.12.3 דחיות מס לפי סעיף 51 - חל על מס רכישה

סעיף 51 המופיע בפרק שישי איננו סעיף פטור, אלא סעיף דחייה ולפיכך הצעה המקובלת שהשתרשה ללא דיון מעמיק הינה, כי דחיית מס שבח הקבועה בסעיף 51 לחוק חלה גם על מס רכישה. יוצא כי אי קיום תנאי תשלום 50% מהתמורה, או קבלת חזקה ואי מתן יפוי כח בלתי חוזר, דחו תשלום מס שבח ומס רכישה כאחת.

### 1.12.4 מטרת תיקון 50 החרגת אופציות, שחלוף ופינוי-בינוי מ-9(ה) לחוק

המחוקק שקבע הסדרי פטור למס שבח ביחס לנושאים שבנדון במסגרת תיקון 50, ולצידם קבע הוראות מס רכישה מיוחדות, לעיתים מס רכישה מלא, כדוגמת מימוש אופציות, לעיתים מחצית מס הרכישה, כדוגמת שחלוף מקרקעין, ראה סעיף 49ז, ולעיתים פטור מלא ממס רכישה, כדוגמת מכירת יחידה בפינוי בינוי, ראה סעיף 49כד, רצה להבהיר כי הפטורים ממס שבח האמורים בפרק חמישי 2, חמישי 3 וחמישי 4 לא יחולו על מס רכישה. למס רכישה נקבע הסדר מיוחד. בכך חסך המחוקק את הדיון הפרשני הקיים לגבי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, כפי שנידון לעיל; חלק ה'2 לפקודה איננו ממועט בסעיף 9(ה) לחוק.

### 1.13 תיקון סעיף 39 רישא

על פי התיקון נוספה אחרי "לשם קביעת סכום השבח" התיבה "במכירת זכות במקרקעין". הנוסח המשולב של החוק לאחר תיקונו הינו כלהלן:

**"39. אלה ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח במכירת זכות במקרקעין, אם אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:..."**

אין בתיקון זה שינוי הסדר משמעותי, אלא רק תיקון טכני. התיקון עצמו לא מבוסס על המלצות הועדה והוספתו היתה ביוזמת נציבות מס הכנסה.

נציין עוד כי בסעיף 11 לתיקון 50 הוסף גם סעיף 39(א8) המתיר ניכוי מס מכירה בחישוב מס שבח, בעת מכירת קרקע שנרכשה לפני 7.11.01, אך בו ובפטור ממס מכירה לקרקע שנרכשה אחרי 7.11.01 נדון בפרק 10 להלן.

## 1.14 החלפת סעיף 40: חישוב ניכוי במכירת חלק מזכות במקרקעין

מטרת הסעיף המקורית כיום הינה להתיר בניכוי רק חלק יחסי מההוצאות במקרה של מכירה חלקית של הזכות במקרקעין. הסעיף גם מוציא מתחולתו זכויות באיגוד מקרקעין להם יש הסדר נפרד חדש, ומוסיף לתחולתו את הניכויים של ריבית ריאלית לפי סעיף 39א וכן התייחסות מפורשת לחישוב הוצאות יחסיות במכירת חלקים של זכויות בחילוף מקרקעין, ובמכירות מלאות שרק חלקן חייב, בין הזכות המקורית ובין הזכות החדשה שנרכשה לחילוף.

נוסח החוק המתקן בסעיף 40 לתיקון הינו כלהלן:

### במכירת חלק מזכות מקרקעין

- 40. (א)** היתה הזכות הנמכרת, חלק מהזכות במקרקעין או חלק מסוים במקרקעין, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים לפי סעיפים 39 ו-39א (להלן הניכויים המותרים), כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה.
- (ב)** במכירת זכות במקרקעין, כאמור בסעיפים 49א(ג), 49כב(א)(2) ו-67(א)(2) יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים כיחס חלק הזכות הנמכרת החייבת במס לפי אותם סעיפים.
- (ג)** במכירת זכות חילופית, כאמור בסעיף 49א(ד), יותרו הניכויים המותרים כיחס שבין חלק הזכות החילופית והזכות החילופית הנוספת וכלל הזכות החילופית.

נוסחו הישן של סעיף 40, לפני תיקונו בתיקון 50:

- 40.** היתה הזכות הנמכרת חלק מסוים או בלתי מסוים במקרקעין או בזכות באיגוד, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים, כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה.

10 לעניין זה ראה סעיף 20 לחוק ההסדרים במשק המדינה, תשס"ב-2002, המחליף הוראת סעיף 67 לחוק מס שבח. יצוין כי תחולת הוראה זו הינה לגבי עסקאות שנערכו לאחר יום תחילתו של חוק ההסדרים.

### 1.14.1 ניתוח מבנה הסעיף ותכליתו

סעיף 40 החדש יוצר יחסיות ברורה בניכויים המותרים מקום בו נמכר חלק מזכות או חלק מסוים בזכות, או מקום בו נמכרת זכות במלואה, אך חלקה פטור וחלקה חייב. במקרים אלו יותר חלק יחסי של הניכויים. במקרה של מכירה חלקית יותר חלק יחסי כיחס החלק הנמכר לסה"כ הזכות. נניח נמכר  $\frac{1}{2}$  במושע יותרו 50% מהניכויים. נמכר 20% במושע יותרו 20% מהניכויים.

במקרה של מכירה שלמה שחלקה פטור וחלקה חייב, נקבעו מנגנונים מיוחדים בפרקים חמישי 3 ובסעיף 67(א), ואליהם מפנה המחוקק לשם שמירת יחס העלות שנקבע שם והחלתו של אותו יחס על גודל ההוצאה שתותר.

דומה כי גם ללא חקיקת סעיף זה היו מגיעים לתוצאתו. ברור כי אין לייחס חלק עלות של זכות שלא חייב במס, משום שלא נמכרה או שנמכרה במכירה פטורה, למכירה אחרת של אותו חלק בזכות מקרקעין החייב מס. עקרונות יסוד אלו מיייתרים לחלוטין את קיומו של הסעיף, אך משנחקק מוטב אילו נחקק תוך הבעת העקרון לעיל ללא סיבוכו. המלצתנו לקבוע הוראה כללית לפיה, בכל מכירה חלקית או מכירה שחלקה חייב יותרו ניכויים באותו יחס לפי הענין. קביעה זו די בה וחבל לסבך.

### 1.14.2 השוואתו לנוסח ישן

החוק הישן	החוק החדש
<p>(1) מתייחס לזכות בחלק מסוים ובלתי מסוים במקרקעין ולזכות באיגוד.</p> <p>(2) פיצול יחסי רק במכירה ולא במכירה פטורה.</p>	<p>נשמטה זכות באיגוד מקרקעין. נוספה התייחסות למכירה שלמה שחלקה פטור וחלקה חייב. ומכירה של זכות שהוחלפה.</p>

הנוסח הישן היה אלגנטי הרבה יותר. דומה כי לא היה צורך לתקנו כלל, אלא רק להשמיט ממנו מכירת זכות באיגוד, ולהוסיף לו הפניה למכירה שחלקה חייבת וחלקה פטורה, בחילופי מקרקעין ב"איחוד וחלוקה".

### 1.14.3 אבחנה בין חלק מסוים לחלק בזכות מקרקעין

הסעיף נוקט לשון אבחנה בין חלק מ"זכות במקרקעין" ל"חלק מסוים במקרקעין". לשון הסעיף דורשת ברור ומוטב לתקנה כך שתהיה תואמת את דיני הקניין. חלק ממקרקעין הינו

תמיד חלק בלתי מסוים<sup>11</sup>, מאחר ואם מקרקעין הן חלקה פלונית, הרי שאין לך בעלות חלקית "מסויימת" בתוך אותה חלקה, אלא רק חלק בלתי מסוים. הכוונה אם כן לכך כי כאשר כמה חלקות נרכשו יחד ונמכרות חלקות מסוימות באופן חלקי, הרי אז נמכרים מקרקעין מסוימים שהן חלק ממספר חלקות שניקנו יחד. או אז יש לייחס מחיר לכל חלקה בנפרד באופן יחסי, קרי: היה עדיף כי הניסוח יהיה: **במכירת חלק ממקרקעין, וגו', ואילו חלק ממקרקעין יוגדר: חלק בלתי מסויים או חלקה מסויימת מתוך כמה חלקות שניקנו יחד.** ניתן גם לוותר על ההגדרה כי הפסיקה ממילא הגיעה לתוצאה היחסית לבדה, ראה הילכת סבו<sup>12</sup>, ליננברג, קלמס, וכן הילכת מירון<sup>13</sup>.

#### 1.14.4 ההפרדה בין ס"ק (א) - מכירת חלק מזכות - לבין ס"ק (ב) ו-(ג) - מכירת כל הזכות שחלקה פטורה וחלקה חייבת

האבחנה בין ס"ק (א) ל-(ב) ו-(ג) מיותרת. ניתן היה להגדיר חלק במקרקעין, חלק חייב או חלק נמכר, ובכך ליתר את כל הצורך בפרוט ס"ק (ב) ו-(ג) בנפרד, שהרי העקרון זהה. יותר מכך, האלגנטיות שבניסוח סעיף 40 נעדרה לחלוטין מניסוח סעיף 29ב, או סעיפי החיוב 49א(ג), 49ב(א)(2) ו-67א(2), וכן 49א(3). אין ספק כי ניסוחם המסורבל ראוי לביקורת. הצעת הועדה היתה הרבה יותר אלגנטית, פשוטה, קלילה, וחבל כי נסחי משרד המשפטים עמדו עלינו להכביד את הניסוח.

- 
- 11 לעניין זה ראה גם סעיפים 13 ו-27 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, ס"ח 259, הקובעים כי הבעלות במקרקעין הנה בחלק בלתי מסויים.
- 12 ע"א 208/78 מנהל מס שבח נ' סבו, פד"א י 54; עמ"ש 27/77 + 26 ליננברג נ' מנהל מס שבח, פד"א י 355; ע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח, פ"ד לו(4) 695 (להלן: ע"א קלמס) שם נקבע כי אם הבעלים מוכר חלק בנכס שנרכש במספר רכישות אין הוא יכול להצביע על מכירה של חלק שנרכש ברכישה מסוימת וכי יש לחשב כאילו מכר חלק בלתי מסויים מכל הרכישות יחדיו. תוצאת קביעה זו היא כי יש לחשב שווי הרכישה של כל רכישה ורכישה בנפרד וליחס לחלק הנמכר את החלק היחסי של כל אחת מהרכישות האמורות.
- 13 ראה עמ"ש 700/96 מירון ואח' נ' מס שבח ת"א, מיסים יד/5 ה-40 (להלן: עמ"ש מירון), שם נקבע כי מקום בו נמכר חלק מזכויות במגרש, תוך הטרוגניות בשווי חלקיו, הרי ששווי הרכישה שיוחס לחלק הנמכר יהא בהתאם ליחס השווי בעת המכירה (ולא בהתאם לשטח - טענת המנהל).

## 1.14.5 מהו יחס הוצאות מותרות עליו מדבר סעיף 40?

### 1.14.5.1 4 יחסים אפשריים

כיצד יחושב יחס החלק הנמכר או החלק החייב, מכלל הזכות במקרקעין? ניתן היה לחשוב על יחס שנגזר משווי ברכישה, יחס שנגזר ממספר המטרים, או יחס שנגזר משווי במכירה. לכל אחד מהיחסים הללו יש לו את הגיונו הפנימי וניתן להגן עליו<sup>14</sup>.

### 1.14.5.2 היקש מהילכת קלמס?

כאשר היה מדובר בייחוס עלויות של נכס שנמכר במכירה אחת, ואשר נרכש בכמה הורשות, הרי ששאלת ייחוס ההוצאה עלתה כבר לדיון. הנושא עלה לדיון בפס"ד קלמס שם אימץ באופן סופי השופט יהודה כהן את עמדת המשיב, מנהל מס שבח מקרקעין, לגבי אופן החישוב לפי יחס שווי ברכישה:

**"יש להתייחס אל החלקים שנמכרו, לצורך חישוב המס, כאילו נרכשו אף הם בשלשה חלקים, במועדים השונים שבהם ירשו המערערים את החלקים שנרכשו. את שיטת החישוב ניתן להסביר כדלקמן:**

- א. כנקודת מוצא יש לקבוע את הגודל היחסי של כל חלק מהחלקים שנרכשו בכל אחת מן ההורשות, לעומת סך הכל של החלקים שנרכשו.
- ב. החלקים שנמכרו יחולקו אף הם לשלשה, לפי היחס שנקבע לגבי שיעור החלקים שנרכשו בכל הורשה בהתאם לאמור בסעיף א'.
- ג. שווי הרכישה של כל שיעור מהחלקים שנמכרו לפי סעיף ב', יוערך כפי שהיה בתאריך הפטירה של המוריש של כל שיעור כזה.
- ד. שווי המכירה של החלקים שנמכרו יחולק לשלשה לפי היחס שנקבע בסעיף א' ושימש בסיס לחישוב לפי סעיף ב'.
- ה. מס השבח יחושב לגבי כל אחד מהחלקים האמורים כאשר שווי הרכישה כפי שחושב בסעיף ג' ושווי המכירה כפי שחושב לפי סעיף

14 באשר לקביעת היחס שיש להחיל ראה לדוגמה ע"ש 776/82 אלקוני נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי -רוסינסקי 152, שם נקבע כי במכירת חלק ממגרש שווי הרכישה הוא שווי יחס השטח של החלק הנמכר לכלל הזכות. יודגש כי פתרון זה הולם מקום בו שווים של חלקיה השונים של הקרקע זהה. לעניין זה השווה הילכת מירון, כאמור בהערת שוליים 12. כמו כן ראה: הנריק רוסטוביץ', מס שבח מקרקעין (אוריאן, 1993), 222.

ד' משמשים כבסיס לחישוב לגבי כל חלק המיוחס למועד הורשה מסוים.

ו. סכומם הכולל של שיעורי המס שנקבעו כאמור בסעיף ה' לגבי כל אחד מהמערערים בנפרד יתן את שיעור מס השבח המוטל עליהם."

### 1.14.5.3 הילכת מירון<sup>15</sup>

יחס זה איננו ישים כעקרון למכירה חלקית ורכישה אחת, או מכירה כוללת שחלקה פטורה וחלקה חייבת. בנושא דומה עסק פס"ד מירון (שם, כאמור, דובר בשטח הטרוגני מבחינת שווי חלקיו). ביהמ"ש קבע, תוך בחינת תכלית החקיקה ורצון למנוע עיוותי מס וגביית מס אמת, כי במקרים מעין אלו ייטב לו יתבצע ייחוס שווי הרכישה על פי מבחן השווי ביום המכירה.

### 1.14.5.4 סטיית ס"ק (ב) ו-(ג) מהיחס בפסיקה

סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לסעיף 40 סוטים מהיחס האמור בהילכת קלמס. לפי אותם סעיפים קטנים נלקח יחס הניכוי לפי יחס חלק הזכות החייבת, המחושבת על פי מנגנוני החיוב שיוסברו בסעיפים הללו.

כך לדוגמא, בסעיף 49א(ג) העוסק בחילוף של נכסים נקבע מנגנון זה:

"במכירת זכות במקרקעין שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), למעט התנאי האמור בפסקה (3) של אותו סעיף קטן – יחולו הוראות אלה:

- (1) מכירת החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת, לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת - פטורה ממס (בפרק זה - הזכות הנמכרת הפטורה);
- (2) מכירת החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין יתרת הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת - חייבת במס; לענין זה, "יתרת הזכות הנמכרת" - ההפרש שבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת הפטורה."

כאן נלקח יחס התמורה ששימש לחילופים לעומת תמורה במזומנים או שווה ערך החייבת במס.

15 עמ"ש מירון (הערה 13 לעיל).

בסעיף 49כב(א)2 העוסק בפינוי בינוי נקבע מנגנון זה:

"(2) על אף האמור בפסקה (1), עלה שוויה של הזכות ביחידת המגורים החלופית על תקרת השווי (בפרק זה - הפרש השווי), או שניתנה תמורה נוספת, פטורה המכירה ממס, למעט החלק היחסי משווי יחידת המגורים הנמכרת שהוא כיחס שבין הפרש השווי והתמורה הנוספת לבין שווי יחידת המגורים החלופית והתמורה הנוספת (בפרק זה - הזכות הנוספת)."

פרוש הדבר כי היחס נקבע לפי שווי התמורה ולא שווי הקרקע בעת רכישתה. פיצול לחלק חייב וחלק פטור תמיד יעשה לפי שווי מכירה ולא יחסיות.

בסעיף 49א(ד), העוסק בחילוף של נכסים כאשר נכס נרכש בהוספת כסף לרכישתו מעבר לתמורה של הנכס שהוחלף, נקבע מנגנון זה:

"עלה שווי הזכות החלופית המתואמת על שווי המכירה של הזכות הנמכרת, יראו את המוכר, לצורך חישוב השבח והמס, כרוכש שתי זכויות במקרקעין כמפורט להלן:

(1) זכות במקרקעין ששוויה כשווי המכירה של הזכות הנמכרת (בפרק זה - חלק הזכות החלופית);

(2) זכות במקרקעין ששוויה כהפרש שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות המתואמת (בפרק זה - הזכות החלופית הנוספת)."

גם כאן נקבע היחס לפי תמורת הנכס שנמכר שהיא מתואמת לבין עלות הנכס הנרכש כשהוא מתואם. ראה פרק 13 ביחס לבעייתיות שהוראה זו על "הגדרותיה" מעוררת.

בסעיף 67(א)2 נקבע מנגנון זה:

"67. (א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

(1) ...

(2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום הפרש.

גם כאן יקבע סכום הניכוי המותר כיחס עלות הזכות המקורית, לפי מה שמוסבר בנפרד בפרק על איחוד. ראה להלן בספר זה.

## 1.15 תיקון ההגדרות בסעיף 47 לחוק

### 1.15.1 תיקון יתרת שווי רכישה

"(1) בהגדרה "יתרת שווי רכישה", במקום "סעיף 39" יבוא "סעיפים 39 ו-39א";

"(2) בהגדרה "יתרת שווי רכישה מתואמת", ברישה, במקום "סעיף 39" יבוא "סעיפים 39 ו-39א";"

אלו הם תיקונים טכניים שנועדו להביא בחשבון גם הוצאות ריבית ריאלית על ההוצאות הרגילות שנמנו בהם קודם.

### 1.15.2 הוספת תאום למדד להוצאות ריבית ריאלית שנתית

"אחרי פסקה (2) לסעיף 47 יבוא:

"(א2) הוצאות ריבית ריאלית המותרות בניכוי לפי סעיף 39א, שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב-15 לחודש יולי בשנת המס שבה שולמו";

פסקה זו מוסיפה את הוראת התאום למדד של הוצאות הריבית הריאלית השנתיות.

### 1.15.3 הוצאות ריבית ריאלית

דיון על הוצאות אלו, הנוסחה, הביקורת ותכנוני מס יעשה בסעיף 7 להלן.

## 1.16 תיקון סעיף 84

### 1.16.1 רקע

תיקון 50 בא להשוות את ניסוח סעיף 84 לחוק לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. נושא זה לא היה חלק מהמלצות הועדה, אך הועדה קיבלה את עמדת נציגי מס שבת, ששאפו להשוות את ניסוח שני הסעיפים בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודת מס הכנסה.

## 1.16.2 סעיף 84 לחוק

נוסח סעיף 84 לאחר תיקונו הינו:

**"סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק."**

(ההדגשות אינן במקור)

המודגש בא ללמד על מילים שנוספו לסעיף 84 בתיקון 50.

התוצאה איננה משנה אופרטיבית את סמכויות מנהל מס שבח, שהיו מוקנות לו גם קודם לסעיף האמור, כפי שנקבע לענין מס רכוש בהילכת **שפאר**<sup>16</sup> המפורסמת.

כפי שניתן לראות, גם הפסיקה לא יחסה לשאלת חוקיות, או אי חוקיות, מעמד נכבד בבואה להכריעה על מלאכותיות עסקה פלונית. ראה לדוגמא הילכת **איסמר**, **מפי**, **אולפני הסרטה ותעש מור**<sup>17</sup>.

הועדה לא כללה בהמלצותיה התייחסות מפורטת לעסקאות מלאכותיות, ותיקון סעיף 84 הינו פרי דיון בעת ניסוח הטייטה בין נסחי הועדה לנסחי נציבות מס הכנסה. בשלבים השונים של הניסוח חשבו הצדדים להשמיט את הסיפא שבתיקון ולהסתפק במציעא, אך בסופו של דבר עקרון ההשוואה לסעיף 86 לפקודה גבר וכך נוסח התיקון הסופי.

16 ע"א 734/74 **שפאר נ' מנהל מס רכוש**, פד"א ח 6, שם נקבע כי מנהל המס אינו חייב להתחשב בעסקה שהיא בעליל מלאכותית ומחוסרת טעם כלשהו ובסמכותו לסווג עסקה, לצורך דיני המס, באופן שונה גם ללא הוראה המאפשרת לו להתעלם מהעסקה.

17 שם נקבעו המבחנים לקביעת המלאכותיות: מבחן הדפוסים המקובלים (ע"א 102/59 **איסמר חברה למסחר נ' פ"ש ירושלים**, פ"ד יד 2165), מבחן המטרה העיסקית (ע"א 265/67 **מפי נ' פשמ"ג**, פד"א א 48), מבחן המטרה המסחרית (ע"א 11/74 **פשמ"ג נ' אולפני הסרטה**, פד"א ז 95) וכך ע"א 390/80 **תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פד"א יב 62, וזאת ללא כל קשר לשאלת חוקיות העסקה. להרחבה ראה: יוסף גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** ט/א 4-7.

## 1.17 סמכות לפצל עסקאות - סעיף 115(ד)(ה) לחוק

בסעיף 28 לתיקון 50 נקבע תיקון 115(ד)(ה) לחוק כלהלן:

“בסעיף 115 לחוק העיקרי, אחרי סעיף קטן (ג) יבוא:

ד. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי עסקאות, שבהן יהיה המנהל רשאי לקבוע פיצולה של מכירה למספר מכירות, וכן לקבוע הוראות מיוחדות בדבר יום המכירה, יום הרכישה ושווי הרכישה של מכירה כאמור, וכן תיאומים נוספים שיידרשו בשל קביעה כאמור.

ה. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין סעיפים 7א, 9ב, 9ג, 19(4), 39א, 48א, 48ב, 48ו-49 עד 49ל, תנאים ותיאומים נדרשים, לרבות הוראות מיוחדות בדבר יום ושווי הרכישה ויום ושווי המכירה.

מטרת הסעיף היתה ליתן סמכות לענות על בעיות שנוצרו כתוצאה מהרפורמה, שיצרה פיצול עסקאות לשלבים, כדוגמת סעיף 19(4), וכן חלקים פטורים וחלקים חייבים באותה עסקה, כגון שחלוף, פינוי בינוי, איחוד וחלוקה וכיוצא באלו עסקאות מורכבות.

חשש המחוקק היה כי הוראות החוק אינן מפורטות לענות אחר שלל המצבים שיכולים להתעורר, ולפיכך קבע המחוקק סעיף הסמכה על פיו יוכל שר האוצר לענות למצבים משתנים, לרבות קביעה כי מכירה אחת תפוצל לכמה מכירות, וכן כי יקבע יום רכישה, יום מכירה, שווי רכישה מפוצל ומתואם לכל עסקה שפוצלה כאמור.

זהו סעיף הסמכה כללי ואין בו ליצור דפוס עסקאות עצמאי ומיוחד משלו.

גם ס"ק (ה) לסעיף 115 החדש קובע סמכות לענין סעיפים מוגדרים, שנכללו ברפורמה ונסקרו לעיל: 7א, 9ב, 9ג, 19(4), 31א, 48א, 48ב, 48ו, 48י, 49ל, סמכות לקבוע תנאים ותיאומים נדרשים, וכן הוראות מיוחדות בדבר יום רכישה, שווי רכישה ויום ושווי מכירה.

אין לנו ספק כי סמכות לקביעת שווי מכירה איננה מקנה סמכות נוספת או שונה מזו הקבוע למנהל בחוק היום, ביחס לשומות לפי מיטב שפיטה.

## 1.18 סמכות להחזיר מס לתושבי חוץ (סעיף 103ב לחוק)

### 1.18.1 נוסח החוק

סעיף 27 לתיקון 50 קובע:

**"103ב. שר האוצר רשאי לקבוע כללים למתן פטור ממס או החזר מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל, אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל או חייב בו בישראל, לפי הענין, עולה על הסכום שמותר לו בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מהמס שחל באותה ארץ על אותה הכנסה או מכירה."**

הועדה סברה כי חשוב להביא משקיעי חוץ לידי החלטה להשקיע בישראל. לכך מתארת הועדה את החלטתה ביחס למתן הטבות למשקיעי חוץ, שעמדה ביסוד חקיקת הסעיף<sup>18</sup>.

**"ההטבות בתחום המקרקעין יינתנו רק להשקעות חוץ בסדר גודל ייחודי, התורמות למשק ביצירת מקומות עבודה לישראלים ובהאצת הפעילות העסקית בתחום הבנייה."**

היסוד לחקיקת הסעיף מקורה בספק אם סעיף 16 לפקודה, המאפשר מתן הנחה מקבילה למשקיעי חוץ כדוגמת קרנות הון סיכון, חל גם על מס שבח מקרקעין. שאלה זו נוצרה במיוחד לאחר שבשנת '92 הוחלט בנציבות שלא ליתן הקלות מכח סעיף 16 לשבח מקרקעין.

שאלה נוספת שהתעוררה לעיתים קרובות היתה, האם לשר האוצר סמכות ליתן פטור ממס בישראל, גם מקום בו פטור המשקיע הזר ממס במדינת מושבו. שכן, מטרת הסעיף כלשונו ליתן הקלה על מס שלא ניתן לה זיכוי ממס במדינת מושבו של המשקיע. עם זאת, ברור כי מקום בו המס במדינת מושב הינו 1%, הרי יינתן פטור ממס בישראל לכל המס, למעט 1%. בדרך זו ברור כי פטור במדינת מושב מצדיק גם פטור במדינת ישראל, ופרוש כזה הוא פרוש הבנייה.

18 דברי הסבר הועדה להחלטה זו:

סעיף 16א לפקודת מס הכנסה קובע, כי שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל, אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על סכום המס שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנבעה בישראל. הוראה זו מאפשרת כיום לשר האוצר לתת הקלות מס לתושבי חוץ במקרים מיוחדים, וחשיבותה גדלה בתקופה בה חלה ירידה בהשקעות החוץ בישראל. מוצע לקבוע, שסמכויות שר האוצר לעניין זה יחולו גם לגבי תחום המקרקעין לגבי השקעות שיש בהן תרומה ייחודית למשק לרבות ביצירת מקומות עבודה לישראלים ובהאצת הפעילות העסקית בתחום הבנייה.

סביר ונכון. קרי, גם פטור מלא במדינת מושב מצדיק פטור מלא בישראל, באשר כל סכום המס בישראל עולה על סכום שמותר לו כזיכוי בארץ מושבו... כאמור בסעיף.

השימוש בסעיף יוכל להיעשות לגבי שותפויות נדל"ן, זכות או קרנות נאמנות המתמחות במקרקעין, או קרנות סיכון שיתמחו בנדל"ן, כפי שנעשה שימוש בסעיף 16 לפקודה ביחס לקבוצות השקעה דומות.

### 1.19 תיקון פקודת מס הכנסה<sup>19</sup> (סעיף 29 לתיקון)

בסעיף 29 לתיקון קבע המחוקק תיקונים עקיפים לפקודת מס הכנסה. נקבעה הגדרה לחוק מיסוי מקרקעין; תוקן סעיף 93, שנידון בנפרד על איגודי מקרקעין (פרק 3); תוקנו סעיפים 103"ג (מיזוגים), 104א, 104ב (העברות פטורות), 105ג (פיצולים), ו-105 (סמכות לענין חלק ה'2), שכולם נידונים בספר זה כחלק מהפרק על פעולה באיגוד, פרק 3, וכן הוספת סעיף 124א העוסק בהקלות מס הכנסה לדייר מוגן, שנידון בסעיף 4.2 כחלק מההטבות לדיירים בשכירות מוגנת.