

פרק 13

פטור בחילוף זכויות במקרקעין (שחלוף)

ניר הורנשטיין

361	הרקע לחקיקת ההוראות המאפשרות חילוף בפטור ממס	13.1
363	תחולת הוראות הפרק - מועדי המכירה והרכישה	13.2
364	סעיף 49א - פטור ממס בחילוף זכויות במקרקעין	13.3
382	סעיף 49א1 - פטור בחילוף קרקע חקלאית	13.4
386	סעיף 49ב - פטור בחילוף זכויות בדירת מגורים	13.5
388	סעיף 49ג - פטור במכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות	13.6
392	סעיף 49ד - החזר מס ודחיית מס	13.7
393	סעיף 49טו - התרת הוצאות מימון	13.8
394	סעיף 49טז - שלילת פטור והקלה במכירה עתידית	13.9
398	סעיף 49יז - פטור חלקי ממס רכישה בחילוף זכויות במקרקעין	13.10
400	חילוף בניין להשכרה בפטור ממס - תיקון סעיף 53 לחוק לעידוד השקעות הון	13.11

13.1 הרקע לחקיקת ההוראות המאפשרות חילוף בפטור ממס

על הרקע לחקיקת ההוראות המאפשרות חילוף נכסים בפטור ממס בעת המכירה, ניתן לעמוד מן הבעיה שעמה ביקש המחוקק להתמודד. המדובר בכך שבהיעדר הוראות ספציפיות, עשויה כל מכירה של נכס מקרקעין להתחייב במס (בהנחה שגלום בה שבח), וזאת אף אם תמורת המכירה שימשה לרכישת נכס אחר. מצב דברים זה, עשוי לגרום לכך שעסקאות אשר מבחינה כלכלית רצוי שיתבצעו, לא יצאו לפועל עקב חבויות מס כבדות.

ניטול לדוגמה מצב בו ראובן הינו בעלים של מבנה עסקי ששווי 100, ואשר עלותו המופחתת נמוכה משווי. ראובן, מבקש למכור את המבנה ולרכוש במקומו מבנה עסקי אחר במחיר 100. הטעמים להחלפת המבנה העסקי עשויים להיות רצויים מבחינה כלכלית: כך לדוגמה, ייתכן שהמדובר במעבר למבנה באזור עסקי במקום באזור מגורים, או מעבר לנכס המתאים יותר לייצור הכנסתו של ראובן. אפשרות נוספת הינה כי התשואה האלטרנטיבית לקרקע בה מצוי המבנה כיום הינה גבוהה יותר, ומוצדק מבחינה כלכלית לפנות קרקע זו ולעבור למבנה באזור אחר. טעמים אלה, עניינם למעשה ניצול כללי ומתאים יותר של הקרקע המועיל הן לראובן והן לרשויות המקומיות והמדינה. ראובן מבקש לנצל לצורך הרכישה את התמורה שתתקבל ממכירת הנכס הישן. דא עקא, עקב קיומן של חבויות מס במכירה, התמורה נטו שתישאר בידי ראובן לא תספיק לצורך רכישת הנכס החדש, וכך עיסקה שרצוי היה שתבצע עלולה להימנע.

לצורך התמודדות עם חששות מעין אלה נחקקו הוראות הסעיף המעניקות דחייה של מס שבח בגין מכירת הנכס שהוחלף באחר (שתכונה להלן גם "שחלוף"), וזאת בהתקיים תנאים מסוימים.¹

הרעיון העומד ביסוד הוראות אלה אינו חדש, וכפי שמצויין גם בהמלצות הועדה הוא שאוב מעקרונות סעיף 96 לפקודת מס הכנסה, המעניק הקלות דומות במהותן ביחס לרווח הון על חילוף של נכס בר פחת.²

1 וראה דברי החסבר להצעת החוק, בהם מצויין: "במטרה להקל על החלפת נכסי מקרקעין בנכסים חלופיים, מוצע לאפשר, כהוראת שעה בתקופה הקובעת, להחליף נכסי מקרקעין, כמפורט להלן..".

2 וראה דברי החסבר המופיעים בדו"ח ועדת רבינוביץ', המתאייחסים במפורש לעיקרון שנקבע בעבר בסעיף 96 לפקודה. באשר לטעמים העומדים ביסוד סעיף 96 ראה גם עמ"ה צ'רני (הערה 6, פרק 1 לעיל) בו קובע השופט ביין כי "ההצדקה הכלכלית לקיומו של סעיף 96 היא בכך, שהוא בא לענות לצורך של מפעלים ועסקים לחדש את הציוד שלהם לשם קיומם ופעילותם. כדי לאפשר למפעלים להחליף את ציודם יש להימנע מפגיעה בהונם העצמי המיועד ליצירת הכנסה. חיוב מיידי במס בכל מקרה של מכירת ציוד, עלול מנוע מהנישום התאמת הציוד לצרכים המשתנים." (שם, בעמ' 87-ה). וראה לעניין סעיף 96 גם ע"א 130/81 פ"ש ת"א 2 נ' אשכנזי, פד"א יב 229; עמ"ה יוסף (הערה 6, פרק 1 לעיל). בנוסף ראה המאמרים המוזכרים שם (הערה 6, פרק 1 לעיל).

עם זאת, על אף העיקרון הזהה, ההסדר שנחקק במסגרת תיקון 50 שונה מזה הנוהג בסעיף 96 לפקודה וזאת הן ביחס לתנאים לתחולתו (כגון פרקי הזמן, טיב הנכסים המוחלפים והדרישות וכו') והן ביחס לתוצאות המס (כגון שלילת פטור עתידי במכירה, הגבלת ניכוי הוצאות מימון וכו').³

החוק קובע הוראות המעניקות הקלות ממס שבח ומס רכישה בשחלוף של מספר סוגי נכסים.

- א. שחלוף של מבנים עסקיים או שחלוף של מבנה עסקי בקרקע שעליה ייבנה מבנה עסקי.
- ב. שחלוף קרקע חקלאית.
- ג. שחלוף דירות מגורים ומתן הקלה לאזור עדיפות לאומית.
- ד. שחלוף נכס מקרקעין בדירה בבית אבות.
- ה. שחלוף של בניין להשכרה בהתאם לחוק עידוד השקעות הון.

החוק אינו מאפשר שחלוף בנסיבות שאינן מנויות בו במפורש, כגון שחלוף קרקע חקלאית במבנה עסקי⁴ או שחלוף בין נכס המנוי בחוק לנכס המנוי בסעיף 96 לפקודה⁵.

רובן של הוראות השחלוף מרוכז בפרק חמישי 3 שהוסף לחוק מיסוי מקרקעין (סעיפים 49 יא עד 49יח לחוק) ואשר כותרתו הינה "חילוף זכויות במקרקעין - הוראת שעה". עם זאת, ביחס לנושא שווי הרכישה ויום הרכישה, הוסדר הנושא במסגרת תיקון להוראות סעיפים 29 ו-37(ט) בהתאמה. כמו כן, בכל הנוגע לשחלוף של בניין להשכרה הרי שהתיקון נעשה במסגרת החוק לעידוד השקעות הון (תיקון סעיף 53ג), תוך הפניה להוראות המהותיות הקבועות בסעיפי פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין.⁶

3 עמידה על יסודותיו של סעיף 96 חורגת מתחומו של פרק זה, ואולם במהלך הפרק יסקרו ההבדלים העיקריים בין סעיף 96 לפקודה ופרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין.

4 זאת, בניגוד לנוסח הראשוני שנכלל בתזכיר החוק, ולאור התנגדות שהועלתה על ידי משרד המשפטים.

5 סעיף 96 אינו כולל בחובו חילוף של זכות במקרקעין, שכן המונח "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ממעט מתחולתו זכויות אלה. כך לדוגמה, נוצר מצב בו לפי סעיף 96 ניתן לשחלף זכות שכירות במבנה לתקופה של עד 25 שנה (שאיננה מוגדרת כ"זכות במקרקעין"), אך לא ניתן לשחלף זכות כאמור שתקופתה עולה על 25 שנה.

6 נעיר כי התיקון לחוק כולל גם אפשרות מיוחדת המהווה במהותה שחלוף, וזאת במסגרת ההוראות המתייחסות לפינוי ובינוי. לעניין זה ראה הפרק העוסק בנושא פינוי-בינוי.

13.2 תחולת הוראות הפרק - מועדי המכירה והרכישה

פרק חמישי 3, כשמו כן הוא, מוגדר כ"הוראת שעה". ככל הנראה קביעת ההוראות כ"הוראת שעה" מבוססת על איזון בין ההכרה בנכונות הכלכלית של התיקונים הנדרשים והצורך בעידוד ענף הנדל"ן, לבין החשש מאובדן הכנסות מיסים. לפיכך, הוראת השעה מהווה מעין תקופת ניסיון לבחינת הפיתרונות המוצעים, ועם זאת תקופה מצומצמת מדי לטעמנו.

על פי האמור בסעיפים השונים המתייחסים לכלל החלופות המנויות בפרק (נכס עסקי, קרקע חקלאית, דירת מגורים וזכות בבית אבות), הוראות הפרק חלות ביחס ל"מכירה בתקופה הקובעת" (קרי 7.11.01 עד 31.12.03), כאשר במסגרת החלופות השונות מוגדר המועד הנדרש ביחס למועד רכישת הזכות החלופית, שהינו 12 חודשים שלפני המכירה ועד 12 חודשים לאחריה.⁷

בנוסף, סעיף 49 לחוק קובע:

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

נעיר כי ניסוח הסעיף יוצר חוסר בהירות, וזאת כיוון שהמונח "הזכות החלופית" הוגדר בסעיף 49(ב) (1) כמתייחסות ל"זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי, לחילוף הזכות הנמכרת". זאת, בניגוד לנוסח שהיה כלול בהצעת החוק והתייחס במפורש בסעיף 49 ל"זכות החלופית, הקרקע החקלאית החלופית, דירת המגורים החלופית או הזכות למגורים בבית אבות, לפי העניין" ובניגוד להוראה המפורשת שהוכנסה בסעיפים המתייחסים לשווי המכירה ויום המכירה בחילוף (29ב ו-37ט), בהם צויין במפורש שהוראותיהם "יחולו, בשינויים המחוייבים, גם לעניין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות."

לכאורה, תיתכן פרשנות אפשרית ולפיה הוראות סעיף 49 והמגבלה הקבועה בהן יחולו אך ורק על נכס עסקי לחילוף. עם זאת, סבורנו שאין זו כוונת המחוקק, אלא טעות בלבד שנפלה במלאכת הניסוח, ולפיכך יש לקרוא את הסעיף כמתייחס לכלל הזכויות. הטעות הניסוחית מוצאת ביטוייה גם בסעיפים נוספים בפרק, כדוגמת סעיף 49 המעניק הקלה ממש רכישה ומתייחס ל"זכות החלופית" בלבד.

מכל מקום שילוב של הוראות התחולה (מכירה בתקופה הקובעת, רכישה בפרק זמן של 12 חודשים לפני או אחריה, והיות הרכישה בתקופה הקובעת) מצמצם מאוד את פרק הזמן

⁷ זאת לעומת פרק זמן של 4 חודשים לפני המכירה ועד 12 חודשים לאחריה, הנקוב בסעיף 96 לפקודת מס הכנסה ביחס לחילוף נכס בר-פחת.

הרלוונטי לפעולה. כך לדוגמה, מקום בו הזכות המקורית נמכרת ביום 30.6.03 הרי שהמועד לרכישת הזכות החלופית אינו 12 חודשים אלא 6 חודשים בלבד (עד ליום 31.12.03).

למעשה פרק הזמן בו ניתן יהיה להחיל את ההוראות כלשונן ביחס למלוא התקופה המוגדרת בסעיפים, דהיינו 24 חודשים (12 חודשים לפני המכירה שנעשתה בתקופה הקובעת עד 12 לאחריה) הינו מצומצם ביותר - רק זכות שתימכר בין 7.12.02 ל-31.12.02, דהיינו בפרק זמן של כשלושה וחצי שבועות בלבד, תוכל ליהנות ממלוא פרק הזמן שמאפשרות לכאורה הוראות החוק (אלא אם כן יוארך תוקף התיקון בעתיד בחקיקה בדרך של הארכת משך "התקופה הקובעת").

סבורנו כי המגבלה הנקובה בסעיף 49 הינה מיותרת וניתן היה להסתפק בהוראות הקובעות כי מכירת הזכות תהיה בתקופה הקובעת וממילא יוגבל מועד רכישת הזכות החלופית כתוצאה מכך ל-12 חודשים לפני ואחרי מועד זה. הוספת מגבלה נוספת ביחס לרכישת הזכות החלופית בתקופה הקובעת מצמצמת יתר על המידה, ואף לא נכללה בהמלצות ועדת רבינוביץ'.

חשוב לציין כי בכל הנוגע לחילוף של בניין להשכרה, אכן אין מופיעה המגבלה ולפיה גם מועד רכישת הזכות החלופית יוגבל לתקופה הקובעת, שכן מבין סעיפי פרק חמישי 3 שהוחלו על מכירה כאמור, לא הוחל סעיף 49, הקובע מגבלה זו⁸. מעבר לכך, ביחס ל"בניין חדש להשכרה" (כהגדרתו בסעיף 53 לחוק לעידוד השקעות הון), יחולו ההוראות המאפשרות שחלוף גם כאשר המכירה בוצעה לאחר תום התקופה הקובעת.

13.3 סעיף 49יא - פטור ממס בחילוף זכויות במקרקעין

סעיף 49יא לחוק, שהוראותיו הינן ברובן בעלות תחולה כללית (כפי שגם יובהר בהמשך), קובע, בין היתר, כדלהלן:

"פטור ממס בחילוף זכויות במקרקעין

49יא. (א) בפרק זה -

....

"הזכות הנמכרת ו"הזכות החלופית" - כמשמעותן בסעיף קטן

(ב);

8 וראה גם סעיף 13.11 להלן, בו מובעת ההתייחסות הספציפית לחוק לעידוד השקעות הון ולשחלוף בניין להשכרה.

"שווי הזכות החלופית" - שווי המכירה של הזכות החלופית
ואם היא זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע לבניית מבנה עסקי, לרבות הוצאות בניית המבנה העסקי עליה;

"שווי הזכות החלופית המתואמת" - שווי הזכות החלופית כפול במדד ביום המכירה של הזכות הנמכרת ומחולק במדד יום רכישת הזכות החלופית ובתוספת הוצאות שהוצאו לבניית המבנה העסקי, כשהן מוכפלות במדד יום המכירה ומחולקות במדד יום ההוצאה; לענין זה יראו כיום ההוצאה את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה ביום תחילת הבניה, ומסתיימת ביום גמר הבניה;

"מלאי עסקי" - כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה.

(ב) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין, במקרקעין שהם מבנה עסקי (בפרק זה - הזכות הנמכרת), פטורה ממס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

"....."

13.3.1 התחולה הכללית של הוראות הסעיף

סעיף 49א הוא הסעיף המרכזי העוסק בנושא השחלוף, ואף שלכאורה הוראותיו מתייחסות לחילוף של נכסים עסקיים, הרי שלאור ההוראות הכלולות בסעיפים נוספים בפרק, עקרונותיו מוחלים ברובם אף ביחס ליתר הנכסים שלגביהם מתאפשר שחלוף. מכאן, שהמדובר למעשה בסעיף בעל תחולה כללית, בייחוד בכל הנוגע להשלכות המס. מטעם זה, נציג תחילה את ההוראות הכלליות (החלות ביחס לשחלוף של כלל הנכסים), ולאחר מכן נתמקד בתנאים הספציפיים לפטור של נכס עסקי.

13.3.2 מהות ההטבות במס שבח - דחיית מס ולא פטור

הסעיפים השונים בחוק קובעים כי בהתקיים הנסיבות הקבועות בהן תהיה המכירה "פטורה ממס" (וראה לדוגמה סעיף 49א(ב)). למעשה, התחקות אחר המנגנון הקבוע בחוק, ובכללו שווי הרכישה ויום הרכישה⁹, מצביע על כך שהמדובר בדחיית מס בלבד, מאחר ולגבי הנכס הנרכש יחולו "יום הרכישה" ו"שווי הרכישה" שחלו לגבי הנכס הנמכר, ולכן -

כאשר יימכר בעתיד הנכס הנרכש לחלוף, ישולם מס על השבח שנצבר בגין שני הנכסים גם יחד.¹⁰

ככלל, נציין שמצב דברים זה יחול מקום בו שווי הזכות החלופית (הנרכשת) שווה או עולה על שווי הזכות הנמכרת, והחוק כולל הוראות מיוחדות מקום בו לא מתקיים תנאי זה, שאז רק חלק יחסי יזכה לדחיית מס. נבהיר ונדגים דברים אלה.

13.3.3 מנגנון חישוב ההטבה - כללי

על אף שהחוק קובע מספר חלופות (בהתאם לסוג הנכסים) המנגנון העומד בבסיסו הינו זהה. השוואת מחיר בין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי המכירה של הזכות הנרכשת. מאחר שיייתכן פער זמנים בין שני מועדים אלה בוחר המחוקק בחלק מן המקרים בדרך של תיאום הזכות החלופית, כך שערכה יוצג בהתאם למועד מכירת הזכות הנמכרת.¹¹ דרך זו ננקטה ביחס לשחלוף מבנה עסקי ולא ננקטה במלוא היקפה אלא באופן חלקי בלבד ביחס ליתר הנכסים מנויים בפרק חמישי 3. ייתכן כי הטעם להחלת הוראות התיאום ביחס לנכס עסקי דווקא מקורה באפשרות הקיימת לגביו לשחלפו בקרקע לבניית מבנה עסקי, כאשר במקרה זה הבניה עשויה לארוך זמן מה, (עד 5 שנים), שבמהלכו עשויים לחול שינויים מהותיים במדדי המחירים.¹²

השוואה בין השוויים עשויה להצביע על אחד משני מצבים אפשריים:

1. **שווי הזכות החלופית המתואמת עולה על שווי הזכות הנמכרת** - במצב זה במועד המכירה (של הזכות המקורית) יחול פטור מוחלט ממס שבח ואילו ביחס לזכות הנרכשת ייערך פיצול, לשתי זכויות נפרדות בעלות יום ושווי רכישה שונים.
2. **שווי הזכות החלופית המתואמת נמוך משווי הזכות הנמכרת** - במועד המכירה יערך פיצול לשתי זכויות נפרדות, יחול פטור אך ורק על חלק אחד (המכונה "הזכות הנמכרת הפטורה"), ואילו האחר יתחייב במס. ביחס לזכות החלופית יחולו הוראות הקובעות את רציפות המס.

10 בדומה לסעיף 96 לפקודת מס הכנסה, וראה לעניין זה גם עמ"ה צ'רני (הערה 6, פרק 1) עמ' ה-85 בו מציין השופט ביין ביחס לסעיף 96 - "במקום לשלם את אותו מס בשני תשלומים, הוא משולם בפעם אחת, אך באיחור."

11 ראה הגדרת "שווי הזכות החלופית המתואמת".

12 ראה לעניין זה הדיון בהמשך הפרק במסגרת ההתייחסות לכל חלופה וחלופה. עם זאת, הוראה דומה חלה גם ביחס לחילוף של בניין להשכרה בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, וראה דיון במסגרת נושא זה. עוד נציין כי אפשרית גם גישה שונה ולפיה היעדר ההתייחסות לתיאום ביחס לחלק מהנכסים הינה בגדר חוסר חקיקתי בלבד (לאקונה), הניתנת להשלמה בדרך של פרשנות, כך שגם ביחס לנכסים אלה תחול חובת (או זכות) תיאום.

נציין כי במקביל לייחוס שווי הרכישה במקרים השונים בהם נערך פיצול של הזכויות, נקבע גם פיצול של הניכויים המותרים לפי סעיפים 39 ו-39א, כפי שנקבע במפורש בתיקון לסעיף 40 לחוק¹³.

נתייחס להלן בפירוט להשלכות העולות מכל אחת מן הסיטואציות, וזאת הן במועד מכירת הזכות המקורית, והן ביחס לשווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות החלופית. ההוראות המתייחסות להשלכות המס במועד המכירה כלולות בסעיף 49א שנוסחו הוצג לעיל. ההוראות המתייחסות למיסוי בעת מכירה עתידית של הזכות החלופית נכללו בסעיפים 29 ו-37(ט) לחוק, ובטרם נדון בהן, נביאן כלשונן, כפי שהן מופיעות במסגרת תיקון 50.

13.3.4 שווי הרכישה ויום הרכישה בחילוף זכויות - הוראות החוק

ההוראות החלות ביחס לשווי הרכישה בחילוף זכויות במקרקעין נחקקו בנפרד מפרק חמישי 3 הדן בשחלוף, ומוצאות ביטויין בסעיף 29 לחוק, שנוסחו כדלהלן:

“שווי הרכישה בחילוף זכויות במקרקעין - הוראת שעה”

29. (א) למונחים המופיעים בסעיף זה, שמשמעותם מפורשת בפרק חמישי 3, תהא המשמעות הנודעת להם בפרק האמור.

(ב) שווי הרכישה של זכות חלופית הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות הנמכרת; ואולם אם פחת שווייה של הזכות החלופית המתואמת משווי המכירה של הזכות הנמכרת, יופחת משווי הרכישה כאמור שווי הרכישה שנקבע ליתרת הזכות הנמכרת.

(ג) שווי הרכישה של חלק הזכות החלופית הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות הנמכרת.

(ד) שווי הרכישה של יתרת הזכות הנמכרת, כאמור בסעיף 49א(ג)2, הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות

13 הסעיף קובע:

”...

(ב) במכירת זכות במקרקעין כאמור בסעיפים 49א(ג)2, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים, כיחס חלק הזכות הנמכרת החייבת במס לפי אותם סעיפים.

(ג) במכירת זכות חלופית כאמור בסעיף 49א(ד), יותרו הניכויים המותרים כיחס שבין חלק הזכות החלופית והזכות החלופית הנוספת לכלל הזכות החלופית.”

הנמכרת כשהוא מוכפל ביחס שבין יתרת הזכות הנמכרת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת.

(ה) על אף הוראות סעיף קטן (ב), שווי הרכישה של הזכות החלופית הנוספת הוא שוויה ביום רכישתה.

(ו) הוראות סעיף זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות.³

יום הרכישה ביחס לחילוף זכויות במקרקעין נקבע במסגרת תוספת סעיף קטן (ט) לסעיף 37 לחוק, שזה נוסחו:

"(ט) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 29ב(ב), (ג) ו-(ד) - יום הרכישה של הזכות הנמכרת ולגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 29ב(ה) - היום שבו נרכשה אותה זכות; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית, וזכות למגורים בבית אבות כמשמעותם בפרק חמישי 3."

על אף הלשון המסורבלת לעיתים של סעיפים אלה, העיקרון המנחה, הן ביחס לשווי הרכישה והן ביחס ליום הרכישה הינו עקרון רצף המס, ולפיו מקום בו הוענק פטור ממס על מכירה מסויימת, ייקבע שווי הרכישה ויום הרכישה של העיסקה האחרונה שהתחייבה במס¹⁴. כך, מקום בו הוענק פטור ממס שבח לחילוף הנכס, יהיה שווי הרכישה בידי רוכש הזכות החלופית - השווי שיוחס לזכות הנמכרת, ובהתאם יחושב גם יום הרכישה (הזכות החלופית תיכנס בנעלי הזכות הנמכרת). באופן דומה מקום בו הפטור החל הוא יחסי, יערך פיצול של שווי הזכות הנרכשת וביחס לחלק הפטור ממס שבח יוענק חלק יחסי משווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות הנמכרת.

נציג את השלכות המס ביתר פירוט, תוך התייחסות לסיטואציות האפשריות.

14 ביחס לעיקרון רצף המס ראה ע"א 260/83 מנהל מס שבח נ' יוסף, פד"א יג 73 וכן עמ"ש 9/94 סלע נ' מנהל מס שבח ירושלים, מיסים 4/ט ה-33. מאידך גיסא ראה סטייה מעיקרון זה בעמ"ש 1096/87 למפרט נ' מנהל מס שבח, מיסים 5/ב ה-145.

13.3.5 השלכות המס כאשר שווי הזכות החלופית המתואמת שווה לשווי המכירה של הזכות הנמכרת או עולה עליו

סעיף 49א קובע בסעיף קטן (ד) כדלהלן:

“(ד) 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);”

במקרה כזה¹⁵ השלכות המס יהיו כדלהלן:

13.3.5.1 במועד המכירה - דחיית מס מלאה

כאשר שווי הזכות החלופית המתואמת שווה לשווי המכירה של הזכות הנמכרת או עולה עליו יחול פטור מלא ממס במועד המכירה (דחיית מס עד למועד מכירת הנכס החלופי)¹⁶, וזאת בהתקיים התנאים הנקובים בסעיפים, ואשר יימנו בהמשך.

הרעיון העומד מאחורי הפטור המלא הינו כי הפעולה הובילה לתוספת ערך, שכן סך הכל ההשקעה במקרקעין מצד המוכר גדלה, ומטרה זו - של עידוד עסקאות בנדל"ן, ביקש המחוקק לעודד. זאת ועוד, בסיטואציה כזו, ממילא התמורה ממכירת הנכס הינה נמוכה מעלות הרכישה של הנכס החלופי, ועל מנת להקל על ביצוע הרכישה (שממילא תצריך השקעת משאבים נוספים), מוצדק להעניק פטור מלא ממס במועד המכירה.

13.3.5.2 שווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות החלופית

ביחס לזכות החלופית שנרכשה, יראו את המוכר כרוכש שתי זכויות במקרקעין¹⁷: זכות ששווייה כשווי המכירה של הזכות הנמכרת (מכונה "חלק הזכות החלופית"), והיתרה - זכות

15 המתואר בסעיף 49א(ד) ובשילוב עם סעיף 29ב(ג) ו-37(ט).

16 בהתאם לסעיף 49א(ב).

17 בהתאם לסעיף 49א(ד).

במקרקעין ששווייה כהפרש שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות המתואמת (מכונה: "הזכות החלופית הנוספת").

ביחס לחלק הזכות החלופית, הרי שהיא נכנסת בנעלי הזכות הנמכרת ומקבלת את יום ושווי הרכישה של הזכות הנמכרת, וזאת בהתאם לסעיפים 29ב(ג) לחוק (ביחס לשווי הרכישה) ו-37ט) לחוק ביחס ליום הרכישה.

לעומת זאת לזכות החלופית הנוספת (שהינה היתרה) יוענק שווי ויום רכישה בהתאם למועד רכישתה בפועל¹⁸. זכות זו הוגדרה בסעיף 49א(ד)2) כ-"זכות ששווייה כהפרש שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות המתואמת". הגדרה זו שגויה שכן, המונח "הזכות המתואמת" כלל אינו קיים בחוק וככל הנראה הכוונה היתה ל"זכות הנמכרת".

לשם המחשת הדברים, נציג את השלכות המס באמצעות סימונים ונוסחאות:

נסמן:

A - שווי (המכירה) של הזכות הנמכרת a - שווי הרכישה של הזכות הנמכרת

B - שווי הזכות החלופית המתואמת (התיאום הוא ליום מכירת הזכות הנמכרת)

ואזי (לאור הוראות החוק):

X - שווי חלק הזכות החלופית X = A

Y - שווי הזכות החלופית הנוספת Y = B - A

L - שווי הרכישה של חלק הזכות החלופית L = a

M - שווי הרכישה של הזכות החלופית הנוספת $Y \times \frac{\text{מדד יום רכישת הזכות החלופית}}{\text{מדד יום מכירת הזכות הנמכרת}}$

דרך חלופית לחישוב שווי הרכישה של הזכות החלופית הנוספת הינה שווי הזכות החלופית בפועל (לא מתואם) פחות שווי המכירה של הזכות הנמכרת כשהוא מתואם ליום רכישת הזכות החלופית.

13.3.5.3 דוגמה מספרית

ביום 31.12.02 נמכרה זכות במקרקעין שהינה נכס עסקי (א') במחיר 100. הנכס נרכש ביום 1.1.90 על פי שווי רכישה של 40.

ביום 30.11.03 נרכשה זכות לחילוף שהינה נכס עסקי (ב') במחיר 120.

המדד ליום 31.12.02 הינו 200 נקודות וליום 30.11.03 הוא 220 נקודות.

למען הפשטות נניח כי כל המחירים משקפים את שווי הנכסים.

השלכות המס העולות מהדוגמה:

כלל השבח הגלום במכירת נכס א' יהיה פטור ממס, שכן שווי הזכות החלופית המתואמת

$$\text{הינו } 109.09 \left(120 \times \frac{200}{220} \right), \text{ שהינו גבוה משווי הזכות הנמכרת - } 100.$$

המוכר יחשב כרוכש שתי זכויות בנכס ב':

1. "חלק הזכות החלופית" - שוויה 100 (בהתאם לשווי המכירה של הזכות הנמכרת). שווי רכישה ויום רכישה הם בהתאם לשווי וליום של הזכות הנמכרת דהיינו שווי 40 ויום רכישה 1.1.90.

2. "הזכות החלופית הנוספת" - היתרה - שווייה 9.09. בהתאם להוראות החוק היא חושבה כדלהלן:

$$120 \times \frac{200}{220} - 100 = 9.09$$

בהתאם להוראות סעיף 37(ט) יום הרכישה של זכות זו יהיה מועד רכישה בפועל, דהיינו 30.11.03. שווי הרכישה של זכות זו יהיה אכן השווי ביום 30.11.03 ולפיכך

יש לתאם את השווי חזרה קדימה, והוא יהיה 10 $\left(9.09 \times \frac{220}{200} \right)$. דרך חלופית

לראות את הדברים הינה לומר כי שווי הרכישה של כלל הזכות החלופית הינו 120 ומכך יש להפחית שווי מתואם של הזכות הנמכרת ליום רכישה הזכות החלופית,

$$\text{שהינו } 110 \left(100 \times \frac{220}{200} \right), \text{ דהיינו הפרש הינו } 10.$$

13.3.6 השלכות המס כאשר שווי הזכות החלופית המתואמת נמוך משווי המכירה של הזכות הנמכרת

סעיף 49א קובע בסעיף קטן (ג) כדלהלן:

”(ג) 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.”

13.3.6.1 במקרה כזה¹⁹, ייערך פיצול שמשמעו שדחיית המס תחול רק לגבי חלק יחסי משווי הנכס הנמכר, כיחס שבין שווי הנכס שנמכר לשווי הנכס שנרכש.

13.3.6.2 החוק מגדיר בהקשר זה את שני החלקים:

”הזכות הנמכרת הפטורה”²⁰ - החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת. ביחס לחלק זה תחול במכירה דחיית מס. תשומת הלב כי המדובר ביחס (כלומר שבר) ולא בשווי, ולשם קבלת השווי יש לכפול חלק זה בשווי הזכות הנמכרת.

החלק האחר²¹ - שאינו מכונה בשם - זהו למעשה החלק הנותר, המוגדר בחוק באופן מסורבל כיחס שבין יתרת הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת, ותוך הסתייעות בהגדרת משנה של ”יתרת הזכות הנמכרת”, שהינה ההפרש בין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת הפטורה. על חלק זה (החלק האחר) יוטל מס כבר בעת

19 המתואר בסעיף 49א(ג) בשילוב עם סעיף 29ב(ב), 29ב(ד) ו-37(ט).

20 סעיף 49א(ג)(1).

21 סעיף 49א(ג)(2).

המכירה וייוחס לו חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת. למעשה בעוד ש"החלק האחר" כפי שכינינו אותו הינו יחס (שבר) הרי ש"יתרת הזכות הנמכרת" הינה השווי של חלק זה.

במכירה עתידית של הזכות החלופית יום הרכישה יהיה בהתאם לזה של הזכות המקורית שהוחלפה (הזכות הנמכרת) ואף שווי הרכישה יחושב כחלק יחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, ששיעורו כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת ושווי המכירה של הזכות הנמכרת²².

נמחיש את הדברים באמצעות הצגת הנוסחאות הרלוונטיות.

נסמן:

A - שווי (המכירה) של הזכות הנמכרת

a - שווי הרכישה של הזכות הנמכרת

B - שווי הזכות החלופית המתואמת

ואזי:

$$\alpha = \frac{B}{A} \quad \alpha - \text{חלק הזכות הנמכרת הפטורה}$$

תשומת הלב שההגדרה דלעיל מתייחסת לחלק (שבר) ולא לשווי. לשם קבלת השווי יש לכפול חלק זה בשווי הזכות הנמכרת (A). הכפלה כאמור מובילה לתוצאה ששווי חלק הזכות הנמכרת שווה לשווי הזכות החלופית המתואמת:

$$X = \frac{B}{A} \times A = A \quad X - \text{שווי הזכות הנמכרת הפטורה}$$

$$Y = A - X \quad Y - \text{יתרת הזכות הנמכרת}$$

$$\beta = \frac{Y}{A} = \frac{A - X}{A} = 1 - \alpha \quad \beta - \text{החלק האחר (חלקה של יתרת הזכות הנמכרת)}$$

22 סעיף 29ב(ב) ו-29ב(ד). נוסח הסעיף מורכב ומסורבל יותר, ואולם - פישוט הדברים מוביל למסקנה האמורה כפי שהוצגה. לעניין אופן החישוב המדויק והפישוטים הנגזרים ממנו ראה גם תיאור הנוסחאות המובא בסעיף הנוכחי.

$$L = a \times \frac{Y}{A} = a \times \beta \quad \text{L - שווי הרכישה של יתרת הזכות הנמכרת}$$

$$M = a - L = a(1 - \beta) = a \times \alpha \quad \text{M - שווי הרכישה של הזכות החלופית}$$

13.3.6.3 דוגמה מספרית

ביום 31.12.02 נמכרה זכות במקרקעין שהינה נכס עסקי (א') במחיר 120. הנכס נרכש ביום 1.1.90 בשווי רכישה של 40.

ביום 30.11.03 נרכשה זכות שהינה נכס עסקי (ב') לחילוף במחיר 100.

המדד ליום 31.12.02 הינו 200 נקודות וליום 30.11.03 הוא 220 נקודות.

למען הפשטות נניח כי כל המחירים משקפים את שווי הנכסים.

השלכות המס העולות מהדוגמה:

שווי הזכות החלופית המתואמת הוא $90.90 \left(100 \times \frac{200}{220}\right)$, והוא נמוך משווי הזכות הנמכרת, שהינו 120. לפיכך לא כל השבח יהיה פטור אלא רק חלקו, ויש לפצל:

1. "הזכות הנמכרת הפטורה" - שיעורה של זכות זו הוא $75.75\% \left(\frac{90.90}{120}\right)$, כלומר

שוויה הוא $90.90 (120 \times 75.75\%)$.

ביחס לחלק זה אכן תחול דחיית מס במועד המכירה (31.12.02).

2. **החלק האחר** - שיעורו הוא $24.25\% = \frac{100 - 75.75}{100}$. שווי של החלק האחר

בדוגמה דלעיל הוא $29.10 (120 \times 24.25\%)$, והוא אכן היתרה $(120 - 90.9)$.

ביחס לחלק זה לא תחול דחיית מס במועד המכירה (31.12.02) וישולם מס על השבח שיווצר. שווי הרכישה של נכס זה יחושב באופן יחסי לשווי הרכישה של הנכס (בדוגמה דלעיל - $9.7 = 40 \times 24.25\%$), ויום הרכישה יהיה בהתאם 1.1.90.

בעת מכירה עתידית של הזכות החלופית שהתקבלה יהיה יום הרכישה בהתאם לזכות הנמכרת (1.1.90) ושווי הרכישה יחושב כיתרת שווי הרכישה שטרם נוצלה

דהיינו 30.3 (שווי מקורי של 40 פחות 9.7 שנוצל בעת מכירת "האחר", או לחילופין
 $40 \times 75.75\%$).

13.3.7 התנאים להכרה בשחלוף נכס עסקי

סעיף 49א קובע בסעיף קטן (ב) כדלהלן:

"(ב) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי (בפרק זה - הזכות הנמכרת) פטורה ממס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי, לחילוף הזכות הנמכרת (בפרק זה - הזכות החלופית);

(2) היתה הזכות החלופית זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע לבניית מבנה עסקי, והתקיים, בתוך חמש שנים מיום רכישתה או מיום מכירת הזכות הנמכרת, לפי המוקדם, אחד מאלה:

(א) קיימת תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה - תכנית) המתירה בניה על הקרקע ונבנה עליה מבנה עסקי, ששטחו 70% לפחות מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד קבלת אישור לאספקת שירותים כמשמעותו בהגדרה "סיום בניה" בסעיף 19(4);

(ב) קיימת תכנית כאמור בפסקה (א) ונבנה עליה מבנה עסקי, והוצאות הבניה לא פחתו משווי המכירה של הזכות הנמכרת.

(3) שווי הזכות החלופית המתואמת לא פחת משווי המכירה של הזכות הנמכרת;

(4) המכירה אינה לקרוב ואינה שינוי ייעוד; לענין זה -

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח שליטה בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;

"שינוי ייעוד" - העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב) או הפיכת מלאי עסקי בעסק לנכס קבוע באותו עסק, כאמור בסעיף 85.

התנאים להכרה בשחלוף נכס עסקי הינם כדלהלן:

1. הזכות הנמכרת היא זכות במקרקעין שהם "מבנה עסקי".
2. הזכות הנרכשת לחילוף הינה "מבנה עסקי" או "קרקע לבניית מבנה עסקי", ובלבד שכאשר המדובר בקרקע נדרש קיומם של תנאים נוספים.
3. המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת ותוך פרק זמן של 12 חודשים.
4. המכירה איננה לקרוב.
5. המכירה אינה שינוי יעוד.
6. יחס נדרש בין שווי הזכויות (הנמכרת והנרכשת).
נבהיר תנאים אלה בפירוט.

13.3.7.1 הזכות הנמכרת היא "מבנה עסקי"

המונח "מבנה עסקי" מוגדר בסעיף 49א(א)(1) כדלהלן:

"מבנה עסקי" - מבנה שאינו מלאי עסקי, ושמתקיים בו אחד מאלה:

- (1) הוא משמש בייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, בידי המוכר או בידי שוכר המבנה בתנאים שקבע שר האוצר ולמשך תקופה שקבע;
- (2) הוא מיועד לשמש לפי טיבו, ליצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה בידי המוכר, ובלבד שלא שימש למגורים בידי המוכר, שוכר או קרוב של מי מהם;

מכאן שהתנאים להיותו של מבנה בגדר "מבנה עסקי" הם כדלהלן:

- א. מבנה שאינו מלאי עסקי. ההפניה להגדרת "מלאי עסקי" הינה לסעיף 85 לפקודת מס הכנסה.²³

ובנוסף, קיומו של אחד משני תנאים חלופיים:

- ב. המבנה משמש בייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה בידי מוכר או בידי שוכר המבנה בתנאים שייקבעו על ידי שר האוצר בתקנות.

23 המגדיר "מלאי עסקי" כ-"כל נכס מטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס."

תשומת הלב לכך כי הזכאות להיחשב כמבנה עסקי עשויה להיות תלויה באדם אחר שאיננו המוכר - קרי שוכר הנכס. מצב זה עשוי ליצור בעייתיות ולהוביל אולי להגבלת אופן השימוש בנכס במסגרת הסכם השכירות. מעבר לכך, עלולים להיווצר חילוקי דעות בין רשויות המס לנישומים בשני מישורים - הן במישור המשכיר והן במישור השוכר, כאשר הכרעה ביחס לסיווג הכנסת השוכר הינה בעלת השפעה ישירה על היבטי המס של המשכיר.

או;

22. המבנה מיועד על פי טיבו לשמש לייצור הכנסה בידי המוכר, ובלבד שלא שימש למגורים בידי המוכר, שוכר או קרוב של מי מהם.

מעניין לציין כי המונח "קרוב" לא הוגדר במפורש לצורך הסעיף, וזאת להבדיל מהגדרה הכלולה ב-49א(ב)(4) המפנה לזו הנקובה בסעיף 19(4) לחוק. לפיכך, תחול ההגדרה הכללית של החוק, המנויה בסעיף 1 ל²⁴.

מבנה עסקי עשוי לכלול כל מבנה שאינו מלאי כגון בנייני משרדים, מפעלים ונכסים נוספים המהווים נכס קבוע ומשמשים לייצור ההכנסה העסקית של בעליהם. זאת ועוד, מאחר שהסעיף מתייחס להכנסה מסעיף 2(1) לפקודה, הרי שייכללו בגדר הסעיף לדעתנו גם מקרים בהם המדובר בקיומה של "עסקת אקראי" (מבחן של יזמות, השבחה, מימון, פרק זמן וכו')²⁵, ולפיכך בנסיבות מסויימות לנישומים יהיה קיים יתרון מס דווקא מסיווגה של העיסקה כ"עסקת אקראי" והדגשת מאפייניה העסקיים. כמו כן, תיכלל בגדר הסעיף השכרה המגיעה מבחינת טיבה ואופיה לכדי עסק²⁶. אופן ההצגה של הנכס בדוחותיה הכספיים של חברה, עשוי לשמש ראיה למעמדו של הנכס כמלאי עסקי²⁷.

24 ראה דיון בהגדרות המונח קרוב בסעיף 13.3.7.4 להלן.
 25 ראה לדוגמה מבחני הפסיקה לקיומה של עסקת אקראי בעניין ע"ש 111/83 אלמור נ' מנהל מע"מ, פ"ד לט(4)1; עמ"ה 319/99 הס נ' פ"ש ירושלים, מיסים יד/ה-163.
 26 ראה לדוגמה עמ"ה 62/85 קרית יהודית פארק תעשייתי נ' פשמ"ג, מיסים א/ה-82; עמ"ה 34/95 אבי פרידמן נ' פ"ש נהריה, מיסים יב/ה-143; עמ"ה 143/91 זן מרדכי נ' פ"ש חיפה, מיסים ט/ה-80; עמ"ה 171/89 פינהר בע"מ נ' מ"י, מיסים ד/ה-133.
 27 בהתאם להלכה המושרשת בדבר אימוצם של כללי החשבונאות ואופן ההצגה בחשבונאי גם ביחס לדיני המס, כל עוד לא נקבע אחרת בחקיקה או לאור תכלית החקיקה, וראה לדוגמה ע"א 510/80 פ"ש י-ם נ' דפוס מרכז, פ"ד ל"ו (4) 589, בעמ" 593, 594, ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים נ' פשמ"ג, מיסים ו/ה-1; עמ"ה 181/84 ברנשטיין גיל נגד פ"ש ת"א 4, פד"א טו 179; ע"א 57/79 פ"ש חיפה נ' מספנות ישראל, פד"א י"א 49/ עמ"ה 171/79 קרמיק קסטינג קורפוריישן נ' פשמ"ג, פד"א י"א 121;

13.3.7.2 הזכות הנרכשת לחילוף הינה "מבנה עסקי" או "קרקע לבניית מבנה עסקי"

קיימות 2 חלופות אפשריות ביחס לנכס הנרכש לחילוף.

האחת, הזכות הנרכשת הינה זכות במקרקעין שהינם "מבנה עסקי" כהגדרתו לעיל.

האחרת הינה רכישת "קרקע לבניית מבנה עסקי", ובמקרה כזה, נדרש כי בתוך 5 שנים ממועד רכישת הקרקע או ממועד מכירת הזכות הנמכרת, לפי המוקדם, יתקיים אחד משני תנאים כדלהלן:

א. קיימת תכנית בהתאם לחוק התכנון והבניה ("תב"ע", בלשון העם) המתירה בניה על הקרקע, ונבנה עליה (ככל הנראה צריך להיות - "על הקרקע") מבנה עסקי ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התב"ע החלה על הקרקע במועד קבלת "אישור לאספקת שירותים".

המונח "אישור לאספקת שירותים" מוגדר בסעיף 19(4) לחוק (שהוסף בתיקון 50) ומשמעו המועד שבו ניתן אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 235 לחוק התכנון והבניה, או בלשון העם - מועד קבלת האישור הידוע כ"טופס 4".

ב. קיימת תכנית כאמור החל על הקרקע, נבנה על הקרקע מבנה עסקי (כפי שהוגדר לעיל) והוצאות הבניה לא פחתו משווי המכירה של הזכות הנמכרת.

בהקשר זה נציין כי לא ברור לנו מדוע הוסף התנאי ולפיו הוצאות הבניה לא פחתו משווי המכירה של הזכות הנמכרת: סה"כ ההוצאות שהוציא המוכר מסתכמות הן בהוצאות לרכישת הקרקע והן בהוצאות הבניה, וסכומן הוא הרלוונטי מבחינת השוואה לשווי המכירה - והוא אכן זה שמושווה במסגרת תנאי נפרד הנדרש לצורך השחלוף. דרישה ולפיה גם הוצאות הבניה עצמן ולבדן צריכות לעלות על שווי המכירה של הזכות הנמכרת, מצמצם לדעתנו יתר על המידה, ופוגע בתכלית שביקש המחוקק להשיג.

13.3.7.3 המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת והנכס לחילוף נרכש תוך 12 חודשים לפני או אחרי מכירת המבנה העסקי

כאמור, המדובר בתנאים כלליים החלים ביחס לכלל החילופים הנדונים בפרק חמישי 3. עמדנו לעיל, על הבעייתיות בשילוב של תנאים אלה ביחד עם הדרישה המופיעה בסעיף 49 ולפיה גם הזכות החלופית תירכש בתקופה הקובעת²⁸.

13.3.7.4 המכירה איננה לקרוב

סעיף 49(ב)4) כולל בחובו שני תנאים מצטברים שהראשון שבהם הוא שהמכירה איננה לקרוב.

ככל הנראה נועד התנאי על מנת למנוע תכנוני מס בין צדדים קשורים. ההפנייה למונח "קרוב" ושליטה היא לסעיף 19(4) לחוק, הקובע בסעיף קטן (ב)3) כדלהלן:

"קרוב", לענין המוכר - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו; לענין זה, "שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2, בשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" יבוא "20% או יותר של הון המניות", ובמקום "את רובו של הסכום" יבוא "20% או יותר".

הגדרה זו מפנה אף היא לסעיף 2 לחוק לצורך המונח שליטה. שילוב ההגדרות מצביע לדעתנו על המסקנות כדלהלן:

- (1) המונח "קרוב" אינו מוגדר בסעיף אופן ממצה אלא על דרך הריבוי בלבד, ולפיכך ההגדרה הבסיסית היא זו המופיעה בסעיף 1 לחוק, הכוללת גם חברה בשליטת אותו אדם²⁹.
- (2) המונח כולל בחובו איגוד השולט במוכר וכן איגוד שבשליטת אותו גורם השולט גם במוכר (כגון - חברות אחיות).

28 בסעיף 13.2 לעיל.

29 הסעיף קובע:

"קרוב" לאדם פלוני -

(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) המונח "שליטה" כמשמעו בסעיף 2 לחוק, כולל יכולת של אדם לבדו או ביחד עם קרוביו (כמשמעות המונח בסעיף 1 לחוק) לשלוט באופן ישיר או עקיף בענייני איגוד. כמו כן, נקבע בסעיף 2 כי יראו כשליטה החזקה או זכות למרבית כח או למרבית הון המניות או מרבית הזכות לחלוקת הרווחים. הגדרה זו הורחבה כך שהיא תתייחס ל-20% או יותר במקום למצב קודם לכן שהתייחס ליותר מ-50%.

13.3.7.5 המכירה אינה שינוי יעוד

כידוע, שינוי יעוד במקרקעין עשוי להיחשב כמכירה. מאחר ומטרת ההוראות הנוגעות לשחלוף הייתה לקדם פעילות כלכלית ממשית במשק - דהיינו מכירה "אמיתית", נקבע במפורש כי שינוי יעוד כשלעצמו העשוי באופן כללי להיחשב כמכירה³⁰ לא יחשב כעומד בתנאי הסעיף. יושם לב כי הגדרת "שינוי יעוד" בסעיף מתייחסת הן להפיכתו של נכס קבוע למלאי (כמשמעות הדברים בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין), והן להפיכתו של מלאי לנכס קבוע (בהתאם לסעיף 85 לפקודת מס הכנסה).

עוד יש לציין כי הדרישה שהמכירה אינה שינוי יעוד לא נקבעה במפורש כחלה ביחס לשחלוף של דירת מגורים ושל קרקע חקלאית, וניתן לטעון כי מלשון הלאו ביחס למבנה עסקי ניתן ללמוד הן ביחס לשחלוף זכויות אלה. עם זאת, שאלה מעניינת היא האם גם כאשר לא מופיע תנאי זה במפורש מכירה במסגרת שינוי יעוד עשויה להישלל מכח הטענה שהמדובר ב"מכירה לקרוב". על פי טענה זו, שינוי יעוד מהווה מכירה מאדם לעצמו ואדם הינו בגדר "קרוב" לעצמו. לדעתנו, ספק רב אם טענה זו תתקבל, וזאת משני טעמים עיקריים: האחד, הגדרת "קרוב" כפי שהוצגה לעיל אינה כוללת (לא בסעיף 1 ואף לא ב-19(4)) אדם כ"קרוב" של עצמו. שנית, עצם אזכור הדרישה כעומדת בפני עצמה בסעיף 49א(ג) וכמצטברת לדרישה שאין המדובר במכירה ל"קרוב" מעידה על כך שככלל, שינוי יעוד איננו בגדר מכירה לקרוב.

13.3.7.6 יחס שווי הזכויות

הסעיף כולל כתנאי לדחיית מס את העובדה כי שווי הזכות החלופית המתואמת לא פחת משווי המכירה של הזכות הנמכרת. אכן, זהו התנאי לקיומה של דחיית מס מלאה, ואולם, כאמור אף בנסיבות בהן לא מתמלא תנאי זה חלה דחיית מס באופן יחסי (כמתואר בסעיף 49א(ג)) והדברים הובהרו לעיל³¹.

30 בנסיבות בהן חלפו 4 שנים או יותר ממועד הרכישה של הזכות בנכס - וראה סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

31 בסעיפים 13.3.5 עד 13.3.6.

לעניין חישוב השווי, הרי שזה הוגדר כשווי המכירה של הזכות החלופית, ואם המדובר בקרקע לבניית מבנה עסקי - לרבות בניית המבנה העסקי עליה. תיאום הזכות החלופית יעשה כולו ליום המכירה, כאשר בכל הנוגע להוצאות הבניה נקבע שהן יתואמו החל מ"יום ההוצאה". יום זה נקבע כיום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה ביום תחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה. תיאום הוצאות בניה הוא איפוא ממועד שרירותי שנקבע, בדומה להסדר הקבוע בסעיף 247(2) לחוק ביחס להוצאות בניה. בפסק הדין בעניין ורה דבורה שכטר³², נדונו הוראות סעיף 247(2) שהינן כמעט זהות לענייננו, ואשר חלות לעניין חישוב השבח. בית המשפט העליון קבע כי תיאום הוצאות החל מן המועד של שני שלישי מתקופת הבניה הינו בגדר חזקה הניתנת לסתירה, ומקום בו יוכיח הנישום כי עמד בהוצאות במועד שונה (כגון מוקדם יותר) יהיה זכאי לכך שהשבח יחושב בהתאם למצב הדברים בפועל. לדעתנו, לאור הדמיון בסעיפים, ניתן לטעון כי הלכה זו תחול אף ביחס לחישוב "שווי הזכות החלופית המתואמת" במסגרת סעיף 49א.

13.3.8 המרת נכס אחד במספר נכסים

סעיף 49א קובע בסעיף קטן (ה) כדלהלן:

"(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו רכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי כזכות חלופית אחת לענין סעיף זה; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים הנדרשים."

סעיף 49א(ה) מסמך את שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת לקבוע תקנות, בהן יצויינו התנאים שבהתקיימם יראו רכישה של מספר זכויות במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי כזכות חלופית אחת.

הוראה דומה כלולה גם ביחס לנכסים נוספים שמתאפשר חילופם במסגרת פרק חמישי 3 - קרקע חקלאית (סעיף 49א(ד)), ודירת מגורים (49ב(ג)).

הסעיף אינו מתייחס לסיטואציה הפוכה של המרת מספר נכסים בנכס אחד, וזאת על אף שבהמלצות ועדת רבינוביץ' נכללה המלצה לאפשר שחלוף גם בנסיבות כאלה. עם זאת, ניתן לטעון כי שחלוף כאמור אפשרי ממילא אף בהיעדר התייחסות מפורשת, וזאת כיוון שבמקרה כזה ניתן לטעון כי כל אחד מן הנכסים הנמכרים הוחלף בחלק מן הנכס הנרכש (זכות בו), כך שהוראות פרק חמישי 3 עשויות להתקיים אף כלשונו.

13.4

סעיף 49א1 - פטור בחילוף קרקע חקלאית

"פטור ממס בחילוף קרקע חקלאית

49א1. (א) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית (בפרק זה - הקרקע החקלאית הנמכרת), פטורה ממס ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית, לחילוף הקרקע החקלאית הנמכרת (בפרק זה - הקרקע החקלאית החלופית);

(2) הקרקע החקלאית הנמכרת שימשה בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות קודם למכירתה ומשמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות לאחר המכירה;

(3) הקרקע החקלאית החלופית משמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות, לאחר רכישתה;

(4) שווי הקרקע החקלאית החלופית לא פחת משווי המכירה של הקרקע החקלאית הנמכרת;

(5) המכירה אינה לקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" - בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף.

(ב) (1) במכירת זכות במקרקעין שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (א), למעט התנאי האמור בפסקה (4) של אותו סעיף קטן, יחולו הוראות סעיפים 40(ב) ו-49א(ג), בשינויים המחויבים;

(2) עלה שווי הקרקע החקלאית החלופית על שווי המכירה של הקרקע החקלאית הנמכרת, יחולו הוראות סעיפים 40(ג) ו-49א(ד), בשינויים המחויבים.

(ג) בסעיף זה -

"קרקע חקלאית" - קרקע שיועדה לחקלאות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, למעט קרקע כאמור שאף

שיועדה לחקלאות ניתן לפי התכנית לבנות עליה גם מבנה שאינו משמש לייצור הכנסה מחקלאות או להשתמש בה שלא לצורכי חקלאות;

"הכנסה מחקלאות" - הכנסה מחקלאות לפי סעיף 2(1) או 2(8) לפקודה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו ברכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית, כקרקע חקלאית חלופית אחת לענין סעיף זה; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים הנדרשים.

13.4.1 הרקע לחקיקת הסעיף

הוראות בעניין שחלוף של קרקע חקלאית לא נכללו בהמלצות ועדת רבינוביץ', ואולם נכללו בהצעת החוק, ולאחר מכן בתיקון עצמו.

13.4.2 התנאים להכרה בשחלוף קרקע חקלאית

התנאים הנדרשים ביחס לשחלוף דומים בעיקרם לאלה שפורטו לעיל ביחס למבנים עסקיים, למעט התאמות נדרשות, ביחס לאופן ומשך השימוש בקרקע הנמכרת והחלופית.

התנאים הינם כדלהלן:

1. הזכות הנמכרת והזכות הנרכשת הינן בגדר "קרקע חקלאית".
 2. המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת ובתוך פרק זמן של 12 חודשים.
 3. הקרקע הנמכרת שימשה בייצור הכנסה מחקלאות 5 שנים לפני ואחרי מכירתה.
 4. הקרקע החלופית משמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך 5 שנים לפחות לאחר רכישתה.
 5. יחס השוויים.
 6. המכירה איננה לקרוב.
- להלן יפורטו התנאים הנדרשים:

13.4.3 הזכות הנמכרת והזכות הנרכשת הינן "קרקע חקלאית"

המונח "קרקע חקלאית", המוגדר למעשה כ-"זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית", הוגדר בהתאם ליעוד הקרקע על פי חוק התכנון והבניה (דהיינו על פי התכנית החלה על הקרקע), ואולם מועטה מגדר ההגדרה קרקע שניתן לבנות עליה גם מבנה שאינו משמש לייצור הכנסה מחקלאות או שניתן להשתמש בה שלא לצרכי חקלאות.

סבורנו כי ההגדרה מצמצמת יתר על המידה: אכן, מובן החשש שמא יעשה ניצול של הוראות השחלוף למטרות שאינן חקלאיות, ואולם עם חשש זה ניתן להתמודד (ואכן נעשתה התמודדות בפועל) בדרך של התנאת ההקלות במס בשימוש חקלאי בקרקע - בעבר ובעתיד (וראה להלן). מבחן הייעוד כמבחן נוסף ומצטבר הינו מיותר ומכביד יתר על המידה. כך לדוגמה, ייתכן מצב שבו קרקע משמשת לחקלאות ועתידה לשמש לחקלאות במשך שנים רבות, ובכל זאת לא תיהנה מן האפשרות לשחלוף, אך ורק עקב העובדה כי התב"ע החלה עליה מאפשרת גם ייעוד שאינו חקלאי. מצב מעין זה מחטיא לדעתנו את כוונת החוק, ולפיכך מן הראוי כי לסייג המוחל על המונח "קרקע חקלאית" תינתן פרשנות מצמצמת, תוך מתן משקל נכבד יותר לאופן השימוש בפועל.

13.4.3.1 המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת ותוך פרק זמן של 12 חודשים

המדובר כאמור בתנאי כללי וחוזר ביחס לחילופי זכויות מסוגים שונים³³.

13.4.3.2 הקרקע החקלאית הנמכרת שימשה בייצור הכנסה מחקלאות 5 שנים לפני ואחרי מכירתה

יש לתת את הדעת על מספר נקודות עיקריות ביחס לתנאים המנויים בסעיף זה:

- א. המונח "הכנסה מחקלאות" נקבע בחוק כהכנסה על פי סעיפים 8)2 ו-1)2 לפקודה.
- ב. בשונה מסעיף 49 היא המתייחס למבנה עסקי, לא צויין בסעיף במפורש כי ההכנסה מחקלאות יכול שתהיה בידי מוכר הזכות או בידי שוכר ממנו. עם זאת, לדעתנו לאור העובדה שהניסוח הינו כללי, יש בכך על מנת להוביל למסקנה כי די שנעשה בקרקע שימוש לייצור הכנסה מחקלאות וזאת בין אם על ידי בעל הזכויות ובין אם על ידי אחר.

33 ראה סעיף 13.2 לעיל.

ג. הדרישה המועלית בסעיף הינה שהקרקע הנמכרת שימשה בייצור הכנסה מחקלאות במשך 10 שנים לפחות (5 שנים לפני ו-5 שנים אחרי המכירה). דרישה זו נראית מרחיקת לכת ביותר, בייחוד ככל שהיא מתייחסת לדרישה שהקרקע הנמכרת תשמש למטרה זו 5 שנים לאחר המכירה.

כך, חקלאי המוכר את זכויותיו בקרקע חקלאית ורוכש קרקע אחרת למטרה חקלאית, איננו בעל יכולת שליטה כלשהי על השימוש שיעשה הרוכש בקרקע שמכר, ובכל זאת - הסעיף מתנה את זכאותו זו של החקלאי בחסדיו של אחר ובשימוש שיעשה אחר בקרקע שנמכרה. מעבר לאמור לעיל - אף פרקי הזמן הינם ארוכים באופן חסר תקדים. מעקב אחר מילוי תנאים - למשך זמן כה רב (10 שנים) ועל ידי גורמים שונים - הן המוכר והן הרוכש הינה משימה קשה ביותר גם מבחינה מינהלית ולא היה מקום להטילה. ואכן, דרישה ולפיה ישמשו הזכויות הנמכרות (להבדיל מהנרכשות) למטרה זהה לזו ששימשו בעבר אינה מופיעה באף אחת מן החלופות האחרות המאפשרות שחלוף, ותמוה בעינינו מדוע מצא המחוקק מקום להכניסה במסגרת חילוף הקרקע החקלאית.

13.4.3.3 הקרקע החלופית משמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך 5 שנים לפחות לאחר רכישתה

הוראות תנאי זה נדונו לעיל³⁴.

13.4.3.4 יחס השוויים

הזכות לפטור מלא ממס במועד המכירה (למעשה - דחיית מס מלאה) הינו כי שווי הקרקע החקלאית החלופית לא פחת משווי המכירה של הקרקע החקלאית הנמכרת. בנסיבות אחרות - מתקיים פטור חלקי, בדומה לאופן החישוב שהוסבר לעיל ביחס לסעיף 49א.

בהקשר זה יש להדגיש כי ההשוואה ביחס לקרקע חקלאית הינה בערכים בלתי מתואמים (בשונה מסעיף 49א), מכאן גם שההפנייה להוראות סעיף 49א(ג) ו-(ד) בשינויים המחוייבים, משמעה לדעתנו גם התייחסות לערכים בלתי מתואמים³⁵.

13.4.3.5 המכירה אינה לקרוב

הוראה זו זהה לזו שנדונה בסעיף 49א³⁶.

34 בסעיף 13.4.2.3 לעיל.

35 וראה גם סעיף 13.3.3 לעיל.

13.5

סעיף 49ב - פטור בחילוף זכויות בדירת מגורים

"פטור ממס בחילוף זכויות בדירת מגורים

49ב. (א) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים (בסעיף זה - דירת המגורים הנמכרת), פטורה ממס ובלבד שהתקיימו כל אלה:

- (1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחילוף דירת המגורים הנמכרת (בסעיף זה - דירת המגורים החלופית);
- (2) שווי דירת המגורים החלופית לא פחת משווי המכירה של דירת המגורים הנמכרת;
- (3) המכירה אינה לקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח שליטה בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף.
- (ב) (1) במכירת דירת המגורים הנמכרת, שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (א) למעט התנאי האמור בפסקה (2) של אותו סעיף קטן, יחולו הוראות סעיפים 40(ב) ו-49א(ג), בשינויים המחויבים.
- (2) עלה שווי דירת המגורים החלופית על שווי המכירה של דירת המגורים הנמכרת, יחולו הוראות סעיפים 40(ג) ו-49א(ד), בשינויים המחויבים.
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו רכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים כזכות חלופית אחת לענין זה; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים הנדרשים.

13.5.1 התנאים לתחולת הפטור

החוק מאפשר שחלוף של דירת מגורים, וזאת במסגרת סעיף 49יב. התנאים לתחולת הפטור ממס דומים לאלה שנמנו לעיל והינם:

1. הזכות הנמכרת והזכות הנרכשת הינן בגדר "דירת מגורים".
 2. המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת ובתוך פרק זמן של 12 חודשים.
 3. יחס השוויים.
 4. המכירה איננה לקרוב.
- יצוין כי המונח "דירת מגורים" הינו בהתאם להגדרה שבסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, שהינה:

" דירת מגורים" - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

כלומר די גם ברכישת דירה מקבלן, על אף שטרם הושלמה בנייתה כדי להוות "דירת מגורים" (ובלבד שקיימת התחייבות של הקבלן להשלים בנייתה), וזאת הן ביחס לזכות הנמכרת והן ביחס לזכות הנרכשת. כמו כן, לאור ההגדרה אין התנאה של מגורים בדירה בפועל אלא די בייעודה של הדירה לשמש למגורים.

באשר לתנאים המנויים בסעיפים 2 עד 4 לעיל, נפנה לדיון דלעיל בכל הנוגע למבנה עסקי ולקרקע חקלאית, כאשר בחינת יחסי השווי וההשלכות יעשו במקרה זה על בסיס נומינלי ולא מתואם.

13.5.2 שלילת פטור במכירה עתידית

כפי שיצויין גם בהמשך³⁷, עשיית השימוש בהוראות השחלוף מונעת מתן פטור בגין מכירה עתידית. שלילה זו הינה בעלת משמעות מיוחדת בעיקר ככל שהמדובר בדירת מגורים, שכן ביחס לדירת מגורים חל ברובם המכריע של המקרים פטור מכח פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולכן עשיית שימוש בהוראות השחלוף כדאית רק בנסיבות ברורות בהן לא קיים פטור על המכירה.

37 בסעיף 13.9 להלן.

13.5.3 מניעת שלילת הטבות לדירות באזורי עדיפות לאומית

החוק שולל פטור אפשרי ממס במכירה עתידית של הדירה החלופית שנרכשה. עם זאת, בהתאם לסעיף 49טז(ד) ככל שהמדובר ברכישת דירת מגורים חלופית באזור עדיפות לאומית כפי שקבע שר האוצר בתקנות, לא יישלל הפטור, ובלבד שהדירה שימשה דרך קבע למגורי הרוכש במשך שנתיים לפחות. יודגש כי הדרישה היא למגורי הרוכש עצמו, ולא במגורים של קרוביו או בהשכרת הדירה על ידיו.

13.6 סעיף 49ג - פטור במכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות

"פטור ממס במכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות"

49ג. (א) על מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין בהם דירת מגורים מזכה, בידי מי שמלאו, לו או לבן זוגו, 60 שנים יחולו הוראות סעיפים 49א ו-49ב, בשינויים המחויבים, ובלבד שהזכות החלופית היא זכות למגורים בבית אבות, למגורי המוכר או בן זוגו.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי מוכר שטרם מלאו לו או לבן זוגו 60 שנים, ובלבד שאחד מהם זקוק לשירותי סיעוד כהגדרתם בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (בסעיף זה - שירותי סיעוד); שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת יקבע הוראות לביצוע סעיף קטן זה.

(ג) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם במכירת זכות במקרקעין במקרקעין שאינם דירת מגורים מזכה, ובלבד שלא היתה למוכר או לבן זוגו דירת מגורים מזכה בארבע השנים שקדמו למכירת הזכות הנמכרת, ואולם סכום הפטור במכירה לפי סעיף קטן זה, לא יעלה על 500,000 שקלים חדשים.

(2) הסכום האמור בפסקה (1) יתואם לפי הוראת סעיף 49ז(א)(5) ואולם לענין זה יהיה "המדד הבסיסי" המדד שפורסם ביום ב' בשבט התשס"ב (15 בינואר 2002).

(ד) לענין זה -

"בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים אנשים או יותר, שהם או בני זוגם בני 60 שנים לפחות או שהם נזקקים לשירותי סיעוד, שניתן לו רישיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965;

"דירת מגורים מזכה" - כהגדרתה בסעיף 49;

"זכות למגורים בבית אבות" - זכות בעלות או חכירה ביחידת מגורים בבית אבות או זכות אחרת ביחידה כאמור כפי שקבע שר האוצר.

13.6.1 מטרת הסעיף

מטרת הסעיף הינה לאפשר לאדם המגיע לגיל פרישה או הנזקק לסיעוד לממש נכסי מקרקעין שברשותו באופן שיותיר בידו אמצעים מספיקים למעבר לדור בבית אבות.

13.6.2 התנאים לתחולת הפטור

להלן עיקרי התנאים לתחולת הפטור:

13.6.2.1 מיהות המוכר - גיל פרישה או היזקקות לשירותי סיעוד

הסעיף חל ביחס לשני סוגים של מוכרים:

- א. מי שמלאו לו או לבן זוגו 60 שנה.
- ב. מי שהוא או בן זוגו נזקק לשירותי סיעוד כהגדרתם בחוק הביטוח הלאומי. שר האוצר הוסמך לקבוע תקנות לעניין סעיף זה.

13.6.2.2 מהות הנכס הנמכר - דירת מגורים מזכה או מקרקעין אחרים

הפטור יחול ביחס לאחד משני סוגי נכסים נמכרים:

- א. "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49 לחוק³⁸.
- ב. נכס מקרקעין אחר, ובלבד שלמוכר או לבן זוגו לא היתה דירת מגורים מזכה ב-4 השנים שקדמו למכירת הזכות הנמכרת. בסיטואציה כזו, סכום הפטור במכירה לא יעלה על 500,000 ש"ח, כאשר סכום זה יתואם אחת לשנה ב-16 בינואר לפי שיעור עליית המדד, כאשר מדד הבסיס הוא זה של ינואר 2002.

13.6.2.3 מהות הנכס הנרכש - זכות בבית אבות

"זכות בבית אבות" הוגדרה כזכות בעלות או חכירה ביחידת מגורים בבית אבות או זכות אחרת ביחידה כאמור שנקבעה על ידי שר האוצר בתקנות. המונח "בית אבות" הוגדר כמקום מגורים קבוע לשלושים איש או יותר שהם בני 60 לפחות או הנזקקים לשירותי סיעוד, שניתן לו רשיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965.

כיום, במדינה ישראל, מרבית הזכויות הנרכשות בבתי אבות אינן בגדר "זכות במקרקעין" (בעלות או חכירה לתקופה של מעל 25 שנה). הדרך הנפוצה ביותר בהקשר זה הינה זו בה דייר מפקיד פיקדון בסכום מסוים, שיוחזר לו או ליורשיו עם סיום שהותו של הדייר בבית האבות, כאשר מדי שנה מופחת מהפיקדון סכום מסוים. מאחר שהסעיף מקנה סמכות לשר האוצר לקבוע בתקנות את מהות הזכות, מן הראוי כי הגדרת הזכות בתקנות אכן תיעשה תוך הכללת ההסדרים הנוהגים בפועל.

13.6.2.4 המכירה והרכישה נעשו בתקופה הקובעת ובתוך פרק זמן של 12 חודשים

המדובר בתנאי כללי, המוצא ביטויו בהפנייה של סעיף 49(א) ו-49(ב) להוראות סעיפים 49א ו-49ב.

38 סעיף 49 מגדיר את המונח כדלהלן:

"דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לעניין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) - לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) - לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר."

13.6.2.5 יחס שווי הזכויות

גם בנקודה זו סעיף 49יג לא כולל התייחסות מפורשת לנושא היחס בין שווי הזכות הנמכרת וזו הנרכשת, אלא מציין כי יחולו הוראות סעיפים 49יא ו-49יב "בשינויים המחוייבים". דא עקא, בעוד שסעיף 49יא מתייחס להשוואה ביחס לזכויות מתואמות למדד יום המכירה, הרי שסעיף 49יב אינו מתייחס לתיאום, ועשויה להתעורר השאלה מה דינו של סעיף 49יג, האם כ-49יא או כ-49יב?

לדעתנו, כוונת הדברים בנקודה זו הינה כי הסכומים יחושבו בערכם הנומינלי בהתאם להוראות סעיף 49יב (ובהתאם לנושא הדומה - שחלוף זכות בדירת מגורים), וכי ההפנייה לסעיף 49יא הינה לצורך החלת ההוראות המהותיות (אופן החישוב, השלכות וכו') כפי שגם סעיף 49יב עצמו מפנה להוראות סעיף זה בשינויים המחוייבים³⁹.

13.6.2.6 אין המדובר במכירה לקרוב

התנאי כי אין המדובר במכירה לקרוב הינו תנאי חוזר הן בסעיף 49יא והן בסעיף 49יב, ולפיכך אין ספק כי יחול אף ביחס לשחלוף לצורך רכישת זכות בבית אבות.

מהותו של התנאי נדונה לעיל⁴⁰.

13.6.2.7 תנאים נוספים?

כאמור, ההפנייה של סעיף 49יג להוראות הן של סעיף 49יב והן של סעיף 49יא עלול ליצור חוסר בהירות מסויים. כך הוא לדוגמה המצב גם ביחס לדרישה שאין המדובר במכירה שהיא שינוי יעוד, הכלולה בסעיף 49יא ביחס לנכס עסקי ואינה כלולה בסעיף 49יב ביחס לדירת מגורים.

כפי שצויין לעיל, לדעתנו יחולו התנאים המהותיים הקבועים בסעיף 49יב, וההפנייה לסעיף 49יא הינה לצורך החלת ההוראות המהותיות (אופן החישוב, השלכות וכו'), ולפיכך לא תחול המגבלה שעניינה היות המכירה שלא בגדר שינוי יעוד⁴¹.

39 לעניין תיאום הסכומים ראה גם סעיף 13.3.3 לעיל.

40 ראה סעיף 13.3.7.4.

41 ראה לעניין זה גם ניתוח הדברים לעיל בסעיף 13.3.7.5.

13.7 סעיף 49ד - החזר מס ודחיית מס

"החזר מס ודחיית מס

49ד. (א) מוכר זכות במקרקעין שהוראות פרק זה חלות עליו חייב בתשלום מס השבח, מס המכירה ומס הרכישה, לפי הענין, כל עוד לא התקיימו כל התנאים המזכים בפטור ממס לפי פרק זה.

(ב) התקיימו כל התנאים המזכים בפטור ממס או בהנחה ממס רכישה לפי פרק זה, זכאי המוכר להחזר המס ששילם ויחולו לענין זה הוראות סעיף 103א.

(ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לענין החזר מס ששולם כאמור בסעיף קטן (א) וכן לדחות את תשלום המס, כולו או חלקו, אם המוכר המציא ערובה בדרך ובתנאים שקבע שר האוצר להבטחת התשלום האמור.

(ד) התקיימו התנאים המזכים בפטור לפי פרק זה, לאחר מועד המכירה, ולאחר שחלפו ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה על אף האמור בסעיף 85.

הוראות הפרק הן בשחלוף מתנות את הפטור ממס בהתקיימות נסיבות שהתקיימן עשוי לארוך זמן ממושך, ואפילו עד 5 שנים ממועד המכירה⁴². במצב דברים מעין זה קיימות שתי אפשרויות עיקריות ביחס לתשלום המס:

האחת, הענקת פטור ממס, ומקום בו לא יעמוד מקבל הפטור בתנאים תחול עליו חובת התשלום. פיתרון מעין זה ננקט על ידי המחוקק בכל הנוגע להוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה ("חוק המיזוגים והפיצולים")⁴³.

השניה, והיא זו שנבחרה בנסיבות העניין בפרק חמישי 3 - הטלת חבות במס כל עוד לא התקיימו התנאים המזכים בפטור. הסעיף קובע כי המס אכן ישולם כל עוד לא התקיימו כל

42 ככל שהמדובר ברכישת קרקע לבניית מבנה עסקי או בעת שחלוף קרקע חקלאית.

43 וראה הוראות סעיף 103י שהוחלו גם ביחס לשינוי מבנה (סעיף 104) ופיצול (סעיף 105). זהו המצב גם מבחינה פרקטית ביחס לסעיף 96 לפקודה, אם כי שאלה זו לא הוכרעה מבחינה עיונית וראה מאמרו של אלי גודארד (הערה 6, פרק 1 לעיל).

התנאים המזכים בפטור ממס לעניין השחלוף, וכי מקום בו מאוחר יותר התקיימו התנאים, יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם בתוספת ריבית והפרשי הצמדה⁴⁴.

עם זאת, הסעיף מסמיך את המנהל לקבוע כללים לעניין החזר, וכן לדחות את תשלום המס במקרה בו המוכר המציא ערובה, בתנאים שקבע שר האוצר להבטחת התשלום.

לאור פרק הזמן הארוך העלול לחלוף בין מועד המכירה של הנכס לבין מועד בחינת התנאים (ואפילו 5 שנים) עלולות השומות להתיישן ולהפוך סופיות. מטעם זה נקבע בסעיף קטן (ד) כי מקום בו התקיימו התנאים המזכים בפטור לפי פרק זה, לאחר מועד המכירה לאחר שחלפו 4 שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה על אף האמור בסעיף 85 לחוק.

לדעתנו, במרבית המקרים אכן יש לאפשר את דחיית תשלום המס ולהסתפק בערובה (כדוגמת שעבוד שיוטל על הנכס), וזאת על מנת שלא לסכל כליל את המטרה שעמדה ביסוד חקיקת הפרק - דחיית מס. תשלום המס במועד המכירה עלול למנוע קיום עסקאות, שהרי היתרה שתיוותר בידי המוכר לאחר תשלום המס תהיה נמוכה מכדי לממן את רכישת הנכס החלופי. לשם מטרה זו במפורש נחקק פרק חמישי 3 ולכן תשלום מס כבר במועד המכירה הראשונית תוך אפשרות בלבד שהמס יוחזר בעוד פרק זמן (לא קצר), תפגע בתכלית החקיקתית. זאת ועוד, ההיזקקות למימון זה, לאור תשלום המס כבר במכירה, תהיה גבוהה יותר, ומאיך גיסא הוצאות המימון שינבעו מן הצורך בלקיחת הלוואה לרכישה לא יותרו במלואן אלא במגבלות שייסקרו להלן⁴⁵, וכך תיווצר פגיעה נוספת בכדאיות עשיית השימוש בהוראות השחלוף.

אשר על כן, בהתקינו תקנות על שר האוצר לשים לנגד עיניו את המטרה והיא להקל על האפשרות לדחיית מס, לשם הגשמת התכלית המבוקשת.

13.8 סעיף 49טו - התרת הוצאות מימון

"התרת הוצאות מימון"

49טו. ניטלה הלוואה לצורך רכישת הזכות החלופית, יותרו בניכוי תשלומי ריבית ריאלית כאמור בסעיף 39א רק בשל הלוואה שסכומה אינו עולה על ההפרש שבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי

44 בהתאם לסעיף 103א לחוק.

45 לאור הוראות סעיף 49טו שיוצגו להלן ואשר הינן מסייגות את הזכות לנכות הוצאות המימון המותרת מכח סעיף 39א לחוק. נציין כי בכל הנוגע לניכוי הוצאות מימון קודם לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שהדעות חלוקות, והנושא תלוי ועומד בפני בית המשפט העליון להכרעה (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין).

**הזכות החלופית המתואמת, ובלבד ששווי הזכות החלופית המתואמת
עלה על שווי המכירה של הזכות הנמכרת.**

סעיף 49טו הנושא את הכותרת "התרת הוצאות מימון" עוסק למעשה בשלילת הוצאות מימון, או ליתר דיוק - צמצום הזכות המוקנית לניכוי הוצאות מימון מכח סעיף 39א לחוק.

על הנסיבות המזכות בניכוי הוצאות מימון דנו בפרק אחר במסגרת ספר זה. סעיף 49טו מצמצם זכות זו בשניים:

- א. עצם הזכות לניכוי הוצאות מימון ריאליות תחול רק מקום בו שווי הזכות החלופית המתואמת עלה על שווי הזכות הנמכרת.
- ב. גם בנסיבות כאמור לעיל יותרו בניכוי רק תשלומי הריבית ביחס להלוואה שסכומה אינה עולה על ההפרש בין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי הזכות הנמכרת.⁴⁶

סעיף 49טו מעורר שוב את חסר הקוהרנטיות הקיימת בחוק ביחס לשאלת תיאום הסכומים, כאשר בעוד שביחס לחילוף מבנה עסקי ההתייחסות הינה לסכומים מתואמים, לא כך הוא ביחס ליתר הזכויות (קרקע חקלאית, דירת מגורים ומכירה לשם רכישת זכות בבית אבות). ועם זאת, דומה שסעיף 49טו נוקט בכל זאת כמבחן כללי לעניין התרת הוצאות מימון ריאליות במבחן המתייחס לסכומים מתואמים.

13.9 סעיף 49טז - שלילת פטור והקלה במכירה עתידית

"שלילת פטור

- 49טז. (א) (1) במכירת הזכות החלופית, הקרקע החקלאית החלופית, דירת המגורים החלופית והזכות למגורים בבית אבות (בפרק זה - הזכות החלופית), לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית מס.
- (2) היתה הזכות החלופית זכות במקרקעין שאינה בעלות, ובפקיעתה לא הוארכה הזכות או חודשה, יראו את פקיעתה כמכירתה של הזכות במקרקעין שפקעה

46 הניסוח בסעיף 49טו הוא אמנם הפוך - "ההפרש בין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות המתואמת" אולם עולה בבירור מן הכתוב כי הסכום הגבוה יותר הוא זה של הזכות המתואמת, ולפיכך ממנו יוחסר כמובן שווי המכירה.

ושווי מכירתה יהיה השווי שהיה נקבע אילו נרכשה לראשונה במועד בפקיעה.

(3) הוראות פסקה (2) לא יחולו על זכות למגורים בבית אבות.

(ב) נוסף על האמור בסעיף קטן (א), מי שרכש דירת מגורים חלופית כאמור בסעיף 49יב (בסעיף זה – רוכש דירה) לא יהא זכאי לפטור ממס במכירתה לפי פרק חמישי 1.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחול גם לגבי מי שיום הרכישה שנקבע לגביו במכירת הזכות החלופית הוא יום הרכישה שהיה נקבע לרוכש הזכות החלופית אילו הוא היה מוכר אותה.

(ד) האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) לא יחול על רוכש דירת מגורים חלופית שהיא דירת מגורים באזור עדיפות לאומית, כפי שקבע שר האוצר בתקנות, ובלבד שהדירה שימשה דרך קבע למגוריו במשך שנתיים לפחות.

13.9.1 כללי - הטעם שביסוד הסעיף

סעיף 49טז נועד להבטיח כי במקרים בהם אכן ניתנה דחיית מס, לא יחול בעתיד פטור בגין מכירת הזכות שהתקבלה, וזאת על מנת להבטיח שהמדובר יהיה אכן ב"דחיית מס" ולא בפטור מוחלט ממס.

עם זאת, אין המדובר בסעיף רק בשלילה של פטורים - אלא גם בשלילת אפשרות לדחיית מס נוספת או שיעור מס מופחת.

ניתן לבקר שלילה גורפת זו. מטרת התיקון הינה לעודד עסקאות במקרקעין. עם זאת, עצם הידיעה כי הזכות הנרכשת לא תהיה זכאית לפטור כלשהו ואף לא לדחיית מס נוספת או שיעור מס מופחת בנסיבות כלשהן, עלולה להרתיע מוכרים פוטנציאליים המבקשים לעשות שימוש בהוראות השחלוף הכלולות בפרק חמישי 3 לחוק.

זאת ועוד, המחוקק לא בחר בדרך זו של שלילת פטורים עתידיים מכל מין וסוג בחקיקה אחרת שעניינה דחיית מס, כדוגמת סעיפים 103 עד 105 לפקודת מס הכנסה ("חוק המיזוגים והפיצולים"), סעיף 96 לפקודת מס הכנסה (שהעקרון שבבסיסו הוביל לחקיקת

הוראות השחלוף במקרקעין), או סעיפים אחרים בחוק מיסוי מקרקעין עצמו המעניקים דחיית מס⁴⁷.

לבסוף יצויין, כי השלילה מבחינת נוסחה היא גורפת ביותר וחלה גם בנסיבות בהן הפטור המוענק בחילוף הוא חלקי בלבד. מן הראוי היה, שבנסיבות בהן הפטור בעת השחלוף הוא חלקי, הרי שביחס לחלק הזכות לגביו לא הוענקה כל הטבת מס, לא יישללו הקלות מס אפשריות. כתוצאה מכלל המגבלות דלעיל נפגעת עד מאוד הכדאיות של עשיית שימוש בהוראות השחלוף.

13.9.2 תחולת שלילת הטבות עתידיות

שלילת ההטבות העתידית הינה מרחיקת לכת, בהיותה כוללת תחום רחב מאוד של פעולות, שהיו זכאיות להקלות מס, ואף ביוצרה מכירות רעיוניות. במסגרת הסעיף נכללות ההחמרות שיובאו להלן.

13.9.2.1 שלילה של זכאות לפטור ממס מכל סוג שהוא, דחיית מס או שיעור מס מופחת

בהקשר זה עשויים להישלל פטורים שתכליתם ברורה וראויה כדוגמת חילוף לאחר חילוף, הקלות מכח חוק עידוד השקעות הון, הקלות אישיות, ולכאורה גם פטור המוענק בהפקעה שתמורתה במקרקעין אחרים.

זאת ועוד, לכאורה עלולה להתעורר טענה ולפיה מקום בו הנכס הנמכר היה זכאי לשיעור מס היסטורי⁴⁸, הרי שעל אף שהזכות החלופית שנרכשה אמורה להיכנס בנעלי הזכות המקורית (עקרון רצף המס), הרי שלאור הוראות הסעיף משתמע כי תישלל הזכות המוקנית לשיעור מס היסטורי. מנגד, ניתן לטעון כי כוונת החוק היתה לשלול הקלות זמניות, כדוגמת ההנחות במס שבח המוענקות במסגרת תיקון 50 עצמו, ולא לשנות שיעורי מס קבועים החלים ביחס לנכס, אף אם הם נמוכים מהשיעורים הרגילים.

לא ברור לנו מדוע חזר המחוקק והדגיש בסעיף קטן (ב) כי יישלל גם פטור במכירת דירת מגורים מכח פרק חמישי 1 לחוק, שהרי ממילא מסקנה זו עולה מלשונו של סעיף(א)(1).

47 כגון העברת זכות במקרקעין ללא תמורה לאיגוד, על פי סעיף 70 לחוק, העברת זכות במקרקעין

אגב פירוק איגוד לפי סעיף 71 לחוק וסעיפים נוספים.

48 דהיינו, זכות שנרכשה עד שנת המס 1960.

13.9.2.2 קביעת מכירה רעיונית במקרה של זכות פוקעת

החוק קובע כי במקרים בהם הזכות החלופית איננה בעלות והיא פקעה או לא הווארכה בלא חידוש (כגון סיום זכות חכירה), הרי שיראו אותה כאילו נמכרה ושווי מכירתה יהיה השווי שהיה נקבע אילו נרכשה לראשונה במועד הפקיעה. מכאן שלא רק שהחוק שולל הטבות, הוא גם מטיל הכבדות ייחודיות לו בדרך של יצירת מכירות רעיוניות. עם זאת, החוק מסייג הוראה זאת כך שלא תחול ביחס לפקיעת זכות למגורים בבית אבות.

13.9.2.3 שלילת הטבות הרובצת על הנכס

הסעיף קובע כי שלילת ההטבות מכוחו תחול גם בנסיבות בהן הזכות הועברה לרוכש חדש המקבל שווי רכישה בהתאם לזה שהיה בידי המוכר. סיטואציה מובהקת כזו הינה הורשה. ההורשה כשלעצמה אינה מהווה אירוע מס⁴⁹, אולם מקום בו יורש קיבל נכס שבוצע לגביו שחלוף, הרי שבעת מכירת הנכס על ידי היורש לא יהיה זכאי אף הוא לכל פטור, דחיית מס או שיעור מס מופחת.

13.9.3 החרג - מכירת דירת מגורים חלופית באזור עדיפות לאומית

סעיף 49טז כולל בחובו חריג כללי אחד בלבד לאמור בו: מכירת דירת מגורים חלופית באזור עדיפות לאומית בהתאם לתקנות שקבע שר האוצר.

אכן ההגיון בעידוד רכישת דירות באזורי עדיפות לאומית הינו ברור, ויש הצדקה להכללת החרג. עם זאת, עצם הכללת החרג מצביעה על כך שבהחלט ייתכנו נסיבות נוספות בהן מוצדק יהיה שלא לשלול הקלות מס למבצעים שחלוף, כדוגמת מבנים עסקיים להשכרה, מקרקעין באזורי פיתוח ונסיבות אפשריות נוספות. לפיכך הנוסח הגורף בד"כ של שלילת הפטור על פי סעיף 49טז עלול לעמוד לעוכריו בפוגעו בקידום מטרות ראויות.

49 סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין. הרוכש יקבל את שווי ויום הרכישה שבידי המוכר מקום בו המדובר בפטירה של המוריש לאחר יום 1.4.1981 (סעיפים 26 ו-37(ז) לחוק).

13.10 סעיף 49ז - פטור חלקי ממס רכישה בחילוף זכויות במקרקעין

"פטור חלקי ממס רכישה בחילוף זכויות במקרקעין

49ז. ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שהיא זכות חלופית, ישולם מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששוויה כשווי הזכות הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה."

13.10.1 מטרת הסעיף

סעיף 49ז נועד להעניק הקלה ממס רכישה בעת חילוף זכויות במקרקעין. הכוונה בסעיף היתה להגביל את ההקלה רק לאותו חלק של הזכות הנרכשת שאינו עולה בשוויו על זה של הזכות הנמכרת הפטורה בהתאם לסעיף. עם זאת, במלאכת ניסוח החקיקה נפלו שני פגמים עיקריים: האחד, נוגע להגדרת תחולת הסעיף ביחס ל"זכות החלופית". האחר - נוגע לייחוס ההנחה ל"זכות הנמכרת הפטורה". נבהיר את דברינו.

13.10.2 תחולת הסעיף - האם כללית או ביחס למבנה עסקי בלבד

הסעיף מתייחס להקלה ממס ברכישת ה"זכות החלופית". כפי שהובהר לעיל (ביחס לסעיף 49יח) המונח "הזכות החלופית" כפי שהוא מוגדר בפרק מתייחס אך ורק לזכות במבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי, ולכאורה אינו מתייחס ליתר הזכויות המנויות בפרק. ואכן, בנוסח הצעת החוק, נוסח סעיף 49ז כמתייחס במפורש ל"זכות חלופית, קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית או זכות למגורים בבית אבות". נוסח זה קוצר בגירסה המחייבת של החוק, ככל הנראה מתוך נקודת הנחה כי ביחס ליתר הזכויות יערכו ההתאמות הנדרשות, ואולם הדבר לא צויין בו במפורש⁵⁰. לפיכך, על פי לשונו של הסעיף עלולה להיווצר חוסר בהירות ותמיכה בגישה ולפיה הוא יחול רק ברכישת זכות חלופית בעת חילוף מבנה עסקי. אנו סבורים כי המדובר בהשמטה חקיקתית וכי אכן יש לתת את התוקף לכוונת המחוקק ולפיכך הוראות סעיף 49ז יחולו ביחס לכלל הזכויות המנויות בפרק.

50 בשונה לדוגמה מציון הצורך בהתאמות הנדרשות, המופיע במפורש בסעיפים 29ב(ו) ו-37(ט) המתייחסים לשווי רכישה ויום רכישה בשחלוף.

13.10.3 אופן חישוב ההקלה ממס רכישה

לצורך בחינת יישום הוראות הסעיף נבחין בין שני מקרים עיקריים. האחד, בו שווי הנכס הנרכש נמוך משווי הנכס הנמכר, והשני בו שווי הנכס הנרכש עולה על שווי הנכס הנמכר. לשם הפשטות נציג את הנתונים בשווי נומינלי (הנחת אינפלציה של 0% בין מועד המכירה והרכישה).

13.10.3.1 שווי הנכס הנרכש נמוך משווי הנכס הנמכר

במקרה זה, כל רכישת הנכס החלופי תהיה זכאית במלואה להקלה בשיעור של 50% ממס הרכישה.

לדוגמה: שווי הנכס הנרכש הינו 75 ושווי הנמכר הינו 100.

במקרה זה, שווי הזכות הנמכרת הפטורה, שיחושב בהתאם להוראות סעיף 49א(ג)(1) הינו $75 \times (100/75)$, והוא אכן שווה למלוא השווי של הזכות הנרכשת.

13.10.3.2 שווי הנכס הנרכש גבוה משווי הנכס הנמכר

במקרה זה, כוונת החוק היתה ככל הנראה כי החלק שיהיה זכאי להקלה במס רכישה לא יעלה על שווי הזכות הנמכרת.

כך לדוגמה, מקום בו שווי הנכס הנמכר הינו 100 ושווי הנכס הנרכש הינו 150, הרי שיראו את הרכישה כרכישה של שתי זכויות. האחת - בשווי של 100 - וביחס אליה תוענק הנחה של 50% ממס הרכישה החל. האחרת, בשווי של 50, וביחס אליה יחול מס רכישה בשיעור מלא.

עם זאת, פרשנות לשונית של החוק עשויה להצביע על כך כי גם במקרה כזה, מלוא שווי הרכישה יהיה זכאי להנחה במס הרכישה. נבהיר את דברינו.

המונח "הזכות הנמכרת הפטורה" הוגדר בסעיף 49א(ג)(1) כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת. ההגדרה יצאה ככל הנראה מנקודת הנחה כי שווי הזכות הנמכרת גבוה מזה הנרכשת ולפיכך יחס זה הינו קטן מ-1. עם זאת, השימוש בסעיף 49 במונח זה אינו מוגבל למצב בו בו שווי הזכות החלופית נמוך משווי הזכות הנמכרת, ולפיכך יחס זה עשוי לקבל גם ערכים הגבוהים מ-1. על פי פרשנות כאמור בדוגמה שהוצגה לעיל, יהיה "שווי הזכות הנמכרת הפטורה":

$$150 = 100 \times 150/100 \text{ דהיינו, מלוא שווי הזכות החלופית.}$$

13.10.4 אופן החישוב מקום בו קיים שיעור מס רכישה מדורג

עשויה להתעורר השאלה מהו אופן החישוב במקרים בהם קיים שיעור מס רכישה מדורג, כגון דירת מגורים חלופית, וזאת בהנחה (שכפי שצויין לעיל איננה ברורה) כי ההקלות במס רכישה אכן חלות גם ביחס לחילוף נכסים נוספים שאינם רק עסקיים. השאלה מתעוררת לאור האפשרות ששווי הרכישה יפוצל לשתי זכויות - חלק ששווי כ"זכות הנמכרת הפטורה" וחלק נוסף שהינו היתרה⁵¹. האם במקרה מעין זה יחולו מדרגות מס הרכישה בנפרד ביחס לכל אחת מהזכויות כאילו היתה זכות נפרדת שנמכרה, או שמא ייערך חישוב שונה ומאוחד.

לגישתנו, אכן יש לראות במקרה מעין זה כמכירה של שתי זכויות נפרדות, כל אחת בפני עצמה, ולפיכך הזכאות תהיה למדרגות מס רכישה מדרגות ולתקרה נפרדת ביחס לכל אחת מהזכויות. גישה זו היא העולה הן מלשון החוק, והן מדברי ההסבר להצעת החוק למונח "שווי הזכות הנמכרת הפטורה" בסעיף 49א, ובהם מצויין כי "יראו את המכירה כמכירת שתי זכויות במקרקעין".

13.11 חילוף בניין להשכרה בפטור ממס - תיקון סעיף 53 לחוק לעידוד השקעות הון

"תיקון חוק לעידוד השקעות הון

"30. בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 -

(1) בסעיף 53 א -

(א) בסעיף קטן (א), אחרי ההגדרה "בנין להשכרה" יבוא:

"(א3) בנין חדש להשכרה" - בנין להשכרה שמתקיים בו גם אחד מאלה:

- (1) הוא אושר בתקופה הקובעת;
- (2) הוא אושר לפני התקופה הקובעת והושכר לראשונה אחרי היום הקובע;
- (3) החלק המושכר בבנין הושכר לראשונה לפני היום הקובע לתקופה

51 כפי שהובהר בסעיף 30.10.3.2 לעיל, וזאת ביחס לכוונה המקורית שעמדה ביסוד החוק.

שלא פחתה מ-5 שנים, ואחרי היום הקובע ובתום התקופה כאמור, הושכר, כולו או חלקו, אך לא פחות ממחצית שטחו, לתקופת השכרה נוספת שלא פחתה מ-5 שנים, ובלבד שלענין מכירה שנעשתה לאחר היום הקובע יינתנו ההטבות בתיאומים הנדרשים;

(ב3) "היום הקובע" - יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001);

(ג3) "התקופה הקובעת" - התקופה שתחילתה ביום הקובע וסופה ביום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003);

...

(2) ...

(3) בסעיף 53 ג -

(א) ...

(ד) בסופו יבוא:

(1) (1) על חילוף כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין), של בנין להשכרה בתקופה הקובעת יחולו הוראות סעיפים 49א, 49ד, ו-49טז עד 49ז לחוק מיסוי מקרקעין, בשינויים המחויבים.

(2) (2) הוראות פסקה (1) יחולו על מכירת בנין חדש להשכרה, כולו או חלקו, גם אם מועד המכירה הוא לאחר תום התקופה הקובעת.

13.11.1 תחולת הוראות הסעיף

פרק הזמן האפשרי לתחולת ההוראות המאפשרות פטור ממס בחילוף נכסים ביחס לבניין להשכרה, רחב יותר מאשר ביחס לנכסים המנויים בפרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין וזאת בשני מישורים עיקריים:

ראשית, ביחס לכלל בניין להשכרה - אין מגבלה ולפיה גם הזכות החלופית תירכש בתקופה הקובעת. ניתן להיווכח בכך מן העובדה שהוראות סעיף 49 לא הוחלו על חילוף של בניין להשכרה.

שנית, ביחס ל"בניין חדש להשכרה" כהגדרתו בחוק⁵² הרי שבוטלה גם המגבלה כי מכירת הזכות תהיה בתקופה הקובעת.

13.11.2 התנאים לתחולת הפטור

התיקון לסעיף 53 אינו מפרט מהם התנאים המזכים בפטור ממס בחילוף בניין להכרה, אלא מפנה להוראות סעיפים 49א, 49 ו-49טז עד 49ז, וזאת "בשינויים המחוייבים".

הוראות סעיף 49א, שהוא הכולל את התנאים המהותיים לחילוף, נדונו לעיל. עם זאת, עשויה להתעורר השאלה מהם השינויים המחוייבים. לדעתנו, ניתוח מהותי של הוראות הסעיף מצביע על כך כי התנאים לתחולת הפטור הינם כדלהלן:

1. הזכות הנמכרת היא זכות במקרקעין שהם "בניין להשכרה" כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון (ומילא כוללת הגדרת המונח גם "בניין חדש להשכרה").
2. הזכות הנרכשת לחילוף הינה "בניין להשכרה" או "קרקע לבניית מבנה להשכרה", ובלבד שכאשר המדובר בקרקע נדרש קיומם של תנאים נוספים, כפי שפורט בסעיף 49א (קיום תב"ע מתאימה ובנייה)⁵³.
3. ביחס ל"בניין להשכרה" - הזכות הנמכרת נמכרה בתקופה הקובעת. מגבלה זו לא תחול ביחס ל"בניין חדש להשכרה".
4. רכישת הזכות החלופית נעשתה בתוך פרק זמן של 12 חודשים שלפני או אחרי המכירה.
5. המכירה איננה לקרוב.
6. המכירה איננה שינוי יעוד.
7. יחס שווי הזכויות.

באשר למהותם של כל אחד מן התנאים ראה הדיון לעיל ביחס לסעיף 49א⁵⁴. עוד נציין, כי חישוב הסכומים והשוויים יעשה באופן מתואם, ואף זאת בהתאם להוראות סעיף 49א.

52 הגדרה שהובאה לעיל ואשר נדונה גם במסגרת הפרק בספר זה העוסק בנייה להשכרה (פרק 45.2).

53 ראה סעיף 13.3.7.2 לפירוט התנאים.

54 סעיף 13.3.7 לעיל.