

כ"ו אדר ב', תשס"ג
30 מרץ, 2003

אל: תפוצה: א', נצ' (3), ב' (2), ג' (3), ד' (2), ו' .

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2003

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין -
חילוף זכויות במקרקעין

כללי

1. ביום 24.3.02 פורסם בספר החוקים תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "התיקון") שהוסיף, בין היתר, את פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין, בענין חילוף זכויות במקרקעין. במסגרת תיקון זה בוצע תיקון עקיף לחוק לעידוד השקעות הון התשי"ט-1959- תיקון מס' 54 לחוק העידוד (להלן: "חוק העידוד").
 2. באופן כללי, חילוף הינו מכירה של זכות במקרקעין (להלן: "הזכות הנמכרת") ובלבד שהמוכר רכש זכות במקרקעין אחרת כתחליף לזכות במקרקעין שמכר (להלן: "הזכות החלופית").
- בנוסף לפטורים הקבועים בחוק, הוסיף אפוא פרק חמישי 3 פטור נוסף, בחילוף זכויות במקרקעין.
- החילוף מאפשר למכור זכויות במקרקעין, בתקופה שבין 7.11.01 ועד 31.12.03 (להלן: "התקופה הקובעת"), מבלי שהמכירה תחויב במס שבח ובמס מכירה, אולם, מדובר בדחיית מס בלבד שכן בעת מכירת הזכות החלופית המס ישולם על השבח שנצבר מיום רכישת הזכות הנמכרת ועד יום מכירת הזכות החלופית.
- היות ובפטור לפי פרק זה כרוכות שתי עסקאות ותנאים שונים כפי שיפורט להלן, כל עוד לא התמלאו כל תנאי הפטור, תלויה ועומדת שומה החייבת בתשלום המס. משנתמלאו תנאי הפטור במלואם ינתן הפטור מתשלום המס.

3. מטרת הפטור הינה לאפשר לבעלי נכסי מקרקעין, המעוניינים למכור את נכס המקרקעין שלהם ולקנות נכס מקרקעין אחר במקומו וזאת, לדוגמא, לצורך הרחבת העסק, או לשם מעבר ממרכז העיר לפריפריה ואשר נמנעו מהמעבר בשל עלויות מיסי מקרקעין הכרוכות בכך – לבצע את המעבר בנטל מס מוקטן.

4. הפטור לפי פרק זה הינו הוראת שעה בלבד ויחול על עסקאות בתקופה הקובעת. יודגש כי החוק קובע כי הן הרכישה והן המכירה צריכות להתבצע בתקופה הקובעת (סעיפים 49 יא (ב) לחוק + 49 יח לחוק).

בחילוף של "בניין להשכרה" כאמור בחוק העידוד, הן המכירה והן הרכישה יהיו בתקופה הקובעת, למעט חילוף של "בניין חדש להשכרה" כהגדרתו בחוק העידוד, כולו או חלקו, שמכירתו ורכישת הנכס החלופי יכולים להתבצע גם לאחר התקופה הקובעת.

5. אפשרויות החילוף השונות

פרק החילוף וחוק העידוד מגדירים שישה מסלולים שונים לחילוף זכויות במקרקעין, כמפורט להלן:

- א. החלפת מבנה עסקי במבנה עסקי (או מבנה עסקי בקרקע לבניית מבנה עסקי).
- ב. החלפת דירת מגורים בדירת מגורים.
- ג. החלפת קרקע חקלאית בקרקע חקלאית.
- ד. החלפת דירת מגורים מזכה בזכות למגורים בבית אבות.
- ה. החלפת כל זכות במקרקעין בזכות למגורים בבית אבות.
- ו. החלפת בניין להשכרה או בניין חדש להשכרה כמשמעותו בחוק העידוד בבניין אחר להשכרה.

יודגש כי כל החלפה של נכס בנכס שאינה עומדת בתנאי אחד המסלולים המפורטים לעיל (כדוגמת החלפת דירת מגורים בקרקע חקלאית, או החלפת קרקע פנויה בקרקע פנויה), אינה זכאית לכל הטבה שהיא לפי פרק החילוף.

6. בהוראת ביצוע זו יפורטו המסלולים הקיימים בחוק לפטור בחילוף זכויות במקרקעין והתנאים להחלתם.

הוראות החוק מתייחסות לשלושה שלבים עיקריים בפעולת החילוף:

- שלב א': שלב מכירת הזכות המקורית.
- שלב ב': שלב רכישת הזכות החדשה.
- שלב ג': שלב מכירת הזכות החלופית לצד ג'.

יודגש כי השלבים א ו-ב לעיל יכולים להתבצע במציאות בסדר שונה (לדוגמא: רכישת הזכות החלופית עוד לפני מכירת הזכות הנמכרת), אך מבחינה מהותית הדרישות והתנאים של כל שלב בעינם עומדים.

להלן נסקור את ההוראות הכלליות האחידות לכל המסלולים ואת ההגדרות ותנאי הפטור הספציפיים לכל מסלול ומסלול.

הוראות כלליות

להלן פירוט ההוראות והתנאים הכלליים בכל אחד משלושת השלבים:

שלב א' - מכירת הזכות הנמכרת.
שלב ב' - רכישת הזכות החלופית.
שלב ג' - מכירת הזכות החלופית.

שלב א' - מכירת הזכות הנמכרת

7. מכירה, בתקופה הקובעת, של זכות במקרקעין כמפורט להלן תהא פטורה ממס (דחיית מס) ובלבד שהתקיימו לגביה כל התנאים הבאים:

- 7.1 המכירה נעשתה בתקופה הקובעת.
- 7.2 המוכר רכש בתקופה הקובעת, בתוך שנים עשר חודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין לחילוף הזכות הנמכרת.
- 7.3 נמסרה הודעה למנהל תוך תקופה שנקבעה בתקנות, על גבי טופס שייקבע ויצורף למש"ח.
- 7.4 המכירה אינה לקרוב. הגדרת "קרוב" קבועה בסעיפים 1 ו-19(4) לחוק, לפיה קרוב לאדם פלוני הינו:

1. בן זוג.
2. הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג, ובני זוגם של כל אחד מאלה.
3. אח או אחות ובני זוגם.
4. איגוד שהמוכר מחזיק 20% מהזכויות בו. (חברת בת).
5. אדם או איגוד המחזיקים ב- 20% מהזכויות במוכר. (חברת אם).
6. איגוד שבשליטת השולט במוכר (חב' אחיות). לענין זה שליטה – החזקת 20% מהזכויות.
- 7.5 המכירה לא נעשתה בדרך של שינוי ייעוד – לעניין זה "שינוי ייעוד" – העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב) לחוק או הפיכת מלאי עסקי בעסק לנכס קבוע באותו עסק כאמור בסעיף 85 לפקודה.

8. גובה הפטור – סעיף 49 יא(ב), (ג) לחוק:

אם שווי המכירה של הזכות החלופית המתואמת שווה לשווי המכירה של הזכות הנמכרת או גבוה ממנו, מכירת הזכות הנמכרת תהא פטורה במלואה.

אם שווי המכירה של הזכות החלופית המתואמת נמוך משווי המכירה של הזכות הנמכרת, אזי הוראות הפטור יחולו בגובה שווי הרכישה של הזכות החלופית המתואמת (להלן: "הזכות הנמכרת הפטורה"), ויתרת הזכות הנמכרת, תחויב במס (להלן: הזכות הנמכרת החייבת).

9. במידה וקיימת זכות נמכרת חייבת (קרי ששווי הזכות החלופית המתואמת נמוך משווי הזכות הנמכרת), שווי הרכישה לצורך חישוב השבח יהא כיחס שבין שווי הזכות החייבת לכלל הזכות הנמכרת.

יודגש כי ההנחה מן המס הקבועה בסעיף 1א48 לחוק, לגבי מכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, לא תחול במכירת הזכות הנמכרת החייבת מאחר שחל על המכירה פטור חלקי.

דוגמא 1:

ראובן רכש ביום 1.1.90 מבנה משרדים בשווי 10,000 ש"ח.

ביום 1.1.2002 מכר ראובן את מבנה המשרדים תמורת 100,000 ש"ח, ורכש חנות ביום 1.2.02 תמורת 80,000 ש"ח.

פתרון דוגמא 1:

ראובן זכאי לפטור ממס שבח רק על חלק הזכות הנמכרת הפטורה ששוויה 80,000 ש"ח, וחייב במס על הזכות הנמכרת החייבת ששוויה 20,000 ש"ח.

שווי הרכישה: 2,000 ש"ח = $10,000 \times 20\%$ ש"ח.

השבח החייב במס: 18,000 ש"ח = $20,000 \text{ ש"ח} - 2,000 \text{ ש"ח}$.

10. המוכר שמר על "מסלול החילוף", קרי – רכש תמורת הנכס הנמכר, נכס אחר כפי שהוגדר באותו מסלול, ובמילים אחרות – רכישת נכס מסוג אחר ולא מסוג הנכסים שהוגדרו במסלול הספציפי – לא תזכה לפטור ממס.

11. יודגש כי הזכאות לפטור בחילוף תקום רק בהתקיים כל התנאים המצטברים. בהעדר אחד מן התנאים שיפורטו להלן ושפורטו לעיל, תהא המכירה חייבת במס עד להתקיימותם.

שלב ב' – רכישת הזכות החלופית

12. סעיף 49יז לחוק קובע פטור חלקי ממס רכישה בשיעור 50% מהמס החל בעת רכישת הזכות החלופית.

12.1 ההקלה תחול רק על חלק הרכישה החופף לשווי הזכות הנמכרת הפטורה ממס שבח, כלומר במידה ושווי המכירה של הזכות החלופית גבוה משווי המכירה של הזכות הנמכרת, תחול ההקלה ממס רכישה רק לגבי שווי המכירה שהוא בגובה שווי הזכות הנמכרת הפטורה. יתרת שווי המכירה של הזכות החלופית תחויב במס רכישה עפ"י השיעורים הרגילים הקבועים בחוק.

12.2 בחישוב מס הרכישה החייב, ניתן יהיה לקבל פטור לפי התקנות (כפוף לעמידה בתנאי הפטור) בנוסף על הפטור החלקי ממס רכישה לפי סעיף 49 יז' לחוק.

13. להלן יפורטו התנאים המקדמיים הנדרשים לעניין הזכות החלופית הנרכשת:

13.1 הרכישה נעשתה בתקופה הקובעת.

- 13.2 הרכישה נעשתה תוך שנים עשר חודשים לפני מכירת הזכות הנמכרת, או שנים עשר חודשים שלאחריה.
- 13.3 נמסרה הודעה למנהל על גבי טופס שנקבע לשם כך בתקנות.
- 13.4 הפטור מותנה בשמירה על המסלול העיקרי שנבחר, הווה אומר: כנגד מכירת זכות במקרקעין במסלול מסויים, הזכות החלופית חייבת להיות זכות במקרקעין מן הסוג שהוגדר באותו מסלול.

שלב ג' – מכירת הזכות החלופית

להלן פירוט הכללים וההגבלות שיחולו בעת מכירת הזכות החלופית לצד ג':

14. מניעת פטור במכירה עתידית של הזכות החליפית
- סעיף 49 טז(א)(1) לחוק קובע כי בעת מכירת הזכות החלופית לא יחול פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, או דחיית מס.
- יוצא אפוא, כי הזכות החלופית לעולם תהא חייבת במס מלא בגין מכירתה, לדוגמא:
- 14.1 הזכות החלופית לא תהא זכאית לפטור במכירתה לפי פרק חמישי 1 לחוק.
- 14.2 הזכות החלופית לא תהא זכאית לפטור במכירתה לפי פרק שישי לחוק.
- 14.3 הזכות החלופית לא תהא זכאית לשיעור מס מופחת בעת מכירתה כלומר:
- המס על השבח לעולם לא יחושב לפי שיעורי המס המופחתים הקבועים בסעיף 48 א(ד) לחוק.
- מן האמור עולה כי יתכן ויום הרכישה של הזכות החלופית, לצורך חישוב השבח, יקבע למועד היסטורי (דוגמא: 1948) שהוא יום הרכישה של הזכות הנמכרת בהתאם לסעיף 29 לחוק, אולם, מנגד, שיעור המס שיחול יהיה שיעור המס המלא ולא 12%.
- 14.4 נציין, כי לפי הוראת סעיף 48 א(ד) לחוק, לא תחול ההנחה הניתנת במכירת זכות במקרקעין שנרכשה בתקופה הקובעת, למכירת הזכות החלופית. דהיינו למרות הזכות החלופית נרכשה בתקופה הקובעת לא ינתן זיכוי מן המס בגובה 10% או 20% בהתאמה.
- יובהר כי האמור חל גם אם שווי המכירה שנקבע לזכות החלופית בעת החילוף עולה על שווי המכירה של הזכות הנמכרת שכן עסקינן במכירה בפטור חלקי.
- 14.5 ההוראה בדבר שלילת הפטור העתידי תחול גם על חליפיו של המחליף (יורשים או מקבלי מתנה וכן כל העברה במקרקעין שקובעת את יום הרכישה ושווי הרכישה לפי נתוני הרכישה של המחליף).
15. יש לציין כי בשלב זה, שימוש במסלול החילוף מונע מהמחליף מכירה נוספת בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק במסגרת ארבע השנים מיום המכירה של

הזכות הנמכרת שכן הפטור בחילוף לא מופיע ברשימת המכירות הממועטות מסעיף 49ב(1) לחוק. באזור עדיפות לאומית יינתן הפטור, כפי שייקבע בתקנות.

16. הוראת מיוחדת בדבר ניכוי הוצאות ריבית ריאלית של נכס חלופי -

במידה וניטלה הלוואה לצורך רכישת הזכות החלופית, הרי שבמכירתה יהא המוכר זכאי לניכוי הוצאות ריבית ריאלית, בהתאם להוראות סעיף 39א לחוק. ניכוי זה יותר רק בהתקיים התנאים המצטברים הבאים (בנוסף לכללים המוקדמים להתרת הוצאה):

- 16.1 הוצאה זו תותר בניכוי רק במקרים בהם שווי הזכות החלופית עלה על שווי הזכות הנמכרת.
- 16.2 המרכיב המותר בניכוי – מרכיב הריבית הריאלית בלבד. חישוב המרכיב המותר בניכוי יעשה בהתאם לה'ב שתפורסם בענין.
- 16.3 המרכיב המותר בניכוי הינו בגין חלק הלוואה שלא עולה על ההפרש בין שווי הזכות החלופית המתואמת לשווי הזכות הנמכרת.

דוגמא א':

שווי הזכות הנמכרת 1,000,000 ש"ח.
שווי הזכות החלופית 1,200,000 ש"ח.
הלוואה ע"ס 1,600,000 ש"ח.
בדוגמא שלפנינו יותר בניכוי מרכיב הריבית הריאלית בגין 200,000 ש"ח בלבד (למרות שההלוואה שנטל הרוכש היתה גבוהה יותר).

דוגמא ב':

שווי הזכות הנמכרת 1,100,000 ש"ח.
שווי הזכות החלופית 1,000,000 ש"ח.
הלוואה ע"ס 100,000 ש"ח.
בדוגמא זו לא יותר בניכוי כלל סעיף הוצאות ריבית ריאלית כיוון ששווי הזכות החלופית פחת משווי הזכות הנמכרת.

17. הוראה מיוחדת לזכות חלופית שאינה בעלות

כעקרון, סעיף 49 טז(א)(2) לחוק מוסיף ומרחיב את הגדרת מכירה לענין חילוף גם לפקיעתה של זכות כלומר:

אם הזכות החלופית הינה זכות פחותה מבעלות (כדוגמת חכירה או בר-רשות), ובפקיעתה לא הוארכה החכירה או חודשה, לכאורה עם סיום החכירה מתפוגגת הזכות שבידי המחזיק מבלי שהדבר יחשב אירוע מס. היות ומהות הפטור לפי פרק החילוף הינה דחית מס בלבד, על מנת שכל רצף השבח ימוסה, קבע סעיף 49טז(א)(2) לחוק שיראו את סיום החכירה של הזכות החלופית כמכירתה, ויחולו כל הוראות החוק לענין מכירת זכות חלופית (מניעת פטור עתידי וכו').

הוראה זו לא תחול על זכות חלופית שהיא זכות למגורים בבית אבות.

שווי המכירה של הזכות החלופית בעת פקיעתה יהיה השווי שהיה נקבע אילו נרכשה לראשונה במועד הפקיעה. ובמילים אחרות יש להעריך מהו שווי השוק של הזכות החלופית, למועד יום הפקיעה.

18. חיוב במס מכירה –

בעת מכירת הזכות החלופית לצד ג', יחול מס מכירה עפ"י השיעורים הקבועים בחוק, זאת במידה ויום הרכישה של הזכות הנמכרת קדם ליום 7.11.01.

הטעם לכך הינו שיום הרכישה של הזכות החלופית הוא יום הרכישה של הזכות הנמכרת והתוצאה היא איפוא שהזכות נחשבת כאילו נרכשה לפני יום 7.11.01 וכל ההוראות הרלוונטיות יחולו עליה, לרבות החיוב במס מכירה.

19. חישוב השבח בעת מכירה לצד ג' –

סעיפים 29ב ו- 37(ט) לחוק קובעים מהו יום ושווי הרכישה של הזכות החלופית בעת מכירתה לצד ג'. כעקרון, ניתן לומר, שבעת מכירת הזכות החלופית – ימוסה המוכר על כל השבח שנצמח מאז רכישת הזכות הנמכרת (הזכות הישנה), ועד למכירת הזכות החלופית, וזאת באמצעות טכניקה של "כניסה לנעלי" הזכות הנמכרת, בשינויים המחוייבים, כמפורט להלן:

19.1 כעקרון, שווי הרכישה של הזכות החלופית הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי החוק לזכות הנמכרת. אולם, אם במועד החילוף שווי המכירה שנקבע לזכות החלופית היה נמוך משווי המכירה של הזכות הנמכרת, יופחת משווי הרכישה המקורי של הזכות הנמכרת, שווי הרכישה שיוחס במועד החילוף לזכות הנמכרת החייבת.

דוגמא:

5.7.73 – רכישת דירת מגורים תמורת 100 ש"ח.
7.11.01 – מכירת דירת המגורים תמורת 1,000,000 ש"ח ("דירת מגורים נמכרת").
1.6.02 – רכישת דירת מגורים חלופית תמורת 800,000 ש"ח.
1.1.03 – מכירת דירת המגורים החלופית לצד ג'.

במקרה זה, ביום 7.11.01 (בעת החילוף) 800,000 ש"ח משווי דירת המגורים הנמכרת יהיה פטור ממס ("הזכות הנמכרת הפטורה") 200,000 ש"ח יתחייב במס ("הזכות הנמכרת החייבת").

בעת החילוף, לצורך חישוב השבח של הזכות הנמכרת החייבת, יקבע שווי רכישה יחסי כדלקמן:

$$20 \text{ ש"ח} = \frac{100 \times 200,000}{1,000,000}$$

יום הרכישה: 5.7.73.

בעת מכירת הדירה החלופית לצד ג', לצורך חישוב השבח יקבע שווי רכישה יחסי בהתאם לסעיף 29ב(ב) לחוק:

$$80 \text{ ש"ח} = 100 - 20$$

יום הרכישה יקבע ליום 5.7.73.

19.2 אם במועד החילוף, שווי המכירה שנקבע לזכות החלופית היה גבוה משווי המכירה של הזכות הנמכרת, אזי שווי הרכישה של הזכות החלופית יהא:

שווי הרכישה של הזכות הנמכרת + ההפרש בין שווי המכירה של הזכות החלופית לשווי המכירה של הזכות הנמכרת.

דוגמא:

5.7.73 – רכישת דירת מגורים תמורת 100 ש"ח.

7.11.01 – מכירת דירת המגורים תמורת 1,000,000 ש"ח.

1.6.02 – רכישת דירת מגורים חלופית תמורת 1,200,000 ש"ח.

1.1.03 – מכירת דירת המגורים החלופית לצד ג' תמורת 2,000,000.

במקרה זה, ביום 7.11.01 (בעת החילוף) כל שווי דירת המגורים הנמכרת יהא פטור ממס – 1,000,000 ש"ח.

בעת מכירת הדירה החלופית לצד ג', לצורך חישוב השבח יקבעו לזכות החלופית שני ימי רכישה:

האחד: 5.7.73 – 100 ש"ח

השני: 1.6.02 – 200,000 ש"ח.

היחס בין שני חלקי הרכישה הינו כדלקמן:

$$\frac{1,000,000}{1,200,000} = \frac{5}{6} \quad \text{חלק ב':} \quad \frac{200,000}{1,200,000} = \frac{1}{6} \quad \text{חלק א':}$$

להלן יפורטו ההוראות והתנאים הספציפיים שנקבעו לכל מסלול ומסלול המצטברים להוראות ולתנאים הכלליים שפורטו לעיל.

מסלול 1 – מבנה עסקי

שלב א'

20. מסלול מבנה עסקי נועד למכירת נכס העונה להגדרת "מבנה עסקי".

21. הגדרת "מבנה עסקי" הינה:

"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, שוכר או קרוב של מי מהם;
22. להלן פירוט החלופות השונות להגדרת "מבנה עסקי":

22.1 החלופה הראשונה – שימוש ביצור הכנסה

החלופה הראשונה הינה שהמבנה שימש בפועל ביצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה אצל המוכר, או אצל שוכר המבנה לפחות בתקופה של שנתיים רצופות שלפני המכירה, או לפחות ב- 80% מהתקופה שלגביה מחושב השבח במכירה (כפי שיקבע בתקנות).

יודגש, שחלופת 80% מהתקופה מתייחסת להפקת ההכנסה מהמבנה ולא מהקרע.

הפטור לפי חלופה זו מותנה בכך שהמוכר כלל את ההכנסות מהנכס בכל הדו"חות שהגיש למס הכנסה בתקופה שהמבנה היה בבעלותו, וזאת בין אם מדובר בהכנסות משימוש ישיר של המוכר במבנה העסקי, (ההכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה) או בהכנסות מהשכרת הנכס לפי סעיף 2(6) לפקודה, ובלבד שהשוכר השתמש בנכס ליצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.

יודגש כי בכל מקרה נטל ההוכחה להוכחת השימוש ביצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, וכן על כך שההכנסות מהשימוש הישיר בנכס או מהשכרתו נכללו בדו"חות שהגיש למס הכנסה, מוטל על המוכר המבקש את הפטור.

22.2 החלופה השנייה – נכס המיועד לייצור הכנסה

החלופה השנייה הינה שהמבנה מיועד, לפי טיבו, לייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.

מבנה המיועד לייצור הכנסה לפי סעיף 2(1), הינו מבנה העונה על המבחנים המצטברים הבאים:

- א. מבחינה תיכנונית – הנכס מיועד עפ"י תוכנית המתאר החלה על האזור לשמש לייצור הכנסה. כגון: יעוד למשרדים, מלונאות, תעשייה, אזור מסחרי וכד'.
- לא יחשבו כנכסים המיועדים לייצור הכנסה, נכסים המיועדים עפ"י תכנית המתאר למגורים או לשימוש ציבורי, לדוגמא.
- ב. מבחינה פונקציונאלית – הנכס בנוי וגמור וכולל את כל הפונקציות הדרושות לשם ייצור הכנסה בהתאם ליעוד התכנוני.

לדוגמא: חיבור לחשמל בהספק המתאים לייעוד הנכס (תעשייה, מסחר וכד'), חיבור למים וביוב, דרכי גישה מתאימות, משטחי פריקה והעמסה וכד'.

ג. הפטור מותנה בכך שבפועל הנכס לא שימש למגורים בידי המוכר, בידי שוכר הנכס, או בידי קרוב של מי מהם. לענין זה "קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק.

23. יודגש כי במקרה שנמכר נכס מעורב – מבנה עסקי ונכס נוסף, כדוגמת: מבנה עסקי + קרקע, מבנה עסקי + שטח חקלאי, וכו' – יש לערוך פיצול ולתת את הפטור למבנה העסקי בלבד.

שלב ב'

24. הפטור במסלול זה מותנה בכך שהמוכר ירכוש בתקופה הקובעת, בשנה שלפני המכירה, או בשנה שלאחר המכירה אך לא לאחר התקופה הקובעת, מבנה עסקי אחר. ניתן גם לרכוש קרקע לבניה ובתנאי שיבנה עליה מבנה עסקי לחילוף הנכס הנמכר כמפורט להלן, תוך 5 שנים מיום רכישת הקרקע או מיום מכירת הזכות הנמכרת, לפי המוקדם.

25. יצוין כי הנכס הנרכש אינו חייב לשמש בדיוק לאותה פעילות ששימש הנכס הנמכר ובלבד, ששניהם ישמשו כאמור לייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.

26. "מבנה עסקי" כמפורט לעיל.

במידה והנכס הנרכש אינו עונה על המבחנים שנקבעו בהגדרת "מבנה עסקי", יחול מבחן השימוש בפועל, קרי – רכוש הזכות החלופית, או כל מחזיק מטעמו, ישתמשו בנכס לייצור הכנסה במשך שנתיים רצופות מיום קבלת החזקה בנכס (כפי שיקבע בתקנות).

27. כאמור, ניתן גם לרכוש קרקע לבניה לחילוף המבנה העסקי הנמכר ובתנאי שיבנה עליה מבנה עסקי כמפורט להלן.

הגדרת "קרקע לבניה" הינה:

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.
דוגמא א':

1.12.02 מכירה של מבנה תעשייה ("הזכות הנמכרת") תמורת 500,000 ש"ח.

1.6.03 רכישה של קרקע חלופית לבניית מבנה תעשייתי ("הזכות החלופית") תמורת 200,000 ש"ח. במקרה זה, על מנת לעמוד בתנאי הפטור, על המוכר להשקיע בעלויות בניית המבנה סכום שלא יפחת מ-500,000 ש"ח מעבר להשקעה שהשקיע ברכישת הקרקע החלופית וללא הגבלת שטח.

דוגמא ב':

1.12.02 מכירה של מבנה תעשייה ("הזכות הנמכרת") תמורת 500,000 ש"ח.

1.6.03 רכישה של קרקע בשטח 1,000 מ"ר עליה ניתן לבנות 150% משטח החלקה לפי התכנית החלה בעת סיום הבניה.

במקרה זה על מנת לעמוד בתנאי הפטור, על המוכר לבנות מבנה ששטחו לפחות 1,050 מ"ר, המהווים 70% מזכויות הבניה המותרות (1,050 מ"ר = 70% × 1,500 מ"ר), בלי כל הגבלה כספית על ההשקעה בעלויות הבניה.

28. כאשר נרכשה קרקע כאמור לחילוף המבנה העסקי הנמכר, שווי המכירה המתואם של הזכות החלופית לעניין חישוב תקרת הפטור כמפורט בסעיף 8 לעיל, יהא שווי רכישת הקרקע כשהוא מתואם ליום המכירה בתוספת הוצאות בניית המבנה עליה כשהן מתואמות ליום המכירה ממועד 2/3 תקופה.

שלב ג'

ראה הוראות כלליות לעיל.

מסלול 2 – דירת מגורים

שלב א'

29. הזכות הנמכרת הינה "דירת מגורים" – כהגדרתה בסעיף 1 לחוק. אין צורך כי הדירה תשמש בפועל למגורים. יש לוודא כי מתקיים בדירה המבחן הפונקציונאלי – המצאות מתקנים פיזיים בסיסיים כגון: מקלחת, שירותים, מטבח.

מסלול חילוף דירת מגורים לא יחול לעולם, על חברה או תאגיד שכן מהגדרת דירת מגורים בסעיף 1 לחוק עולה כי רק יחיד רשאי להיות מוכר לענין חילוף במסלול זה.

שלב ב'

30. כנגד מכירת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים, הזכות החלופית צריכה להיות דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק.

31. להלן יוצגו ההבדלים העיקרים שבין ההגדרות:

דירת מגורים לפי סעיף 9 (ג)	דירת מגורים לפי סעיף 1
1. דירה וחלק מדירה.	1. דירה או חלק מדירה.
2. שבנייתה הסתיימה או שיש התחייבות של המוכר לסיים את בנייתה.	2. שבנייתה הסתיימה.
3. בבעלותו או בחכירתו של יחיד או חברה.	3. בבעלותו או בחכירתו של יחיד.
4. משמשת בפועל למגורים או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה. מבחן אוביקטיבי וסוביקטיבי – גם כוונת הרוכש להשתמש בדירה למגורים לאורך זמן.	4. משמשת בפועל למגורים או מיועדת לשמש מגורים לפי טיבה. מבחן אוביקטיבי – קיום האלמנטים הנדרשים למגורים.
5. אינה מלאי עסקי.	5. אינה מלאי עסקי.

שלב ג'

ראה הוראות כלליות לעיל.

מסלול 3 – קרקע חקלאית

שלב א'

32. הפטור יחול רק על "קרקע חקלאית" – דהיינו קרקע שיועדה לחקלאות לפי תכנית. אולם קרקע שיועדה לחקלאות עפ"י תכנית אך עפ"י היתר לשימוש חורג ניתן לבנות עליה גם מבנה שאינו משמש לייצור הכנסה מחקלאות לפי סעיף 2(1) או 2(8) לפקודה, דהיינו שניתן לעשות בה שימושים אחרים מלבד חקלאות כגון שימוש לתיירות, צימרים, מסחר וכדו' **לא תחשב קרקע חקלאית.**

במקרה שנמכר נכס מעורב – קרי קרקע שבחלקה ניתן להשתמש לחקלאות בלבד ובחלק אחר ניתן לעשות גם שימושים אחרים בנוסף לחקלאות, הרי שיש לערוך פיצול פיזי בין החלק החקלאי לבין החלק האחר, והוראות הפטור יתייחסו לחלק החקלאי בלבד.

33. רציפות שימוש ביצור הכנסה מחקלאות בתקופות הבאות:

- (1) הקרקע החקלאית הנמכרת שימשה ביצור הכנסה מחקלאות לפי סעיפים 2(1) או 2(8) לפקודה במשך 5 שנים לפחות קודם למכירתה.
- (2) הקרקע החקלאית הנמכרת תמשיך ותשמש בידי הרוכש החדש (צד ג') בייצור הכנסה מחקלאות לפי סעיפים 2(1) או לפי סעיף 2(8) לפקודה במשך 5 שנים לאחר רכישתה.

תשומת לב כי מתן הפטור למוכר או שלילתו תלוי בשימוש שיעשה אדם אחר לגמרי – נטל השכנוע לזכאות לפטור חל על הטוען לפטור.

34. תנאי להכרה בחילוף זכויות בקרקע חקלאית הוא דיווח לפקיד שומה כדין בגין ההכנסות, במועד הקבוע בסעיף 132 לפקודה.

35. יצוין כי מן האמור עולה שאת הפטור לפי מסלול זה ניתן להעניק רק 5 שנים לאחר המכירה ולא לפני – כן.

שלב ב'

36. נרכשה "קרקע חקלאית" כהגדרתה לעיל.

37. הקרקע החקלאית החלופית תשמש בייצור הכנסה מחקלאות לפי סעיפים (1) או (2) לפקודה, בידי מבקש הפטור, במשך 5 שנים שלאחר רכישתה. אף מתנאי זה עולה כי שאת הפטור לפי מסלול זה ניתן להעניק רק 5 שנים לאחר המכירה ולא לפני – כן.

שלב ג'

ראה הוראות כלליות לעיל.

מסלול 4 - מכירת דירת מגורים מזכה לצורך רכישת זכות למגורים בבית אבות

שלב א'

38. למוכר או לבן זוגו מלאו 60 שנים או שאחד מבני הזוג זקוק לשירותי סיעוד כהגדרתם בחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה – 1995 זאת אף אם טרם מלאו למוכר 60 שנים.

39. הזכות במקרקעין הנמכרת היא "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49 לחוק.

שלב ב'

40. כנגד מכירת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים מזכה, הזכות החלופית צריכה להיות זכות למגורים בבית אבות ובלבד שנתקיימו התנאים הבאים:

40.1 זכות למגורים בבית אבות - זכות חכירה או בעלות, כהגדרתם בסעיף 1 לחוק ובלבד שהרכישה התבצעה בתקופה הקובעת.

40.2 "בית אבות" - מקום מגורים קבוע ל- 30 אנשים, או יותר, בני 60 לפחות או שנזקקים לשירותי סיעוד שניתן לו רשיון עפ"י חוק הפיקוח על המעונות, התשכ"ה-1965. יש לדרוש מהנישום כי ימציא אישור לרשיון שניתן עפ"י חוק הפיקוח לאותו מוסד.

40.3 המוכר ו/או בן זוגו יתגוררו בפועל בזכות שרכשו בבית האבות במשך שנתיים לפחות מיום רכישת הזכות החלופית או מיום מכירת הזכות הנמכרת, לפי המאוחר.

שלב ג'

ראה הוראות כלליות לעיל.

מסלול 5 - מכירת כל זכות במקרקעין לצורך רכישת זכות למגורים בבית אבות

שלב א'

41. על מכירה, בתקופה הקובעת, של זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים מזכה יחול פטור המוגבל בסכום ובלבד:

41.1 למוכר או לבן זוגו אין ולא היתה דירת מגורים מזכה בארבע השנים שקדמו למכירה.

41.2 למוכר או לבן זוגו מלאו 60 שנים או שאחד מבני הזוג זקוק לשירותי סיעוד כהגדרתם בחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה – 1995 זאת אף אם טרם מלאו להם 60 שנים.

42. במסלול זה יינתן פטור עד לתקרת שווי של 500,000 ש"ח, או עד סכום שהוא בגובה שווי הרכישה של הזכות החלופית, לפי הנמוך. במידה ושווי המכירה של הזכות הנמכרת עולה על תקרת הפטור האמורה, יינתן פטור יחסי מן המס, בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 149 לחוק.

שלב ב'

ראה סעיף 40 לעיל.

43. ההקלה במס רכישה תחול על כל שווי המכירה של הזכות הנרכשת שחופף לשווי המכירה של הזכות הנמכרת, בהתעלם מתקרת הפטור שנקבעה לעניין מס שבח (500,000 ש"ח).

שלב ג'

ראה הוראות כלליות לעיל.

מסלול 6 - מכירת בניין להשכרה

44. ראה בהרחבה הוראת ביצוע בנושא תיקון מס' 54 לחוק העידוד (הרפורמה במיסוי מקרקעין).

הוראות לפעולה

45. עפ"י החוק, כל עוד לא נתקיימו כל התנאים המזכים בפטור תצא לנישום שומה חייבת (מס רכישה, מס שבח ומס מכירה) שכל הוראות הגביה יחולו עליה. הקפאת הליכי הגביה תעשה רק כנגד המצאת ערבות מתאימה.

46. עם התקיימות התנאים המזכים בפטור יש לתקן את השומה באמצעות שומה סופית או תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.

47. יצוין כי רק לאחר הענקת הפטור בשומת מס השבח יש לתקן ולהעניק את הפטור בשומת מס הרכישה.

תיקון שומה

סעיף 49 יד לחוק קובע כי מכירת זכות במקרקעין בחילוף חייבת במס שבח ומס מכירה ורכישת הזכות החלופית חייבת במס רכישה מלא כל עוד לא נתקיימו כל התנאים המזכים בפטור. לפיכך נקבע כי ניתן לתקן שומה עפ"י סעיף זה תוך תקופה העולה על 4 שנים רק לשם הענקת הפטור או שלילתו ואין לאפשר לנישום להעלות כל טענה אחרת במסגרת סעיף זה (כגון: ניכויים, יום ושווי רכישה, שיעור מס וכדו').

כ"כ יש להגביל שימוש בעילה זו לשם בחינת זכאות הנישום לפטור רק בעסקת חילוף שהיא החלפת זכות בנכס עסקי בקרקע עליה עתיד להבנות מבנה עסקי, פטור בקרקע חקלאית או זכות בבית אבות. כל סיטואציה אחרת או טענה אחרת יש לבחון במסגרת התנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק ובמגבלות הזמן הקבוע בו.

ביטול עסקה

במקרה של ביטול עסקת הזכות הנמכרת, או הזכות החלופית, יש לבטל את הפטור שניתן בשתי העסקאות – הן של הזכות הנמכרת והן של הזכות החלופית הצמודה לה ולחייבן במס שבח, מכירה ורכישה בהתאם.

50. מכירת דירה בפטור ממס לפי פרק החילוף **חוסמת** בשלב זה, פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק שכן מכירה זו אינה ממועטת ברשימה הקבועה בסעיף 49ב(1).

כמו כן, גם יורש המבקש לקבל פטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק, יש לבדוק לעניין תנאי שבסעיף 49ב(5)(2) האם המוריש מכר דירה אחרת בפטור לפי מסלול החילוף קודם פטירתו, שאז התוצאה היא שהמוריש לא היה זכאי לפטור, וממילא – גם היורש לא זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק.

משמע, יורש לא יוכל למכור את הדירה החליפית בפטור – לא לפי 49ב(5) ולא לפי 49ב(1).

51. חילוף בין משרדי מסמ"ק השונים – היות ובעסקת החילוף כרוכות לכל הפחות 2 עסקאות שומות, יתכנו מקרים בהם בקשת הפטור תתפרס על פני מספר משרדי שומה.

במקרים כאלו יש לפנות בכתב על גבי מזכר למפקח שהעסקה הקשורה באיזור טיפולו לבקשת פרטים הנוגעת לעסקה שלו: מהות הזכות הנמכרת או הנרכשת (דירת מגורים / קרקע / בניה) שווי הזכות, צירוף הסכמים נלווים רלוונטים או הערות כלשהן. כ"כ יציין בפנייתו המפקח הפונה את אותם נתונים שצוינו לעיל ונוגעים לנכס שלו. מכל מקום, רק לאחר שיצאה שומת מס שבח פטורה יש להעניק את הפטור גם לשומת מס הרכישה.

52. יצוין כי שר האוצר מוסמך לקבוע תקנות לפיהן נראה רכישה של מספר זכויות כזכויות חליפיות לזכות הנמכרת.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין