

## החלטת מיסוי 23/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מיסוי פיצויי הפקעה מכח הסכם (סעיף 48 לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. א', ב' ואחרים (להלן: "החוכרים") הינם בעלי זכויות החכירה במקרקעין (להלן: "המקרקעין").
2. "יום הרכישה" של המקרקעין, על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), קדם לשנת 1961.
3. ביום xxx פורסמה למתן תוקף תוכנית מיתאר מקומית ומפורטת מח/1. מטרת התוכנית הינה הקמת מיזם של תחבורה ציבורית אשר בכוונת ממשלת ישראל להקים על המקרקעין ועל מקרקעין נוספים. התוכנית ייעדה חלק מהמקרקעין לצורכי סלילת דרך מוצעת, הרחבת מסילת ברזל, הקמת מחלף ולצורכי הקמת מתחם "חנה וסעי".
4. החוכרים נהלו משא ומתן לשם קבלת פיצויי הפקעה בהתאם לפקודת הקרקעות (רכישה לצורכי ציבור), 1943 (להלן: "פקודת הקרקעות") עם הגורם המוסמך לכך עפ"י חוק (להלן: "החברה") וזאת על פי סעיף 22(2) לפקודת הקרקעות.
5. במסגרת המשא ומתן ביקשה המדינה באמצעות החברה, לבצע את תשלום הפיצויים בשני שלבים:
  - א. סך המהווה מחצית מהפיצויים הכוללים ישולם לחוכרים בתוך 14 ימים ממועד התקיימות כל התנאים המתלים להסכם שהם:
    1. האצלה בפועל של סמכות הפקעת המקרקעין לחברה על ידי שר האוצר.
    2. קבלת אישור מינהל מקרקעי ישראל להתקשרות הצדדים על פי ההסכם.
    3. קבלה בפועל בחברה של מלוא סכום הפיצויים הכוללים מאת משרדי הממשלה, לשם ביצוע התשלומים לחוכרים.
  - ב. סך המהווה את המחצית הנותרת מהפיצויים הכוללים ישולם לבעלי הזכויות לא יאוחר מ- 30 ימים לאחר מועד פרסום הודעה לפי סעיף 5 לפקודת הקרקעות.
6. כמו כן, ביקשה החברה כי יתאפשר לה לתפוס חזקה במקרקעין כבר לאחר ביצוע התשלום הראשון, ועוד בטרם פרסום ההודעה על הפקעה לפי סעיף 5 לפקודת הקרקעות, וזאת בשל הדחיפות והרצון של ממשלת ישראל להתחיל את העבודות על המקרקעין עוד בטרם הושלמו הליכי ההפקעה הרשמיים.

#### פרטי הבקשה:

מבוקש כי בגין המכירה יחול הזיכוי מהמס לפי סעיף 48 לחוק.

## החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המתוארות לעיל, בדגש על מעורבות המדינה בהליך, יסווג הסכם המכירה הנדון כ"הפקעה" ויחולו לגביו הוראות סעיף 48' לחוק וזאת בתנאי שכל הליכי ההפקעה יבוצעו ויושלמו כדין. בנסיבות אלה נקבע כי, אין בעובדה כי החברה הגיעה להסכם מוקדם עם החוכרים בדבר גובה הפיצוי שישולם להם כדי לשלול את ההטבה הקבועה בסעיף 48 לחוק.
2. יום המכירה יקבע בהתאם להוראות סעיף 19 לחוק, קרי, במועד העמדת התשלום המפורט בסעיף 5.א. לחלק העובדות.
3. מהתשלומים בגין הזכויות המופקעות, שהן זכויות במקרקעין, ינוכה מס בשיעור 10% מגובה פיצויי ההפקעה בהתאם להסדר הקיים בעניין הפקעות עם נציבות מס הכנסה (ראה קובץ הוראות מקצועיות במיסוי מקרקעין עמוד 354) ויועבר למנהל מיסוי מקרקעין. על מנת שלא ינוכה במקור מס נוסף מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים), נדרשו החוכרים להמציא אישור מפקיד השומה על פטור מניכוי מס במקור.
4. מתשלומים, אם יהיו, בגין זכויות שאינן זכויות במקרקעין, ינוכה מס במקור בשיעור של 30% וזאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), וזאת אלא אם כן יקבע פקיד השומה ניכוי בשיעור נמוך יותר או פטור מניכוי מס במקור.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 24/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

#### הנושא: נטרול תקופת הקמה בעסקת B.O.T - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. מוסד א' (להלן: "המוסד") הינו מוסד להשכלה גבוהה המקיים לימודים לתארים אקדמיים מוכרים. המוסד מסווג "כמוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ומתקצב על ידי המועצה להשכלה גבוהה (הועדה לתכנון ולתקצוב).
2. המוסד הינו בעל הזכות להחזיק ולהשתמש במקרקעין עליהם נמצאים מבני המוסד וחצריו.
3. בכוונת המוסד להרחיב את פעילותו, בין היתר, בדרך של הקמת מעונות לסטודנטים. לצורך כך, התקשר המוסד עם יזם לבניית מעון סטודנטים, שיכלול בקומת הקרקע חנות ספרים, חנות כלי כתיבה, בית קפה ומסעדה, מרכז ספורט וכן חנויות הלבשה, הנעלה, שירותים בנקאיים, תקשורת וכיו"ב, ולבניית חניון (להלן: "הפרוייקט").
4. הפרוייקט יבנה בשיטת Built Operate Transfer (B.O.T) כאשר בתמורה לשרותי הבניה תהיה ליזם זכות להפעיל את הפרוייקט, להשכירו, לנהלו ולקבל את ההכנסות הפירותיות ממנו וזאת לתקופה של 299 חודשים שתחילתם ביום שבו תינתן למבנה תעודת גמר כמשמעותה בחוק התכנון והבניה.
5. בניית הפרוייקט תחל תוך 60 ימים מקבלת כל ההיתרים והאישורים הנדרשים על פי דין לבניית הפרוייקט בכללותו ובלבד שעד אותו מועד יחתם הסכם לזמן בניה בין היזם לבנק המלווה.
6. בהתאם לחוזה ההפעלה, בכל "תקופת ההקמה", הצפויה להמשך כ-24 חודשים (להלן: "תקופת ההקמה"), תהיה ליזם זכות ורשות להשתמש ולהחזיק ב"מקרקעין" לשם ביצוע ובניית הפרוייקט בלבד. בתקופת ההקמה מעמדו של היזם לגבי המקרקעין והמחוברים אליהם חיבור של קבע, יהיה כ"בר רשות" בלבד.
7. ביצוע העבודות יהיה נתון לפיקוחו של המוסד. כמו כן, המוסד יהיה רשאי לנקוט בכל הצעדים הנדרשים על מנת להבטיח כי התחייבויות היזם יקוימו במלואן ובהתאם להוראות ההסכם.
7. בתקופת השימוש (ממועד סיום הבניה) יקבל היזם חזקה בקרקע לצורך הפעלת המבנה, וזאת לתקופה של 299 חודשים (להלן: "תקופת ההפעלה").

#### פרטי הבקשה:

לקבוע כי העמדת המקרקעין ליזם לא תחשב ל"מכירה", ולפיכך העמדת המקרקעין לא תחוייב במס מכל סוג שהוא החל במכירת מקרקעין, קרי, לא תחוייב במס שבח ובמס מכירה על ידי המוסד ולא במס רכישה על ידי היזם.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המתוארות לעיל, לא תקום במועד העסקה חבות במס שבח ובמס מכירה למוסד וחבות במס רכישה ליזם, זאת בשל נטרול תקופת ההקמה אשר לא תבוא במניין תקופת ההפעלה.

2. תקופת ההקמה לגבי כלל המקרקעין תסתיים במועד סיום כל הבניה או במועד הפעלת חלק מהפרויקט, כמוקדם מביניהם.
3. אם תוארך בעתיד תקופת הזיכיון מעבר ל- 25 שנים (בנטרול תקופת ההקמה) ייבחנו מחדש השלכות המס.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 25/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

#### הנושא: כתב הרשאה והתחייבות אינו מהווה עסקה במקרקעין - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. קרקע חקלאית שאין לגביה הליכי תכנון או תוכנית בהפקדה (להלן: "המקרקעין"), מוחזקת על ידי מספר רב של אנשים, חלקם בעלי זכות בעלות וחלקם בעלי זכות חזקה (להלן: "בעלי הזכויות במקרקעין").
2. ישנה כוונה לקדם תוכנית לשינוי ייעוד המקרקעין מיעוד של קרקע חקלאית לייעוד של קרקע לבנייה, תוך הבטחת זכויות בעלי הזכויות במקרקעין. הליכי היזמות לשינוי הייעוד צפויים להיארך מספר רב של שנים.
3. לשם קידום התוכנית לשינוי הייעוד הוקמה חברה, שמטרתה להבטיח פעולה משותפת של בעלי הזכויות במקרקעין לצורך שינוי הייעוד (להלן: "החברה"). לפיכך, קיימת כוונה לייצור התקשרות בין בעלי הזכויות במקרקעין לבין החברה לפיה מעניקים בעלי הזכויות במקרקעין הרשאה לחברה לפעול כשלוחה לשם שינוי ייעוד המקרקעין. הבטחת שכר טרחתה של החברה בגין שירותי ייזום ושינוי ייעוד אלו תעשה בהתאם למסמך המכונה "כתב הרשאה והתחייבות" (להלן: "כתב הרשאה").

#### פרטי הבקשה:

1. כיוון שמדובר במתן שירות ומכיוון שהחברה מדווחת לפי בסיס מזומן ובשל העובדה שהתמורה שתקבל איננה ודאית ואינה ניתנת לכימות, התמורה כמפורט במסמך ההרשאה תחויב במס על פי פקודת מס הכנסה עם קבלתה. כמו כן, מבוקש כי ההוצאות שיוצאו בקשר עם ההכנסה על פני השנים יותרו בניכוי כנגד התמורה, בהתאם לעקרון ההקבלה ובכפוף להוראות סעיף 17 לפקודה.
2. לא יחול חיוב במס רכישה על החברה, שכן אין מדובר ברכישה של זכויות במקרקעין (כמפורט בכתב ההרשאה) ובמקביל, לא יחול חיוב במס שבח ובמס מכירה על בעלי הזכויות במקרקעין כתוצאה מהתקשרותם עם החברה.
3. הסכומים שישולמו על ידי בעלי הזכויות במקרקעין לחברה יותרו בניכוי מהשבח בעת מכירת המקרקעין.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. התקשרות החברה עם בעלי הזכויות במקרקעין לצורך שינוי הייעוד בהתאם לאמור בכתב ההרשאה, לא תחשב למכירה ו/או לרכישה של זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. חיוב החברה במס בגין הכנסותיה עבור מתן שירותי הייזום, כמפורט לעיל, יהא בהתאם להוראות הפקודה.
3. הסכומים שישולמו על ידי בעלי הזכויות במקרקעין לחברה, המהווים תשלום עבור פעולותיה לקידום שינוי הייעוד במקרקעין יותרו בניכוי מהשבח בעת מכירת המקרקעין.

4. כל פעולה של החברה הקשורה להליכים שמעבר לשינוי הייעוד תיבחן בנפרד, לרבות לעניין השלכתה על החלטת מיסוי שניתנה והיא איננה מהווה חלק ממנה.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 26/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פירוק שיתוף בין בעלי זכויות באיגוד מקרקעין (סעיפים 67 ו-71 לחוק) - החלטת מיסוי

בהסכם

#### העובדות:

1. חברת א' בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה אשר בבעלותה נכס מקרקעין מניב (להלן: "המבנה"). המבנה אינו מכיל דירות מגורים.
2. במניית החברה מחזיקים 5 קבוצות של בעלי מניות, כאשר כל אחת מהקבוצות מחזיקה 20% מהזכויות בחברה. קבוצות בעלי המניות אינן קרובות זו לזו, אולם בתוך כל קבוצה מתקיימים קשרי קירבה בין חברי הקבוצה.
3. מועד רכישת הזכויות בחברה על ידי בעלי המניות היה בשנות ה-60', וכבר אז הייתה החברה בעלים של הזכות במקרקעין שעליה הוקם לאחר מכן המבנה.
4. לחברה לא היו נכסים נוספים מעבר למבנה מאז נרכשו הזכויות בשנות ה-60', למעט הלוואה שנתנה בעבר החברה לחברה הקשורה לבעלי המניות.
5. במועד הבקשה לחברה אין נכסים נוספים לבד מהמבנה ומיתרת מזומנים בקופה. לחברה התחייבויות כלפי צדדים שלישיים (בעיקר, כלפי בנק - משיכת יתר) בסכומים הנמוכים מיתרת המזומנים הנמצאים ברשותה.
6. לחברה הכנסות משכר דירה וכן הוצאות הכרוכות בתפעול המבנה, לרבות משכורת שוטפת למנהל המבנה והוצאות לנותני שירותים.
7. באופן כללי, הרווחים השוטפים של החברה מהפעלת המבנה מועברים כדיבידנד לבעלי המניות, וזאת תוך ניכוי הסכומים הדרושים לכיסוי ההתחייבויות לצדדים שלישיים.
8. המבנה כולל 15 יחידות הרשומות באופן נפרד בטאבו, על שם החברה.
9. על המבנה לא מוטל שיעבוד או משכנתא כלשהי.
10. מאזן החברה ערב הפירוק יכלול את המבנה כנגד הון מניות בלבד.

#### פרטי הבקשה:

מבוקש פירוק החברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") וחלוקת המבנה בין בעליו המשותפים בפטור ממס לפי סעיף 67 לחוק.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף להתקיימות העובדות שפורטו בחלק העובדתי של האישור ובפרט, באמור בסעיף 10 לחלק העובדתי, פירוק החברה יהא פטור ממס שבח מכוח הוראות סעיף 71(א) לחוק. בהתאמה, יהא הפירוק פטור ממס מכירה מכוח תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(פטור ממס מכירה), התש"ס-2000 וממס רכישה מכוח תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974.

2. חלוקת המקרקעין בין בעלי המניות לאחר הפירוק – בעלי המקרקעין במושע - תהא פטורה ממס שבח מכוח הוראות סעיף 67 לחוק, וממס מכירה ומס רכישה בהתאם לתקנות. פטורים כאמור הינם בכפוף לבדיקת השווים שתעשה בשלב השומה. מובהר כי אין בהחלטת מיסוי כדי לאשר כי החלוקה שתבצע הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקיהם במקרקעין.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 27/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: התרת הוצאה לאיתור נכס בניכוי מהשבח (סעיף 39 לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. גב' א' קיבלה הודעה מחברה המתמחה באיתור נכסים (להלן: "החברה"), לפיה, החברה איתרה נכס מקרקעין הרשום על שם בעלה המנוח (להלן: "נכס המקרקעין"). החברה אינה "קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. ניסיונותיה של גב' א' לאתר את נכס המקרקעין בכוחות בעצמה לא צלחו והיא פנתה לחברה להעביר לה את המידע אודות הנכס.
3. החברה התנתה את מתן המידע לגבי נכס המקרקעין בתשלום שכר עבור מתן השירות לאיתור הנכס (להלן: "תשלום השכר").

#### פרטי הבקשה:

לקבוע כי תשלום השכר לחברה מהווה הוצאה שתותר בניכוי במועד מכירת נכס המקרקעין על ידי גב' א', בהתאם להוראות סעיף 39(ב7) לחוק.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. תשלום השכר לחברה יותר בניכוי בעת מכירת נכס המקרקעין, בהתאם להוראות סעיף 39(ב7) לחוק ובלבד שההוצאה איננה מותרת בניכוי לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 28/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקה ראשונה של נכסי עיזבון בין יורשים בשלבים (סעיף 5(ג)(4) לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. בבעלות מר וגבי א' דירת מגורים (להלן: "דירת המגורים המשותפת"). בשנות ה-90 נפטרה גבי א' (להלן: "המנוחה").
2. עזבון המנוחה כלל את הנכסים הבאים:
  - א. מחצית מדירת מגורים המשותפת.
  - ב. נכסים נוספים בהם מספר נכסי מקרקעין (להלן: "יתר נכסי העיזבון").
3. על פי צו הירושה זכאי מר א' למחצית מנכסי העיזבון ואילו שלושת ילדי המנוחה (בחלקים שווים) למחצית השניה.
4. הבעלות בדירת המגורים המשותפת וביתר נכסי העזבון נרשמה על שם היורשים בהתאם לצו הירושה, אולם מאז פטירתה של המנוחה ועד למועד החלטת המיסוי, דירת המגורים המשותפת משמשת למגוריו של מר א'.
5. ברצון היורשים לרשום את הבעלות בדירת המגורים המשותפת על שם מר א' בלבד, כך שהוא יהיה הבעלים היחיד של הדירה מבלי לבצע, בשלב זה, חלוקה של יתר נכסי העיזבון (להלן: "חלוקת דירת המגורים המשותפת").

#### פרטי הבקשה:

להחיל על חלוקת דירת המגורים המשותפת את הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק"), למרות שיתר נכסי העיזבון טרם חולקו.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רישום הבעלות בדירה על שם מר א' במסגרת חלוקת דירת המגורים המשותפת, לא יהווה מכירה בהתאם להוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק, וזאת בכפוף לכך שלא ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף, שאינו נכס הנמנה על נכסי העיזבון.
2. החלטת המיסוי מתייחסת רק לחלוקה של דירת המגורים המשותפת ואין בה כדי לקבוע עמדה לגבי יתר נכסי העיזבון ובאם כבר בוצעה לגביהם "חלוקה ראשונה" כמשמעותה בסעיף 5(ג)(4) לחוק, סוגיה אשר תדון ותתברר בנפרד.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

## החלטת מיסוי 29/06

### תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מכירת מניה המשקפת דירת מגורים בפטור של דירות מגורים - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. בשנות השישים רכשו בני זוג (להלן: "הבעלים") מניות מסוג א' בחברת גוש חלקה (להלן: "החברה") המשקפות דירת מגורים בבניין בבניין בן שתי קומות (להלן: "הדירה") וחנייה הצמודה לה. מניות כאמור הקנו לבעלים את הזכות לתפוס, להחזיק ולהתגורר בדירה ולעשות שימוש בחנייה הצמודה לה. הבעלים גרו בדירה במשך שנים רבות.
2. החברה מסווגת כ"איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") ולאורך השנים לא נרשמו בחברה הוצאות או הכנסות.
3. כל בעל דירה יכול לעשות את כל הפעולות הקשורות לדירתו ללא צורך בהסכמת שאר בעלי הדירות, המחזיקים ביתרת המניות בחברה (כך למשל, לשפץ את דירתו).
4. הבעלים לא מכרו דירת מגורים במשך למעלה מ-4 שנים.

#### פרטי הבקשה:

לקבוע כי מכירת מניות הבעלים בחברה תשקף את זכויותיהם בדירה ולפיכך, מכירה זו תזכה לפטור לדירת מגורים לפי סעיף 149ב(1) לחוק.

#### החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מכירת מניות הבעלים בחברה תחשב כמכירת זכות במקרקעין בהתאם לחלופה רביעית להגדרת "מכירה" בחוק. לפיכך, ניתן יהיה לקבל במכירה פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (פטור במכירת דירת מגורים מזכה), וזאת בכפוף לעמידה בכל תנאי הפטור שבחוק.
2. הזכאות לפטור תיבחן בעת הצהרת הבעלים למשרד האזורי.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.