



נציבות מס הכנסה ומס רכוש

ו' שבט, תשנ"ח
2 פברואר, 1998

מספר שוטף: 00838197

אל תמוצה: א', נצ' (3), ב', (1), ג' (3), ד' (1), ו'

הוראת ביצוע מס שבח מס' 6/98

הנדון: סעיף 49 ז' לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36)

כללי:

תיקון 36 לחוק מס שבח מקרקעין (פורסם בספר החוקים 1627 ביום 3.7.97) מתייחס בעיקרו לסעיף 49 ז' לחוק העיקרי.

מטרת סעיף 49 ז' ביסודה הייתה להיטיב עם מי שמוכר זכות במקרקעין הכוללת דירת מגורים קטנה הפטורה ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק, כאשר התמורה שמקבל המוכר הושפעה מזכויות בניה נוספות שטרם נוצלו על ידו. לפיכך נקבע באותו סעיף כי ייתן כפל פטור בגין שווי הדירה וכתוצאה מכך המס על יתרת התמורה תיקטן.

מכפל הפטור נהנו גם בעלי אמצעים שבנו בתים יקרים ובמכירתם נהנו מפטור לזכויות בנייה רבות. למעשה ככל שהדירה יקרה יותר, כך גדל הפטור לזכויות הבנייה.

בכדי למנוע מצב זה, המחוקק תיקן את סעיף 49 ז' על פיו כפל הפטור יוגבל לתיקרת שווי של 1,200,000 ש"ח בלבד. הוראת הביצוע באה להנחות על אופן יישום התיקון בחוק וכן להנחות מחדש בדבר קביעת שווי דירת המגורים, כאשר על המכירה חל סעיף 49 ז'.

הוראות לפעולה

1. תיקון סעיף 49 ז' לחוק

- 1.1 המוכר "דירת מגורים מזכה" ומבקש כפל פטור, כפוף להוראות סעיפים 49 ז' ו-49 ב', ייהנה מפטור על כפל שווי או עד תיקרה של מליון ומאתיים אלף ש"ח בלבד לפי הנמוך מביניהם. על יתרת השווי לאחר ניכוי כפל הפטור חל מס שבח כמו על מכירת כל זכות אחרת. בכל מקרה לא יקטן הפטור מן השווי של שלש מאות אלף ש"ח, גם אם שווי כפל הפטור נמוך יותר.
- 1.2 הסכומים הקבועים בחוק יעודכנו אחת לשנה בתאריך ב-16 בינואר של כל שנה על פי מודד "מחירי דירות בבעלות" כהגדרתו בסעיף 9(ג2).
- 1.3 תוקף התיקון לסעיף 49 ז' כאמור הוא מ-1.1.98. דהיינו הוא יחול על מכירות מיום זה ואילך בלבד. יש לבחון היטב דיווחים באיחור לגבי מכירות שקדמו ליום זה).

1.4 עם כניסת התיקון לתוקף קטן באופן עקרוני הצורך בפיצול הזכויות הנמכרות לשתי יחידות שומה, אשר מטרתו היתה למנוע את כפל הפטור המופלג ממנו יכלו להנות בעלי דירות יקרות.
במקרים יוצאי דופן, כאשר לדעת עורך השומה, הנסיבות מצדיקות פיצול השומות לשתי יחידות כלכליות, על אף תיקון סעיף 49 ז' לחוק, עליו להתייעץ תחילה עם מנהל תחום שומת מקרקעין בנציבות ולקבל אישור.

2. שווי דירת מגורים לענין סעיף 49 ז'

- 2.1 חשיבות קביעת שווי דירת המגורים לענין סעיף 49 ז', הצטמצמה, עקב קביעת תיקרת כפל הפטור עפ"י התיקון האמור.
- 2.2 את "סכום שווי הדירה" יש לחשב לפי הכללים המקובלים בשמאות. לפיכך בעדיפות ראשונה יש לקבוע את שווי הדירה בשיטת השוואה דהיינו, אם בסביבה הקרובה לדירה הנדונה בוצעו מכירות של דירות מגורים צמודות קרקע ללא זכויות בניה נוספות, יש לשום את הדירה בהשוואה לדירות שנמכרו כאמור. מובן שיש להביא בחשבון את כל ההתאמות הנדרשות, בגין יום המכירה, שנת הבנייה, טיב הבנייה, מיקום, יתרונות וחסרונות אחרים וכו'.
- 2.3 לחילופין, אם לא קיימות מכירות של דירות צמודות קרקע בסביבה הקרובה שהינן בנות השוואה, יש להזדקק למכירות בפועל של דירות בבית משותף, עם כל ההתאמות שנימנו לעיל ולשווי זה יש להוסיף עד 30% עבור פרטיות בהתאם לשיקול דעתו של עורך השומה.
- 2.4 בעדיפות האחרונה יש להיעזר בשיטות שומה אחרות המבוססות על שיטת החילוץ (הילכת בטאט) או על שיטת ההכנסה הצפויה.

3. השפעה מיזערית על התמורה של זכויות בניה בלתי מנוצלות

זכויות בניה נוספות, בלתי מנוצלות, ששיעורן אינו עולה על 10% משטח דירת המגורים הבנויה (זכויות בניה מנוצלות) או על שווי של 100,000 ש"ח, לפי הנמוך שביניהם, לא ייחשבו כמשפיעות על תמורת המכירה לענין סעיף 49 ז'.
הוראה זו הינה הוראה מקילה, הבאה למנוע התדיינות על סכום מס שחשיבותו זניחה.

4. סכום ריצפה לפטור

בתיקון נקבעה סכום ריצפה לכפל הפטור בגובה של 300,000 ש"ח, שמשמעותה היא כי במכירת דירה קטנה שמחירה מושפע מאחוזי בנייה, שלאחר הכפלת שוויה הפטור נמוך מהריצפה האמורה, יהיה זכאי המוכר, בכל מקרה, לפטור של 300,000 ש"ח, בהתקיים התנאים המפורטים בתיקון.

דוגמאות 5.

1. שווי המכירה 1,500,000 ש"ח
שווי הדירה ללא זכויות הבניה בהתאם לכללים בסעיף (2) - 700,000 ש"ח
במקרה זה סכום הפטור ממש על פי סעיף 49(ז) הינו - 1,200,000 ש"ח
ויתרת הסכום של 300,000 תחוייב במס שבת.
2. שווי המכירה - 1,000,000 ש"ח
שווי הדירה ללא זכויות הבניה בהתאם לכללים בסעיף (2) - 700,000 ש"ח
במקרה זה כל סכום המכירה בסך 1,000,000 פטור ממש שבת.
3. שווי המכירה 2,000,000 ש"ח
שווי הדירה ללא זכויות בניה בהתאם לכללים בסעיף (2) - 1,500,000 ש"ח
הפטור יינתן בגין הדירה בסך 1,500,000 ש"ח ואילו היתרה בסך 500,000 ש"ח
תחוייב במס שבת.
במקרה זה הפטור אינו על פי סעיף 49(ז) אלא על פי סעיפים 49(ב) 5/2/1 לחוק.

6. חוזר זה מבטל כל הוראה קודמת שדנה בנושא טרם תיקוני החוק.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין