

י"ז סיון תשס"ד

06 יוני 2004

מ"ש : 29286/04

אל :

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

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 8/2004 - משפטית, שומת מקרקעין

הנדון: ייחוס ניכויים במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת לפי סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963

1. כללי – לשון החוק

סעיף 149(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן :
 "יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות".

2. הסוגיה לדין

האם בכל מקרה בו נמכרת דירת מגורים מזכה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת לפי סעיף 149 לחוק, יש להתיר את הניכויים באופן יחסי - לפי הוראת הנוסחה שבסעיף 149(א)(4) לחוק, או שמא הוצאות שניתן לזהותן בבירור עם דירת המגורים או עם הזכויות לבניה נוספת, יש לייחסן באופן ספציפי לחלק התמורה החייב או הפטור, לפי הענין, ולא לפי נוסחת הייחוס שבסעיף?

3. פסיקה

לאחרונה נדונה בוועדות הערר שבחיפה ובתל אביב שאלת ייחוס ניכויים במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת, לפי סעיף 49 לחוק, כדלקמן:

א. עמ"ש 1018/02 רחל באר נ' מנהל מס שבח ת"א: בערעור זה נדונה שאלת שיעור התרת הוצאת היטל השבחה ששילמה העוררת. העוררת טענה שיש להתיר את הניכוי במלואו, באשר ניתן לזהותו בבירור עם זכויות הבניה, דהיינו, החלק החייב במס. נפסק: באופן עקרוני הועדה קיבלה את עמדתו של מנהל מס שבח לפיה לשון סעיף 49(א)(4) לחוק ברורה היא ולכן אין לקרוא בסעיף מה שאין בו; לפיכך פסקה הועדה כי יש להתיר את ההוצאה באופן יחסי, כהוראת הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק. חבר הועדה, ד. מרגליות, בדעת יחיד סבר כי על העוררת היה מוטל נטל ההוכחה להראות כי היטל השבחה חל אך ורק על הזכויות הנוספות, ואולם היא לא הרימה נטל זה ולכן הוא מצטרף לעמדת הועדה.

ב. עמ"ש 3015/02 הלבץ בועז ומרנינה נ' מנהל מס שבח חיפה: בערעור זה נדונה שאלת שיעור התרת הוצאות השבחה (בנית תוספות לדירת המגורים) שהוציאו העוררים בשל דירת המגורים הנמכרת. טענת המנהל היתה כי הואיל והוצאות השבחה התבטאו בבנית תוספות לדירת המגורים בלבד (החלק הפטור ממס), אין להתירן כלל בניכוי. נפסק: אין להתיר את ניכוי הוצאות השבחה הדירה כהוצאה מותרת משווי המכירה של זכויות הבניה הנוספות. לדעת הועדה, הוראות הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק חלה אך על הוצאות הקשורות לשני חלקי הזכות הנמכרת – דירת המגורים והזכויות לבניה נוספת, וכשמדובר בהוצאות שקשורות רק לחלק הזכות שזכה לפטור אין מקום לניכוי הוצאות כלל.

4. הנחיות לפעולה

4.1 ככלל, יש להתיר את הניכויים הנתבעים במכירת דירת מגורים מזכה שסעיף 49 לחוק חל עליה, כהוראת הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק משמע - באופן יחסי לחלק התמורה הפטור (חלק התמורה שנקבע לדירת המגורים, לרבות הפטור שניתן לחלק מן התמורה שיוחסה לזכויות הבניה) ולחלק התמורה החייב (שיוחס לזכות האחרת במקרקעין).

4.2 בין ההוצאות עליהן יש להחיל את הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק, כאמור לעיל, ניתן למנות את מס הרכישה ששולם בעת רכישת הזכות במקרקעין, דמי תיווך ושכר טרחת עו"ד ששולמו בקשר עם המכירה או הרכישה של הזכות במקרקעין. יודגש בענין זה כי גם לגבי שווי הרכישה יש להחיל את הוראות הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק.

4.3 כחריג לכלל האמור בפסקה 4.1 ניתן למנות את הניכויים הבאים:

א. הוצאות בניה - הוצאות אלה יש לייחס לחלק הפטור, משמע לחלק התמורה שנקבע לדירת המגורים, ולכן אין להתירן בניכוי כנגד חלק התמורה החייב במס, וזאת מן הטעם שאת הנוסחה שבסעיף 49(א)(4) לחוק יש ליישם באופן כלכלי וסביר (ראו לענין זה: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג נ' פ"ש, ע"א 5359/92 ורה שכטר נ' מנהל מס שבח). לפיכך, כאשר ברור לחלוטין כי ההוצאה כולה שייכת לחלק הפטור, למשל הוצאות בניה, אין להתירה כלל בניכוי ויש לייחסה במלואה לדירת המגורים הפטורה (ראו בענין זה: ע"א 182/79 מנהל מס שבח נ' שוורץ). כך גם, הוצאות הבניה מגולמות בשווי דירת המגורים שהרי השביתו את שווייה, ומאחר ומכירת דירת המגורים פטורה כולה ממס הרי שאין מקום לפטור נוסף על חלק התמורה המשקף את זכויות הבניה והחייב במס בדרך של מתן הניכוי של הוצאות הבניה.

ב. מס המכירה - מס מכירה משולם רק בשל חלק התמורה שיוחס לזכות האחרת החייבת במס, זאת מאחר שמכירת דירת המגורים מזכה פטורה ממס מכירה לפי סעיף 72. לחוק, על מלוא שווייה, ואם שווייה נמוך מהתקרה הנקובה בסעיף 49 לחוק, הרי שגם חלק מן התמורה שיוחסה לזכויות הבניה פטורה ממס מכירה וזאת על פי תקנות הפטור. לפיכך, מס המכירה ששולם יותר בניכוי במלואו מאחר שכאמור, ניכוי זה שייך במלואו לחלק התמורה שיוחס לזכויות הבניה החייבות במס.

ג. היטל השבחה - את ההחלטה האם ליישם לגבי הוצאה זו את נוסחת הייחוס לפי סעיף 49(א)(4) לחוק או שיש לייחסה במלואה לתמורה שיוחסה לזכויות הבניה, יש לקבל בהתבסס על בדיקת שומת ההשבחה - בשל מה היא הוטלה והאם נערכה אך בשל הזכויות לבניה נוספת.

אם שומת היטל השבחה הוטלה אך בשל הזכויות לבניה נוספת, הרי שיש לייחס הוצאה זו לתמורה שיוחסה לזכויות הבניה.

נובע מן האמור כי אם על פי הוראת סעיף 49(א)(2) לחוק ניתן פטור גם בשל מכירת זכויות הבניה (היינו, שווי דירת המגורים נמוך מהתקרה הנקובה בסעיף)

כך שחלק מהתמורה שמיוחס לזכויות הבניה נהנה גם הוא מפטור, ושומת היטל
 ההשבחה אכן נערכה רק בשל הזכויות לבניה נוספת, הרי שנוסחת ייחוס היטל
 ההשבחה תהא כדלקמן:

$$\text{היטל השבחה} \times \text{שווי כלל הזכויות לבניה נוספת} = \frac{\text{חלק זכויות הבנייה החייב במס}}{\text{ניכוי בשל חלק התמורה החייב במס}}$$

במקרה אחר, בו על פי בדיקת שווי המכירה ובדיקת שווי דירת המגורים הנמכרת
 עולה כי דירת המגורים אינה תורמת כלל לשווי המכירה (למשל: הדירה מיועדת
 להריסה), אזי, הלכה למעשה, התמורה שקיבל המוכר היא כל כולה בעד זכויות
 הבניה הנמכרות, והפטור שקיבל המוכר לפי סעיף 49 לחוק הוא גם בשל מכירת
 זכויות הבניה. במצב כאמור, הרי שמכירת הזכויות לבניה נוספת נהנתה מפטור ולכן
 יש לייחס את היטל ההשבחה ששולם בהתאם להוראת הנוסחה האמורה בסעיף
 49(א)(4) לחוק.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין