החבות במס שבח – זכות במקרקעין, מכירה ומיסוי אופציה

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
משה דיין 14, פתח-תקוה ■ טל': 03-9047294/050-6209895 ■ פקס: 03-9333252 ■ ATz.tax@gmail.com

תוכן עניינים

- הגדרת מקרקעין
- הגדרת זכות במקרקעין
  - בעלות
  - חכירה לתקופה של מעל 25 שנים
  - הרשאה
- זכויות בניה
- הגדרת מכירה
- מיסוי אופציה רגילה
- מיסוי אופציה ייחודית

הגדרת מקרקעין

<u>סעיף 6</u>

מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

ישנם 3 יסודות שצריכים להתקיים כדי שיוטל מס שבח:

- שבח
- מכירה
- זכות במקרקעין

הגדרת מקרקעין

<u>מהם מקרקעין?</u>

ההגדרה בחוק המקרקעין:

"קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה;"

- דגש על מבחן ההפרדה

ההגדרה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

"קרקע <u>בישראל</u>, לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;"

- דגש על מבחן הכוונה

מחוברים הניתנים להפרדה ייחשבו למקרקעין אם כוונת הבעלים הייתה לראות בהם חלק מהמקרקעין, **אך ברור כי ברגע שאין חיבור של קבע, ממילא לא תעלה שאלת הכוונה.**

הגדרת מקרקעין

ע"א 2587/12 מלונות צרפת

- חברת מלונות צרפת ירושלים בע"מ רכשה את מלון "נובוטל" בירושלים, טרם השלמת הבניה.
- שילמה מס רכישה על סכום של 28 מיליון $ בטענה כי יתרת השווי בסך 16 מיליון $ מהווים מיטלטלין.
- מנהל מסמ"ק דרש מס רכישה על שווי מלא – 44 מיליון $.

בית המשפט העליון פסק:

1. המבחן המרכזי – מבחן הכוונה, האם הייתה כוונה לחיבור קבע או חיבור ארעי.
2. מספר מבחני משנה:
   1) הבורג
   2) זכות קיום כלכלית
   3) אופי האוביקט
   4) השכל הישר וחוש המומחיות של המשפטן

זכות במקרקעין

"**בעלות** או **חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים** בין שבדין ובין שביושר, לרבות **הרשאה** להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור;"

- **<u>בעלות – סעיף 2 לחוק המקרקעין</u>**

  הבעלות במקרקעין היא הזכות להחזיק במקרקעין, להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עיסקה בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם.

- **<u>חכירה</u>**

חכירה, חכירת-משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא וכן <u>זכות חזקה ייחודית</u>;

<u>מהי זכות חזקה ייחודית?</u>

זכות המאפשרת לי להשתמש באופן בלעדי בכל מה שהקרקע מאפשרת לפי העניין (מגורים, מחצבים) ואני יכול למנוע ממישהו אחר להשתמש בקרקע.

זכות במקרקעין

חכירה (המשך)

מהי חכירה לתקופה?

"התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם"

- כאשר אנחנו בודקים האם החכירה הינה מעל 25 שנה עלינו לחשב לפי הזכות המרבית שקיימת בנכס לחוכר או לקרובו מכח הסכם או מכל זכות ברירה **במעמד חתימת ההסכם!**

ע"א בזק (ע"א 10846/06)

האם חוכר מקרקעין, הבוחר שלא לממש את האופציה שניתנה לו להארכת החכירה וכתוצאה מכך תקופת החכירה בפועל קצרה מפרק הזמן הקובע, זכאי הוא להשבת מס הרכישה ששילם?

זכות במקרקעין

חכירה (המשך)

ע"א בזק (ע"א 10846/06)

- האם חוכר מקרקעין, הבוחר שלא לממש את האופציה שניתנה לו להארכת החכירה וכתוצאה מכך תקופת החכירה בפועל קצרה מפרק הזמן הקובע, זכאי הוא להשבת מס הרכישה ששילם?
- בית המשפט פסק כי כתוצאה מאי מימוש האופציה על ידי בזק נתבטלה החכירה נשוא האופציה שעליה היה אמור לחול ההסכם המקורי. ולכן נוצר מצב לפיו ההסכם המקורי לא נכנס לתוקף במובן זה ש"מכירת הזכות במקרקעין" בוטלה בדיעבד **ולכן יש להשיב את מס הרכישה.**

בין שבדין ובין שביושר – בניגוד לחוק המקרקעין, חוק מסמ"ק כאמור מכיר גם בזכות חוזית ולכן די בכך שנהיה בשלב החוזי בכדי שנמסה את העסקה, עוד לפני הרישום בטאבו.

זכות במקרקעין

חכירה (המשך)

ע"א עיריית ת"א (ע"א 151/10)

- חוזי חכירה שחודשו בין עיריית תל אביב לבין מספר חוכרים, בדרך של מימוש אופציה שניתנה לחוכר בחוזה החכירה המקורי, להארכת תקופת החכירה המקורית ב-49 שנים נוספות.
- חוזה החכירה החדש אף כלל מתן זכויות בנייה מוגדלות ושינוי ייעוד הקרקע.
- **הסוגיה**: האם בחירתם של החוכרים לממש את האופציה ולהאריך את תקופת החכירה גם לתקופת האופציה, מהווה משום רכישת "זכות במקרקעין" חדשה אשר יש לשלם בגינה מס?
- בית המשפט קבע כי מימוש האופציה מכוח חוזה החכירה המקורי, אינו בגדר עסקה חדשה במקרקעין, המנותקת מחוזה החכירה המקורי, **והוא אינו מהווה מכירת זכות במקרקעין**.
- עם זאת, הגדלת "אגד הזכויות" שבידי החוכרים כן מהווה מכירת זכות במקרקעין **ומהווה אירוע מס**.

זכות במקרקעין

<u>הרשאה שניתן לראות בה בעלות או חכירה</u>

מעמדו של אדם המחזיק בפועל במקרקעין במשך שנים רבות (בידיעת בעלי המקרקעין), אך אין בידו הסכם המעניק לו זכות מוגדרת כגון זכות שכירות, חכירה וכד' קרוי "<u>בר רשות</u>".

- קרקעות חקלאיות רבות נמסרו לשימוש חקלאי שלא בדרך של חכירה ל- 49 שנים, אלא בהרשאה ל- 3 שנים, באמצעות "הסכם משולש" בין רמ"י, הסוכנות היהודית ואגודת המושב החקלאי.
- במצב דברים זה, המתיישבים, החקלאים, הינם בגדר ברי רשות מטעם המושב ביחס לנחלותיהם החקלאיות.
- במסגרת תיקון 33 לחוק מיסוי מקרקעין נקבע, בין היתר, כי מתן הרשאה במקרקעי ישראל הינה בגדר "זכות במקרקעין".

זכות במקרקעין

<u>הרשאה שניתן לראות בה בעלות או חכירה</u>

- ההרשאה צריכה להיות זכות משפטית למסירת זכות חזקה ייחודית – לא מספיקה העברה זכויות לשימוש חלקי במקרקעין (ו"ע 1055/01 דלויט).
- מדובר רק בהרשאה מסוג שנהוג לחדש מעת לעת.
- הרשאה רגילה – מעל 25 שנים.
- הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה לתקופה הקצרה מ- 25 שנים.

זכויות בניה

ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד

"יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה".

- נפסק כי זכויות הבנייה אשר בעצם משקפות את אפשרות ניצול הקרקע ואת שוויה, מהוות זכויות במקרקעין, אולם מכירתם חייבת במס רק כאשר למכירה נלווה סממן מסחרי.

ע"א 5472/98 הדרי החוף – שינוי יעוד

"עצם שינוי היעוד על ידי רשויות התכנון אין לראות בו עסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות בהסכם מיוחד."

הגדרת מכירה

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין בין בתמורה ובין ללא-תמורה -

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים;

- **אין משמעות ליסוד התמורה!**

הגדרת מכירה

חלופה 2

"הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;"

ישנן 2 סוגי אופציות

- אופציית **רכש** המאפשרת לבעל האופציה **לרכוש** את הנכס במחיר נקוב שהוא ידוע מראש – הכח עובר לרוכש לחייב את הבעלים למכור.
- אופציית **מכר** המאפשרת לבעל האופציה **למכור** את הנכס במחיר ידוע מראש, בעתיד – הכח עובר למוכר לחייב את הרוכש לרכוש.
- **ההגדרה עוסקת באופציית רכש (call) ולא אופציית מכר (put).**

הגדרת מכירה

<u>חלופה 3</u>

"הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;"

- מדובר ב"זכות" בעלת תוקף משפטי שאינה בגדר ציפייה בלבד.
- <u>ע"א 702/84 יובל גד</u> - זכות שקיבל יזם מהמינהל להפנות אליו משתכנים ע"מ שהמינהל יחתום עמם הסכם חכירה, על אף שהיא כפופה לזכות סירוב של המינהל - הינה זכות להורות על הענקתה של זכות במקרקעין.
- <u>ע"א 4071/02 מפלסים</u> - קיבוץ מפלסים הקים שכונה בת 138 דירות והתקשר עם קבלן לצורך בניה ושיווק הדירות, בתמורה ל- 50% מרווחי הפרויקט. הדיירים התקשרו בהסכם עם הקבלן לגבי שירותי הבנייה, אך לקבלן <u>לא</u> ניתנה זכות לחייב את הקיבוץ למכור את הקרקע למישהו ספציפי וההחלטה נותרה בידי הקיבוץ באופן בלעדי. **נפסק שהקבלן לא רכש זכות במקרקעין.**

הגדרת מכירה

<u>חלופה 4</u>

"פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים;"

- כאשר מתבצעת פעולה באיגוד, המעניקה מקרקעין ספציפיים לגורם כלשהו או את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור מקרקעין ספציפיים לאותו גורם, ("מניה צבועה") הרי שמדובר במכירה מ"עושה הפעולה" לאותו גורם.

מיסוי אופציה רגילה

- בהתאם לחלופה 2 להגדרת מכירה – מכירת אופציה לרכישת זכות במקרקעין מהווה מכירת זכות במקרקעין.

<u>דוגמא</u>

- שמעון רכש זכות במקרקעין ב-01/10/2000 תמורת 100,000 שקל.
- שמעון מכר לראובן ביום 01/10/2005 אופציה לרכישת אותה זכות במקרקעין תמורת 10,000 שקל ובהתאם לתנאים בהסכם הוא זכאי לרכוש את הזכויות המלאות במקרקעין במשך 5 שנים תמורת 190,000₪. (שווי הנכס 200,000 ₪)
- ב-01/10/2008 מימש ראובן את האופציה בסכום של 500,000 שקל.
- ב-01/04/2009 מכר ראובן את הזכות במקרקעין תמורת 600,000 שקל.

מיסוי אופציה רגילה

<u>חישוב המס בשנת 2005</u>

- שמעון יחויב במס שבח על 5,000 ₪ עבור מכירת האופציה לפי החישוב הבא:
  שווי מכירה 10,000
- שווי רכישה $\frac{10,000}{200,000} \times 100,000 = 5,000$
- ראובן יחויב במס רכישה על 10,000 ₪

<u>חישוב המס בשנת 2008</u>

- שווי מכירה 500,000 שקל.
- שווי רכישה 95,000 שקל = (100,000 - 5,000).
- שמעון ישלם מס שבח על 405,000 ₪
- ראובן יחויב במס רכישה על שווי של 500,000 שקל.

מיסוי אופציה רגילה

חישוב המס בשנת 2009

- ראובן יחויב במס שבח על מכירת הזכות במקרקעין לפי שווי מכירה של 600,000 שקל.
- שווי הרכישה הוא 510,000 שקל אשר נרכש בשני שלבים:
- 10,000 שקל ב-01/10/2005. שווי המכירה = $\frac{10,000}{510,000} \times 600,000$
- 500,000 שקל ב-01/10/2008. שווי המכירה = $\frac{500,000}{510,000} \times 600,000$

מיסוי אופציה ייחודית

- פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין חוקק במטרה לעודד שוק משני של מסחר באופציות וקובע מנגנון מיסוי שונה של אופציה ייחודית, העומדת בתנאים המופיעים בפרק.
- סעיף 49י לחוק קובע, שמכירת אופציה ייחודית (מכירה לראשונה וסיחור) תתחייב במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה או במס רווח הון **ותהא פטורה ממס שבח וממס רכישה.**
- בעת מכירת האופציה לראשונה מבעל המקרקעין למחזיק, לא תיקבע לאופציה עלות כלשהי כניכוי בעת חישוב ההכנסה החייבת, בין אם לפי סעיף 2(1) לפקודה ובין אם לפי חלק ה' לפקודה.

להלן התנאים הנדרשים:

1. מדובר באופציה לרכישת זכות במקרקעין ולא זכות באיגוד מקרקעין
2. האופציה ניתנה בכתב
3. האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה

מיסוי אופציה ייחודית

המשך התנאים הנדרשים:

4. התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות במקרקעין בתנאי ההסכם – היא בלתי חוזרת
5. תקופת האופציה אינה עולה על 24 חודשים מיום מתן האופציה לראשונה (כולל תקופות הארכה)
6. התמורה ששולמה בעבור האופציה במועד מתן האופציה לראשונה לא עולה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה – לפי הגבוה.
7. למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה.
8. הודעה על מכירת האופציה נמסרה למנהל בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה.

מיסוי אופציה ייחודית

<u>מימוש האופציה ורכישת נכס המקרקעין</u>

- אם עסקת האופציה חויבה במס הכנסה או במס רווח הון עפ"י הפקודה ושולם המס, אזי שווי המכירה לא יכלול את התמורה שהתקבלה בשלב הענקת האופציה לראשונה.
- אם עסקת האופציה לא חויבה במס הכנסה או במס רווח הון או לא שולם המס, יכלול שווי המכירה בנוסף למחיר המימוש את התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין עבור האופציה.

<u>שווי המכירה לעניין החיוב במס רכישה</u>

- לצורך חישוב מס הרכישה - ייווספו למחיר המימוש, סכומים ששילם רוכש הזכות במקרקעין (המממש) בעבור רכישת האופציה הייחודית.

<u>סעיף 1ו49</u>

בשלב מימוש האופציה, לא יהא המוכר זכאי לכל פטור או הקלה שלא היה זכאי להם בעת שמכר את האופציה לראשונה.

מיסוי אופציה ייחודית

ע"מ 26719-09-12 משעל נ' פקיד שומה כפר סבא

- מר משעל עבד בבנק השקעות והתמחה בתחום המכשירים הפיננסיים ולאחר מכן כדירקטור בחברה בבעלות משפחתו, המתמחה בהשקעות בנדל"ן.
- ביום 30/6/2009 רכש אופציה בסכום של 450,000 ₪ לרכישת מקרקעין במתחם גן הפקאן ברחובות הניתנת למימוש תוך חודשיים, כאשר כעבור חודשיים בדיוק, מכר את האופציה ברווח של 1.37 מיליון ₪.
- פקיד השומה טען שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
- בית המשפט נתן משקל רב **למבחן הסיכון הכלכלי**, שלקח על עצמו מר משעל כאשר במסגרת של חודשיים בלבד היה עליו לגייס 8.5 מיליון ₪ למימוש האופציה, אחרת היה מפסיד כ-450,000 ₪ דמי עלות האופציה – **וקיבל את עמדת פקיד השומה**.

תודה רבה על ההקשבה!

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
ATz.tax@gmail.com ■ 03-9333252 :פקס ■ 03-9047294/050-6209895 :טל' ■ משה דיין 14, פתח-תקוה