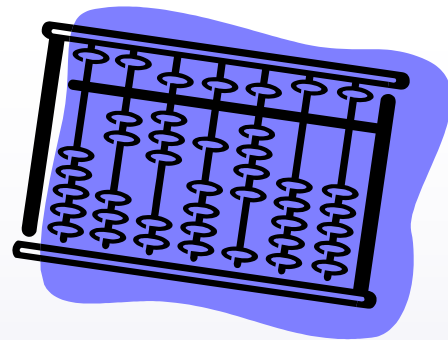


המכון להשתלמות עורכי דין
נובמבר 2014



בדיקות מסויות לפני ביצוע עסקאות מקרקעין

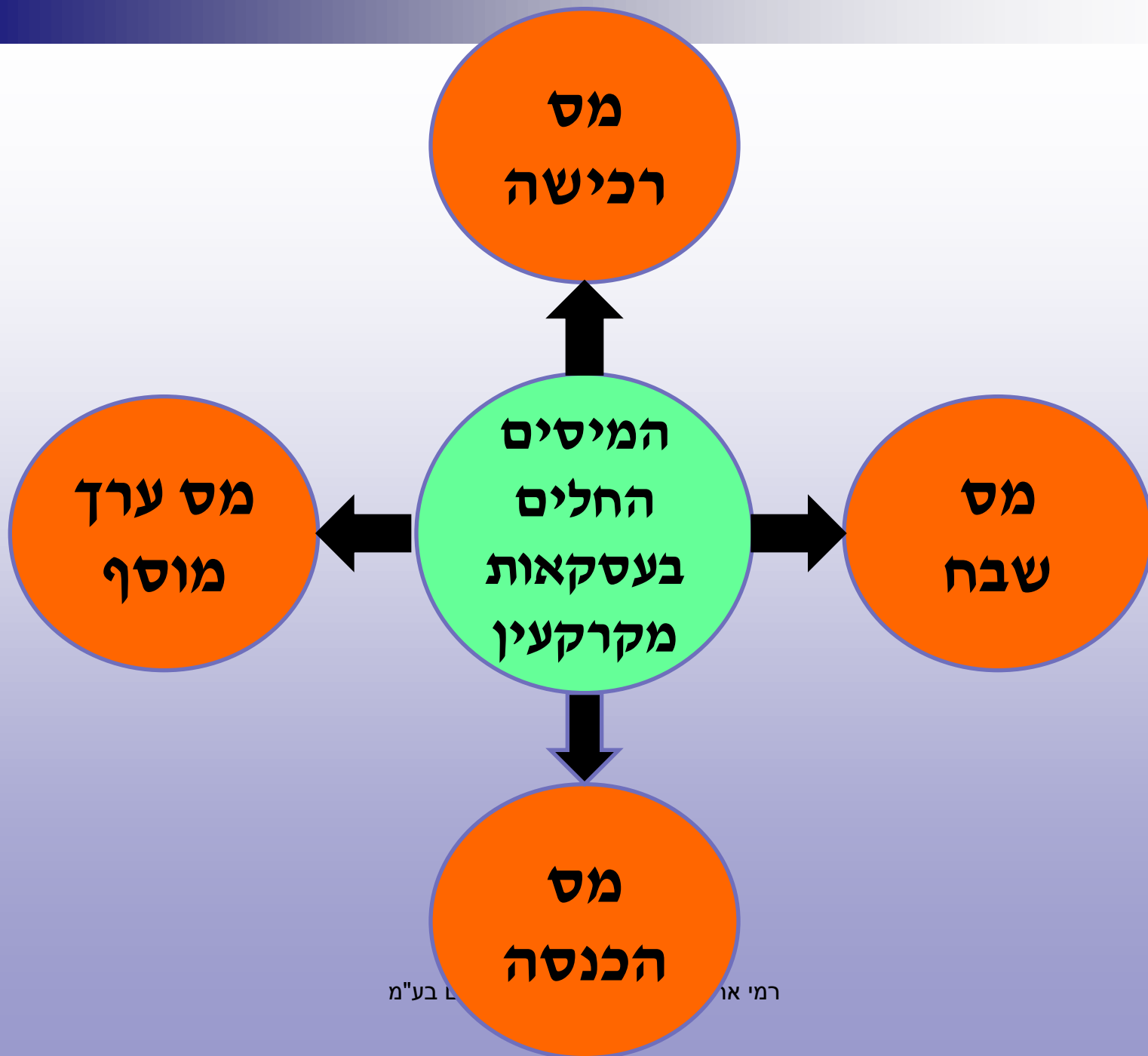


רמי אריה, עו"ד רו"ח

Rami@ralc.co.il

אתר מיסים ועסקים

www.ralc.co.il

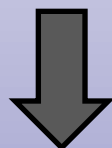


המיסים החלים בעסקאות מקרקעין- הוצאות נוספות



היטל השבחה
ע"י הרשות המקומית

האם יש זכויות בנייה
שטרם נוצלו ?



דמי הסכמה
ע"י רשות מקרקעי ישראל

מס רכישה

סוג הנכס – דירת מגורים או נדל"ן אחר?



סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:

"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:

- (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

האם המכירה כוללת מכר מוניטין עסקי או זכויות שאינן מקרקעין? -

כאשר נרכשות זכויות מקרקעין הכוללות עסק פעיל, אזי חלק המוניטין של העסק, כמו גם נכסי העסק האחרים שאינם מקרקעין, הגלומים בשווי המכר, אף אם לא הוזכרו במפורש בהסכם המכר, אינם מהווים חלק ממחיר הזכות במקרקעין לעניין מס רכישה ולעניין מס שבח. (ע"א 5634/90 פינטו נ' האפוטרופוס הכללי).

□ האם מדובר בדירה נוספת לאותו רוכש?

□ האם מדובר בהחלפת דירות בתוך 24 חודש?

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

(ג1ג)

(1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה מיום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) עד יום ט' בטבת התשע"ה (31 בדצמבר 2014), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 1,089,350 שקלים חדשים - 5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 1,089,350 שקלים חדשים ועד 3,268,040 שקלים חדשים - 6%;

(ג) על חלק השווי העולה על 3,268,040 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים חדשים - 7%;

(ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 שקלים חדשים ועד 15,000,000 - 8%;

(ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים - 10%.

(2) על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים מיום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) עד

יום ט' בטבת התשע"ה (31 בדצמבר 2014) בפסקת משנה זו - הדירה), והתקיים בו אחד מאלה:

(א) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

(ב) ב-24 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת

הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן - ב-12 החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה

להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה,

ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש - ב-12 החודשים מהמועד שבו נמסרה לידי

החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; (ג) הדירה שרכש היא

דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49ה(א) ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בפסקה (3).

מס רכישה בהוראת שעה מיום 1.8.2013 עד ליום 31.12.2014
(מעודכן לשנת 2014)

דירה נוספת

5%	1,123,910	עד
6%	3,371,710	1,123,910
7%	4,642,750	3,371,710
8%	15,475,835	4,642,750
10%	15,475,835	מעל

דירה יחידה

0%	1,517,210	עד
3.5%	1,799,605	1,517,210
5%	4,642,750	1,799,605
8%	15,475,835	4,642,750
10%	15,475,835	מעל

שיעור מס רכישה בנדל"ן רגיל הוגדל ל – 6% (ללא מדרגות)
למעט, נדל"ן שיש לגביו תב"ע המתירה בניית דירת מגורים
והתקבל היתר לבנייה בתוך 24 חודש – 5%

מס רכישה בתקופת הקבע החל מיום 1.1.2015

דירה נוספת

3.5%	1,089,435	עד
5%	4,642,750	1,089,435
8%	15,475,835	4,642,750
10%	15,475,835	מעל

דירה יחידה

0%	1,517,210	עד
3.5%	1,799,605	1,517,210
5%	4,642,750	1,799,605
8%	15,475,835	4,642,750
10%	15,475,835	מעל

בדירה יחידה – אין שינוי במדרגות מס הרכישה בין תקופת הוראת השעה מיום 1.8.2013 עד ליום 31.12.2014 לבין תקופת הקבע החלה מיום 1.1.2015 ואילך

מס רכישה בתקופת הקבע

החל מיום 1.1.2015

מס רכישה בהוראת השעה

מיום 1.8.2013 עד ליום

31.12.2014

דירה נוספת

עד	1,089,435	3.5%
1,089,435	4,642,750	5%
4,642,750	15,475,835	8%
מעל	15,475,835	10%

דירה נוספת

עד	1,123,910	5%
1,123,910	3,371,710	6%
3,371,710	4,642,750	7%
4,642,750	15,475,835	8%
מעל	15,475,835	10%

#

מס שבח

□ סוג הנכס- דירת מגורים מזכה או נדל"ן אחר?

1. "סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניעון מס הכנסה;

2. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

דירת מגורים מזכה - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך 21, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לעניין התקופה הקבועה בפסקה (1) - לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולעניין התקופה הקבועה בפסקה (2) - לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.

(ב) לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

☐ האם מדובר בדירה יחידה או בדירה נוספת?

☐ האם למרות שמדובר בדירה נוספת מתקיימים החלופות בסעיף 49ג למסמ"ק?

סעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

לעניין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה;

(2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997);

(3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש.

(4) היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב).

☐ האם למרות שמדובר בדירה יחידה מתקיים התנאי שבסעיף 49ד למסמ"ק?

"סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963"

לעניין סעיף 49ב(2) יראו כדירת מגורים נוספת גם דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה שהיא בבעלותו של איגוד, למעט דירה המהווה מלאי עסקי מס הכנסה, אך למוכר יש באמצעות זכויותיו באיגוד, במישרין או בעקיפין, חלק העולה על שליש בבעלות בה והיא לא הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997); לעניין זה, "זכויות" - כל אחת מאלה: הזכות לקבלת נכסי האיגוד בעת פירוקו, הזכות לקבל רווחים והזכות למנות מנהלים.

□ האם מדובר בדירות ירושה או מתנה?

סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

מתנות לקרובים מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא-תמורה מיחיד לקרובו - יהיו פטורים ממס;

לעניין זה, "קרוב" - קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

"סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963" -

קרוב" לאדם פלוני –

(1) בן-זוג;

(2) (2) הורה, הורי-הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;

סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.

□ מתי נפטר המוריש?

סעיף 26 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

שווי הרכישה בהורשה:

(א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, שהגיעה למוכר או לעושה הפעולה בדרך הורשה או בדרך ויתור של אחר על זכותו לרשת אותה הוא כלהלן:

נפטר המוריש לפני כ"ו באדר ב' התשמ"א (1 באפריל 1981) - שוויה ביום פטירת המוריש, ואם נקבע שוויה לצורך מס עזבון - השווי שנקבע כאמור; ובלבד שאם המנהל סבור שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון גבוה משוויה של הזכות לפי חוק זה ביום פטירת המוריש, והמוכר או עושה הפעולה לא הוכיחו שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון שונה מהשווי שהוצהר עליו בדו"ח שהוגש לפי חוק מס עזבון, התש"ט-1949, יהא שווי הרכישה של הזכות - שוויה ביום פטירת המוריש;

(2) נפטר המוריש בכ"ו באדר ב' התשמ"א (1 באפריל 1981) או לאחר מכן - השווי שהיה נקבע לפי חוק זה אילו נמכרה בידי המוריש.

(ב) קבע המנהל, על פי סעיף קטן (א)(1) שווי רכישה שונה מהשווי שנקבע לצורך מס עזבון, ומס העזבון ששולם בשל הזכות במקרקעין גבוה ממס העזבון שהיה מתחייב בו החייב במס אילו שווי הזכות לצורך מס עזבון היה שווי הרכישה שנקבע המנהל, יזכה המוכר או עושה הפעולה ממס השבח שהוא חייב בו, בסכום השווה להפרש שבין המס ששולם בשל הזכות לבין מס העזבון שהיה מתחייב בו כאמור, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום ההפרש האמור, מיום תשלום מס העזבון עד יום המכירה.

□ הכנת אומדן שומה עצמית מראש - טופס 2990

החם לתשלום	
21.	סד"כ נוס השנה (סכום שורה סגירה) (אם סד"כ)
22.	יזכור התקבלת הסד"כ (אם כן) (סכום)
23.	יזכורים לפי אישור פ"ש
24.	יחידת החם לתשלום: אישור "ל סידור תשלום" (אם יש)
25.	התקבל חום עבור סד"כ (אם כן) (סכום חם חשבוני)
26.	החם לתשלום (אם כן) (סכום חם חשבוני)

[illegible]

□ האם הנכס היה מושכר? לעניין חישוב הפחת.

ו"ע 1005/09 לילי שמשון נ' מדינת ישראל (רשות המיסים מיסוי מקרקעין ב"ש):
אין לנכות מיתרת שווי הרכישה פחת שלא נוכה בפועל מהכנסתו
החייבת של המוכר.

□ האם מדובר בתושב חוץ?

מס ערך
מוסף – 18%

□ האם מדובר במכר במהלך עסק? - חייב במע"מ

סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 :

"עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;

"עסקה" - כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי;

□ האם מדובר במכר שהוא עסקת אקראי? - חייב במע"מ

סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 :

"עסקת אקראי" –

- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;
- (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי;
- (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, "זכות במקרקעין" ו "קבוצת רכישה" - כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-

□ האם מדובר במכר מאדם פרטי לאדם פרטי? - פטור ממע"מ.

החלטת מיסוי 2297/14 (26.10.2014)

בעניין רכישת דירות ע"י עמותה עבור פסולי דין. נקבע כי מכירת המגרשים מאדם פרטי באמצעות עמותה בנאמנות עבור פסולי הדין, היא מכירה מאדם פרטי לאדם פרטי.

ע"ש 460/81, אלמור לניהול ונאמנות (17.1.1983)

בהמ"ש קבע כי מדובר בחברה שבעלי השליטה בה, משפחת אלקניאן, פעלו באמצעותה ובאמצעות חברות נוספות: "ברכת רחל בע"מ" שבאמצעותה נרכשו המגרשים מלכתחילה ואח"כ התפרקה (תכנון מס), וחברת "ברכת אלגס", שרכשו מאות דונמים במקומות שונים ברחבי ישראל והם עצמם היו אנשי עסקים ויהלומנים.

ע"ש 1235/04, יורשי המנוח לוי יצחק ז"ל (21.1.06)

חלקה שנרכשה בשנות ה-70 כאשר בהמ"ש נתן משקל מהותי לעובדה שהמנוח היה קבלן שעסק בבניית למגורים בכל הארץ, פתח תיק עוסק מורשה לצורך בנייה כקבלן על החלקה.

ע"א 1651/08 ציביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן

משלא ניתן להצביע על הסתברות גבוהה או סיכוי טוב לכך שהתשומות שנרכשו תשמשנה בעסקה עתידית החייבת במס, כנדרש לפי סעיף 41 לחוק, לא ניתן לנכות מס בגין אותן תשומות.

ע"א 891/08 אי. די. אר. איטום ובנייה נ' מנהל מע"מ פ"ת.

עוסק המבקש לנכות מס בגין תשומות אשר ישמשו בעסקה עתידית חייבת, עליו להראות כי קיימת הסתברות גבוהה לקיומה של העסקה.

מס הכנסה



עסקה
הוגנת?

עסקה
פירותית?



המבחנים לסיווג עסקה כעסקה פרותית או כעסקה הונית?

ע"א 9187/06 רפאל מגיד נגד פקיד שומה פ"ת,

ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פ"ש פ"ת:

- טיב הנכס או אופי הנכס.
- תדירות העסקאות או הפעולות.
- ההיקף הכספי.
- אופן המימון.
- תקופת ההחזקה.
- ייעוד התמורה.
- ידענותו ובקיאותו של הנישום.
- קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת.
- פיתוח, טיפוח, השבחה יזמות ושיווק.
- מבחן ה"על"- הנסיבות האופפות את העסקה.

□ עסקת אקראי במקרקעין

□ החלת סעיף 50 למסמ"ק

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

50. מכירה החייבת במס הכנסה:

(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס-הכנסה, תהא פטורה ממס.

(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס-הכנסה. פקיד השומה רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה, כדי הנחת-דעתו של פקיד השומה, להבטחת תשלום מס ההכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס ההכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד.

**ה"פ 10-03-39166 בניהו סימונה נ' מדינת
ישראל- פקיד שומה:**

**"המבקש זכאי לקבל את אישורו של פקיד השומה
לטופס 50 הפוטר את המבקש מתשלום מס שבח
על דירות אשר נבנו על ידו ובכך יתאפשר קבלת
אישור העברת הזכויות במקרקעין".**



סמן ✓ בריבוע המה

אל: פקיד השומה

בקשה לאישור לפי סעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963

אבקש לאשר לי כי הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין המפורטות להלן נתון לשומה לפי פקודת מס-הכנסה. רווח זה נכלל / יכלל בדו"ח למס-הכנסה לשנת המס

פרטי המוכר

מספר זהות / תאגיד		השם		כתובת	
בית		דירה		מגרש	
שם הרחוב		מס' הבית		גוש	
שם היישוב		חנות		אחר	
		תת חלקה		חלקה	
		תת חלקה			

2. פרטים על הבניין

עסקת קומבינציה	מס' נכסים בבניין	דירות	משרדים	חנויות	אחר
	כן	לא	לא	לא	לא
אם שנת המס טרם הסתיימה					
סה"כ הכנסות ממכירות שנעשו וידווחו בשנת המס		הכנסות משווערות שידווחו בשנת המס			
עפ"י סעיף 8א(ג) לפקודת מ"ה		עפ"י סעיף 8א(ג) לפקודת מ"ה			

3. שמות הקונים ופרטים על המכירות

מס'	שם הקונה	מס' זהות	תאריך החוזה	תאריך מסירת החזקה	שטח בנוי במ"ר	מס' חדרים	מחיר המכירה כולל שיפורים (לא כולל מע"מ) ש"ח	הקונה הוא קרוב/צד קשורי (כן / לא)
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								

אני מצהיר בזאת שכל הפרטים דלעיל הם נכונים.

תאריך _____ שם המוכר / המייצג _____ חתימה וחותמת _____

* קרוב - כמשמעותו בסעיף 176(1) לפקודת מ"ה.
צד קשור - הקונה הוא צד קשור כאשר יש לאחד משני הצדדים, הקונה או המוכר, היכולת להשתמש במישרין או בעקיפין בשליטה או בהשפעה מהותית לצורך קבלת החלטות תפעוליות או כספיות של הצד האחר, או כשני הצדדים נתונים להשפעתו המהותית של צד ג'.

אל: מנהל מס שבח מקרקעין _____
מאת: פקיד השומה _____

לידיעת משרדי מס שבח:
יש לבדוק במרשמי מס רכוש אם המוכר הוא בעל הקרקע, את שיעור מס הרכוש בו חוייב במשך השנים, וכן אם חל עליו סעיף 5(ב1) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963.

אישור בהתאם לסעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963

הריני לאשר בזה כי: הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין שפרטיהן נקובים בבקשה דלעיל נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.

תאריך _____ שם _____ תפקיד _____ חתימה וחותמת _____

□ פריסת המס – תלוי גיל המוכר

□ קיזוז הפסדים



תם ולא נשלם...

האם כבר נרשמתם לעדכוני
אתר "מיסים ועסקים" !?

www.ralc.co.il

מאת:

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il