

תאריך: 12 בינואר, 2010
סימוכין: 3155

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 3.2010

א.ג.נ.,

הנדון: פטור בחילוף זכויות במקרקעין - הארכת הוראת השעה עד ליום 31.12.2010
חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(תיקון מס' 66), התש"ע-2009

1. כללי

פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק") קובע הקלות במס לגבי חילוף זכויות במקרקעין. באופן כללי, חילוף הינו מכירה של זכות במקרקעין (להלן: "הזכות הנמכרת") ובלבד שהמוכר רכש זכות במקרקעין אחרת כתחליף לזכות במקרקעין שמכר (להלן: "הזכות החלופית"). החילוף מאפשר למכור זכויות במקרקעין במהלך "התקופה הקובעת", מבלי שהמכירה תחויב במס שבח. אולם, מדובר **בדחיית מס בלבד**, שכן בעת מכירת הזכות החלופית, המס ישולם על מלוא השבח שנצבר מיום רכישת הזכות הנמכרת ועד יום מכירת הזכות החלופית.

מטרת הפטור הינה לאפשר לבעלי נכסי מקרקעין, המעוניינים למכור את נכס המקרקעין שלהם ולקנות נכס מקרקעין אחר במקומו וזאת, למשל, לצורך הרחבת העסק, אשר ייתכן והייתה נמנעת בשל עלויות מיסי מקרקעין הכרוכות בכך.

ההגדרה המקורית של "התקופה הקובעת" קבעה שתחילתה ביום 7 בנובמבר 2001 וסיומה ביום 31 בדצמבר 2003, ואולם, תקופת סיומה הוארכה מספר פעמים בעבר. עד לתיקון הנוכחי, הגדרת התקופה הקובעת קבעה כי דחיית המס תינתן לחילופי זכויות שבוצעו עד ליום 31.12.2008. **ביום 31 בדצמבר 2009 פורסם בספר החוקים 2220 התיקון הנוכחי, המאריך את הוראת השעה, כך שהיא תמשיך לחול ברציפות עד ליום 31 בדצמבר 2010.**

2. סוגי הזכויות במקרקעין לגביהם ניתן לבצע חילוף פטור

במסגרת פרק החילוף מוגדרים המסלולים הבאים לחילוף זכויות במקרקעין בפטור, כמפורט להלן:

- א. החלפת מבנה עסקי במבנה עסקי (או מבנה עסקי בקרקע לבניית מבנה העסקי).
- ב. החלפת דירת מגורים בדירת מגורים.
- ג. החלפת קרקע חקלאית בקרקע חקלאית.
- ד. החלפת דירת מגורים מזכה בזכות למגורים בבית אבות.
- ה. החלפת כל זכות במקרקעין בזכות למגורים בבית אבות.

חשוב לציין, כי כל החלפה של נכסים שאינה תואמת את אחד המסלולים המפורטים לעיל (כדוגמת החלפת דירת מגורים בקרקע חקלאית, או החלפת קרקע פנויה בקרקע פנויה), אינה זכאית לכל הטבה שהיא לפי פרק החילוף.

3. תנאים עיקריים לדחיית המס

בכדי ליהנות מדחיית המס במועד חילוף זכויות, יש לעמוד במספר תנאים, אשר העיקריים שבהם מפורטים להלן:

- א. המכירה נעשתה בתקופה הקובעת.
- ב. המוכר רכש בתקופה הקובעת, בתוך שנים עשר חודשים שלפני המכירה, או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין לחילוף הזכות הנמכרת.
- ג. נמסרה הודעה למנהל תוך תקופה שנקבעה בתקנות, על גבי טופס שייקבע ויצורף למש"ח.
- ד. המכירה אינה לקרוב.
- ה. המכירה לא נעשתה בדרך של שינוי ייעוד. לענין זה "שינוי ייעוד" - העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב) לחוק, או הפיכת מלאי עסקי בעסק לנכס קבוע באותו עסק כאמור בסעיף 85 לפקודה.

חשוב לציין, כי ההקלה איננה בלתי מוגבלת, ונקבעה תקרה לאפשרות דחיית המס. בהתאם לתקרה זו, במידה ושווי "הזכות החלופית המתואמת" שווה לשווי ה"זכות הנמכרת" או גבוה ממנו, אזי מכירת הזכות הנמכרת תהא פטורה במלואה.

לעומת זאת, במקרים בהם שווי המכירה של "הזכות החלופית המתואמת" נמוך משווי המכירה של "הזכות הנמכרת", אזי הוראות הפטור יחולו עד לגובה שווי הרכישה של הזכות החלופית המתואמת ויתרת הזכות הנמכרת, תחויב במס במועד חילוף הזכויות.

כמו כן, סעיף 49ז לחוק קובע פטור חלקי ממס רכישה בשיעור 50% מהמס החל בעת רכישת הזכות החלופית. עם זאת, ההקלה תחול רק על חלק הרכישה החופף לשווי הזכות הנמכרת הפטורה ממס שכן, קרי במידה ושווי

הזכות החלופית גבוהה משווי הזכות הנמכרת, תחול ההקלה ממס רכישה רק לגבי שווי המכירה שהוא בגובה שווי הזכות הנמכרת הפטורה. יתרת שווי המכירה של הזכות החלופית תחויב במס רכישה עפ"י השיעורים הרגילים הקבועים בחוק.

נחזור ונדגיש, כי בהתאם לסעיף 49טז(א)(1) לחוק, בעת מכירת הזכות החלופית לא יחול פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, או דחיית מס. דהיינו, הזכות החלופית לעולם תהא חייבת במס מלא בגין מכירתה.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים ומידע נוסף:

רו"ח אלי גורנשטיין, דירקטור, מנהל מחלקת מיסוי נדל"ן ומוסדות פיננסיים בחטיבת המס

טלפון: 03-6085539 או בדוא"ל: egorenstein@deloitte.co.il

עו"ד יפתח שמחוני, חטיבת המס טלפון: 03-7181670 או בדוא"ל: isimhony@deloitte.co.il

אין להיזקק לתוכן חוזר זה מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון