

סעיף 66:

פטור בחלוקת קרקע למתיישבים

66. מכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת מקרקעין **המשמשים** למטרה חקלאית, ושעובדו על-ידי חברי אגודה שיתופית חקלאית במשותף, לחברי אותה אגודה בהתאם לזכויותיה בה וללא תמורה נוספת - פטורה ממש.

		אגודה שיתופית – חבר בני אדם							
		בעלת 100 דונם קרקע							
		ל100 חברי האגודה השיתופית							

סעיף 66 מעניק פטור ממש בחלוקת מקרקעין המשמשים למטרה חקלאית, ושעובדו על-ידי חברי אגודה שיתופית חקלאית במשותף לחברי אותה אגודה בהתאם לזכויותיה בה וללא תמורה נוספת - פטורה ממש. הרעיון היה רה-אירגון באשר בחלוקה כזאת לא מדובר אלא בפירוק השיתוף של החברים בקרקע החקלאית.

בפס"ד ענבה אגד"ש חקלאית בע"מ עלתה השאלה האם לאחר יישום סעיף 66 לחוק החברים מחויבים להמשיך ולעבד את הקרקע. בית המשפט פי' את המלה **"משמשים"** – לשון הווה ולא לשון עתיד, ולכן אין חובה על החברים להמשיך ולעבד את הקרקע.

סעיף 67:

פטור באיחוד וחלוקה

67. (א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

(1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממש; [תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

(ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" -

(1) איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות כאמור לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(2) מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות;

[הוחלף:תשס"ז-2007 (מס' 58), תחילה: 1.1.07]

נוסח פסקה (2) עד 31.12.06

(2) עסקת קומביניציה בחלקות גובלות או בחלקות רצופות, שלפי סעיף 19(4) רואים אותן כזכות אחת במקרקעין.

[הוחלף:תשס"ה-2005 (מס' 55)]

הסעיף דן ב-2 אירועים : פיצול ואיחוד.

לדוגמא:

10 דונם קרקע שמוחזקת במשותף ע"י א' ו-ב' והם מחליטים שהם רוצים לפצל את הקרקע ביניהם באופן שבו א' - יחזיק 100% מחלק מהדונמים וכן ב' יחזיקו 100% בחלק מהדונמים- החלק השני של הקרקע.

אחרי		לפני	
שותף ב' מחזיק 100%	שותף א' מחזיק 100%	שותף ב' מחזיק 60%	שותף א' מחזיק 40%
6 דונם קרקע	4 דונם קרקע	10 דונם קרקע משותפת	

מקרה 1: הפיצול הינו פשוט , למעשה כל אחד נשאר אם אותו גודל קרקע , אין תמורה , והקרקע מחולקת לפי יחס ההחזקה בקרקע. - ישנו פטור ממס.

מקרה 2: אם ידוע שה- 4 דונם שווים יותר כגון שהם קרובים לים , הדבר וודאי מעלה את ערך הקרקע ויוצא ש-א' קיבל יותר מחלקו האמיתי , לכן יש את פתרון תשלום השיפוי – תשלום האיזון במזומן. יחול כאן פטור ממס על הפיצול , אך על תשלום האיזון ישולם מס. **ולא** יחול סעיף 48א

הסעיף מעניק פטור ממס בפיצול שהוא חלוקת מקרקעין בין **בעליה** המשותפים בהתאם לחלקם בזכות וללא תמורה נוספת. החל מה- 1.1.02 הפטור יחול גם אם שולם תשלום נוסף בשווה כסף (להלן תשלום איזון) יחד עם זאת תשלום האיזון יחוייב במס כאילו נמכר חלק מהזכות במקרקעין שפוצלה .

עולה השאלה , האם ניתן לפצל החזקה במספר מקרקעין , בין השותפים באותם המקרקעין , כך שבסופו של דבר כל אחד מהם יחזיק 100% מהמקרקעין שלו .

בפס"ד חיים כהן דובר בארבעה יורשים שירשו 4 חלקות אדמה במשותף , כלומר שותפים בחלקים בלתי מסויימים . לאחר מריבות ומו"מ הסכימו לפרק את השותפות , כאשר כל אחד מהם יעביר את חלקיו 3 מתוך 4 החלקות , לשותפים האחרים , כך שבסוף כל אחד יישאר עם חלקה אחת . עלתה השאלה האם חל סעיף 67?

בעצם מדובר בהחלפה. כל אחד נותן את השטח שלו ובתמורה מקבל קרקע משלו:

לפני:	א'-ב'-ג'-ד'	א'-ב'-ג'-ד'	א'-ב'-ג'-ד'	א'-ב'-ג'-ד'
	קרקע 1	קרקע 2	קרקע 3	קרקע 4
אחרי:	א'	ב'	ג'	ד'
	קרקע 1	קרקע 2	קרקע 3	קרקע 4

ביהמ"ש קובע כי הסעיף מדבר בחלוקה ממשית של שטח אחד המוחזק בשותפות ולא בהחלפה של חלקים בלתי מסויימים. כלומר, כאשר נאמר בסעיף "בעליה" – חלקה אחת ויחידה ולא מספר חלקות. **שהרי לא נאמר** "בין בעליהן המשותפים: אלא רק "בעליה". ולכן לא נכנסים לסעיף 67

בפס"ד שומרני ניסו לשכלל את הטענות מול ביהמ"ש, המקרה דומה לפס"ד חיים כהן, רק ששם מדובר במתנה ולא בירושה. במתנה מדובר בסעיף 62. שם הבעלים טענו שכל אחד נתן לשני מתנה והיא פטורה לפי סעיף 6 ביהמ"ש קבע שמתנה זו נתינה ללא תמורה, ובמקרה דנן מתבצעת החלפה = כן קיבלו תמורה.

סעיף 67 דן גם באירוע של איחוד: איחוד הוא הפעולה ההפוכה מפיצול- חלוקה

לדוגמא אם א' ו-ב' מחזיקים כל אחד 100% בקרקע שלו והם לא יכולים לבנות מבנה כל אחד על קרקע שלו בנפרד (בשל גודל), הם מחליטים לאגד ולאחד את הקרקעות והופכים להיות שותפים בקרקע משותפת אחת. גם כאן מדובר בארוע מס (כאו"א נותן לשני מחלקו), אבל החל מתיקון 49 לחוק, גם איחוד כזה פטור ממס, ואם שולם תשלום איזון זה לא יפגע בפטור ממס ובתנאי שיסולמ מס על תשלום האיזון כאילו נמכר חלק מזכות במקרקעין

סעיף 69 : העברה מסויימת של זכות מנאמן

העברה מסויימת של זכות מנאמן

69.

(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לענין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

הסעיף קובע מכירה והעברה של זכות באיגוד מנאמן לנהנה יהיו פטורות ממס. למעשה הנאמן קונה נכס בנאמנות עבור פלוני מכל מיני שיקולים בין היתר שלא יזהו את הרוכש.

הנאמן שרכש נכס בנאמנות עבור פלוני צריך להודיע על כך תוך 30 יום לשלטונות המס על מנת שברגע שיוחזר לבעליו המקוריים ההחזרה תהיה פטורה לפי סעיף 69. יובהר שאם הנאמן ימכור את הנכס לאדם אחר העסקה תחוייב במס. כלומר לא יחול סעיף 69. יודגש כי ההעברה לנאמן מצד הבעלים, היא לא נחשבת למכירה לפי סעיף 3 לחוק כי מדובר בהעברה משפטית ולא בהעברה כלכלית.

3. הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, התש"י-1950, או חוק נכסי גרמנים, התש"י-1950 או לחברה שהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006, או לגוף שנקבע לפי סעיף 64(ג) לאותו חוק, לפי אותו חוק - אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לענין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס לרבות לפי סעיף 7א כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה.

[תוקן: התשס"ה-2005 (55), התשס"ו-2006 (57)]

ראינו שיש 3 נושאים מרכזיים: (הפטורים שומרים על עיקרון רציפות המס)

1. מכירה: יום מכירה סעיף 19, שווי מכירה סעיף 1, סעיף 17

2. רכישה: שווי רכישה סעיף 21-36 יום רכישה סעיף 31

3. שבח

סעיף 21-22:

שווי הרכישה

21.

(א) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) -

נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור.

[תוקן:תשמ"ד-1984 (מס' 15)] [תוקן: תשל"ה-1975 (מס' 6)]

שווי הרכישה במכירת חלק בלתי מסויים

22. שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין - הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות.

סעיף 21 קובע כי בכפוף לסעיפים 22-36 שהינם דין ספציפי, שווי הרכישה הוא למעשה השווי מכירה של אותה הזכות שנמכרה בעבר ע"י המוכר שממנו רכשת. יובהר כי על כל עסקת שבח היום יש לדווח לשלטונות המס בין בשומה עצמית ובין אם השומה היא שומה בהסכם לאחר שמנהל מס שבח קבע אחרת שווי המכירה בצד של המוכר, השווי הזה רלוונטי גם בצד של הקונה לעתיד. רלוונטי גם לתשלום מס הרכישה

סעיף 22 קובע ששווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות שממנה נמכר, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות. עולה השאלה האם התחשיב הוא לפי שטחים או לפי שווי השוק של החלק הנמכר?

לדוגמא:

א' רכש 100 דונם מ-ב' תמורת 100 ₪, לאחר שנה מכר 20 דונם מהמקרקעין תמורת 50 ₪. מהו שווי הרכישה לענין השבח? התשתנה תשובתך אם בין המכירה שווי השוק של החלק הנמכר הוא 50 ₪ ושווי שוק כל המקרקעין 200 ₪.

תשובה:

ש"ש ביום המכירה	שטחים	
50	50	שווי מכירה
$25 = 100 * 50 / 200$ (עלות)	$20 = 100 * 20 / 100$ (עלות)	שווי רכישה
25	30	שבח

סעיף 26:

שווי הרכישה בהורשה

26. (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:

(1) 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, יזוכה 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.

סעיף 26 מיישם את עיקרון רציפות המס ביחס לחוק מס עזבון. ביום החתך ה-1.4.81 בוטל חוק מס עזבון. דהיינו אם המוריש נפטר לפני תאריך זה חל עליו חוק מס עזבון והוא שילם מס על הרווח עד ליום ההורשה ולכן יום הרכישה יהיה יום פטירת המוריש (לא כניסה לנעלים), ושווי הרכישה יהיה השווי ביום פטירת המוריש. (לא כניסה לנעלים). לעומת זאת אם המוריש נפטר לאחר יום החתך, חוק מס עזבון לא קיים, לא שולם מס עזבון, ולכן מיושם עיקרון רציפות המס, דהיינו כניסה לנעלים.

סעיף 3 עוסק בנאמן כונס נכסים אופוטקופוס - הובא לעיל

סעיף 28:

שווי הרכישה כשהמוכר הוא אפוטרופוס וכו'

28. שווי הרכישה בזכות במקרקעין שהוקנתה כאמור בסעיף 3, הוא השווי שהיה נקבע לפי פרק זה, אילו נמכרה הזכות על ידי מי שממנו הוקנתה אותה זכות.

סעיף 28 מיישם הפוך את עיקרון רציפות המס וקובע ששווי הרכישה בזכות במקרקעין שהועברה לפי סעיף 3 חוק (נאמן כונס נכסים אפוטרו' וכדומה') הוא השווי אלו נמכרה הזכות ע"י המעביר. מדובר במכירה משפטית ולא כלכלית לפי סעיף 3 ולכן שווי הרכישה הוא השווי אילו נמכרה הזכות ישירות ע"י המעביר. לדוגמא: כאשר הנאמן מוכר הוא נכנס לנעלי המעביר.

סעיפים 29,32:

שווי רכישה ללא תמורה

29. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שוויה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66 ו-69, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה.

[תוקן: תשמ"ד-1984 (מס' 15), תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 49) - השמטת סעיף 67 לגבי עסקאות שנערכו לאחר 1.1.02]

שווי רכישה באיגוד במקרים מסויימים

30. שווי הרכישה בזכות במקרקעין של איגוד שרכישתם על ידי האיגוד היתה פטורה ממס לפי סעיף 70, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו מכר אותה האדם שממנו נתקבלה.

למעשה סעיפים אלה, מיישמים את עיקרון רציפות המס בדרך של כניסה לנעלים בכל הקשור לפטורים, וכאמור, הפטורים הם לא פטורים של קבע אלא דחייה

קובעים שכאשר המקבל קיבל את הנכס בפטור ממס לפי סעיפים 62 63 66 67 ו 69 לרבות סעיף 64 65 ו 68- שווי הרכישה יהיה בדרך של כניסה לנעלי של נותן המתנה בפטור ממס.

סעיף 24:

סעיף 24 שווי רכישה במכירת חכירה (25 שנה ויותר)

שווי הרכישה במכירת חכירה

24.

(א) שווי הרכישה במכירת חכירה יהיה חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות במקרקעין שרכש המוכר שיחסו לכלל אותו שווי כיחס שווי המכירה של החכירה לשווי שהיה נקבע לפי סעיף 17 או 18 אילו מכר המוכר ביום מכירת החכירה את כל הזכות במקרקעין שרכש.

(ב) במכירת זכות במקרקעין, שבהם נמכרה חכירה בעבר, ייקבע שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שרכש המוכר בהתאם להוראות סעיף 25.

(ג) לעניין סעיף זה ולעניין סעיפים 25 ו-42, "מכירת חכירה" - כמשמעות כל מכירה במועד המכירה.

[הוספת פסקאות (ב) ו-(ג): תיקון התשנ"ח-1997 (מס' 40), תחילה מיום 25.11.97]

= (שווי מכירת כל הזכות במקרקעין)/(שווי מכירת חכירה) * ייתרת (סעי' 25) שווי הרכישה של הזכות במקרקעין

הסעיף דן במקרה בו מבוצעת מכירת חכירה, מכירת חכירה הינה מכירה של זכות במקרקעין לפי סעיף 1 לחוק כאשר מדובר בחכירה מעל 25 שנה.

"חכירה" - חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

דוגמא:

אדם רכש בעלות במקרקעין ושילם 100 ₪ לאחר 10 שנים החכיר את המקרקעין לאחר לתקופה של 30 שנה. הסכום שקיבל במכירת החכירה 1000 ₪. שווי המכירה של כל הזכות במקרקעין ביום מכירת החכירה הוא 2000 ₪. נדרש: חשב את השבח

פתרון:

שווי מכירת חכירה	1000.
ייתרת שווי רכישה (סעי' 24)	$1000/2000 * 100 = 50$
מס שבח	.950

סעיף 25:

איסור כפל שווי רכישה

25. במכירת זכות במקרקעין, שבהם נמכרה חכירה בעבר, תיחשב כשווי הרכישה של הזכות במקרקעין יתרת שווי הרכישה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כשווי הרכישה במכירות חכירה קודמות באותם מקרקעין. [תוקן:התשנ"ח1997- (מס' 40), תחילה מיום 25.11.97]

סעיף 25 מונע כפל שווי רכישה, במילים אחרות כאשר אדם ימכור חכירה נוספת במקרקעין או שימכור את כל הבעלות במקרקעין לאחר שמכר בעבר חכירה וקבל כבר חלק משווי הרכישה. בדוגמא שלנו הוא קבל מתוך ה-100, 50 ₪. בהנחה שאותו אדם מכר את הבעלות במקרקעין ב-1500 ₪. (כשהנכס תפוס) מהו השבח?

שווי מכירת החכירה	1500
שווי הרכישה	(50) (סעיף 25)
שבח	1450

סעיף 37:

סעיף 37 קובע מהו יום הרכישה – גם הוא מיישם את עיקרון רציפות המס. לא יעלה על הדעת שמצד אחד שווי הרכישה יקבע ביום X ויום הרכישה יקבע ביום Y. שווי הרכישה צריך וחייב להיות זהה ליום שבו נקבע שווי הרכישה.

(ג) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה.

איגודי מקרקעין

סעיף 7 לחוק פעולה באיגוד מטיל חיוב במס על פעולה באיגוד מקרקעין. ע"מ ליישם את סעיף 7 ראשית יש להיכנס להגדרות של איגוד מקרקעין. זכות באיגוד ופעולה באיגוד.

הטלת המס על פעולות באיגוד מקרקעין

7. המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

איגוד מוגדר בסעיף 1 לחוק כסוגים שונים של תאגידיים המהווים אישיות משפטית נפרדת לפי חוקים שונים כגון: חברה, אגודה שיתופית, עמותה, ושותפות רשומה.

"איגוד" - חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1327;

זכות באיגוד:

"זכות באיגוד" - כל אחד מאלה בין שהיא מוענקת במסמכי ההתאגדות של האיגוד או על פיהם או בהסכם בין חברי האיגוד;

(1) חברות באיגוד, זכות לנכסי איגוד בשעת פירוק, זכות לרווחיו של איגוד, זכות לניהולו של איגוד או להצבעה בו;

(2) זכות - שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין - לתפוס נכסי האיגוד מכוח אחת הזכויות האמורות בפסקה (1);

(3) זכות - שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין - לדרוש מהאיגוד או מבעל זכות באיגוד אחת מהזכויות האמורות בפסקאות (1) ו-(2);

(4) זכות להורות במישרין או בעקיפין למחזיק בזכות מהזכויות האמורות בפסקה (1) על הדרך להפעיל את זכותו;

פרט לזכות מהזכויות האמורות אם היא אינה מקנה כל טובת הנאה באיגוד - שאינה שכר סביר - ואינה מקנה זכות לתפוס את נכסי האיגוד ואינה מקנה זכות לדרוש מהאיגוד או מבעל זכות בו אף אחד משני הדברים האמורים;

הגדרת זכות באיגוד הינה הגדרה רחבה וגורפת המושפעת מכוונת המחוקק לתפוס ברשת המס את מרב הזכויות האפשריות הקשורות באיגוד מקרקעין. ע"פ הגדרה, הזכות צריכה לענות על הדרישות הבאות:

1. מוענקת במסמכי ההתאגדות (כיום תקנון) או על פיהן או בהסכם בין חברי האיגוד. הכוונה היא שהזכות נוצרה על פי מסמכי הייסוד ולא בהכרח באופן מקורי במסמכי הייסוד עצמן.

2. תוכנה של הזכות על פי פסקאות 1-4 להגדרה הכוללות זכות חברות, זכות לנכסי האיגוד בפרוק זכות רווחי האיגוד זכות לניהול והצבעה אופציות וכן הזכות להורות למחזיק בזכות על הדרך להפעיל זכותו – מייעץ. הסיפא של ההגדרה מוסיפה תנאי נוסף שעל הזכות האמורה להקנות למקבלה אחת מהשתיים:

i. טובת הנאה באיגוד שמעבר לשכר סביר.

פס"ד כרמליה – חברה להשקעות בע"מ. ביהמ"ש העליון

עלתה השאלה האם הלוואה היה זכות באיגוד מקרקעין? אין ספק שהלוואה רגילה היא לא זכות במקרקעין (פריט התחייבותי ולא הוני) אין הרניה של זכות קניינית באיגוד. אולם הלוואה שנתנה כרמליה לאיגוד מקרקעין העניקה לה זכות לקבל 35% מרווחי / הפסדי האיגוד. (במקום ריבית). היות וזה השתתפות גם ברווחים וגם בהפסדים סימן שזה ממש כמו מניה. הפס"ד הוא כאן לרכישה. העליון הפך את הילכת המחוזי וקבע:

א. הלוואה זו הינה זכות באיגוד מקרקעין כיוון שמקנה לבעלה זכות ברווחי האיגוד. אין ספק כי 35% מהרווחים כל שנה אינם משקפים ריבית שוק ולכן מדובר בטובת הנאה שיהא מעבר לשכר סביר

ב. מספיק שהזכות המוענקת נקבעה במסמכי ההתאגדות או מכחם ואין צורך שגם פעולת ההעברה תעשה על פיהם. ייתר על כן היווצרות הזכות אינה צריכה להיות מעוגנת במסמכי היסוד, אלא היא יכולה להיווצר בהסכם בין חברי האיגוד, למרות שלא נרכשה חברות בחברה.

ii. זכות לתפוס את נכסי האיגוד

הערות נוספות להגדרה:

זכות לנכסי האיגוד בפירוק הכוונה – לא לנושים של האיגוד אלא לבעלי המניות – הזכויות באיגוד לאחר שנפרעו החובות והועברו לנושים.

איגוד מקרקעין

"איגוד מקרקעין" - איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם **טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית**;

לא רצו שעל כל עסקה בבורסה ישלמו עוד 5% מס כי זה יכול להרוס את כל המסחר מקרקעין תמיד הכוונה למקרקעין בישראל בלבד.

המחוקק קובע כי איגוד מקרקעין יחשב רק איגוד שכל נכסיו הינם זכויות במקרקעין. אולם קיימים 2 סייגים:

1. נכסים מסוג מזומנים מניות אג"ח, ני"ע אחלים ומטלטלים לא יחשבו, כלומר ינוטרלו לצורך ההגדרה, אם הם לא משמשים לאיגוד בייצור הכנסתו.

2. הנכסים הנ"ל לא יחשבו, דהיינו ינוטרלו גם אם הם משמשים בייצור הכנסה של האיגוד אם לדעת המנהל הם טפלים (*) למטרות העיקריות שלו והשימוש בהם ארעי. המסקנה המתבקשת הינה כי על מנת להוציא את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין על הנכסים לענות על 2 מבחנים:

i. לשמש את האיגוד בייצור הכנסה

ii. ואסור להם להיות טפלים למטרות העיקריות של האיגוד.

ראה דוגמא בדף:

איגוד שנסחר בבורסה לא נחשב איגוד מקרקעין

(*) עולה השאלה מתי הנכסים נחשבים כנכסים טפלים? החוק אינו מגדיר מבחן ספציפי ולכן בפרקטיקה יש מספר אפשרויות: (לא כתוב באף מקום במפורש)

מבחן הכמות – דהיינו אם שווי שוק של הנכסים שאינם מקרקעין הם 5% מסה"כ שווי החברה או פחות אזי זה טפל.

מבחן ההכנסה – קובע כי אם יותר מ-50% מסה"כ ההכנסות של האיגוד הם מהנכסים האחרים, אזי לא מדובר באיגוד מקרקעין.

הערות נוספות להגדרת איגוד מקרקעין:

א. עולה השאלה האם הרשימה שמוזכרת בהגדרה היא רשימה סגורה או מתן דוגמאות? בפס"ד אטנר נקבע כי איגוד שחלק מנכסיו הינן התחייבויות של רוכשי דירות (סעיף לקוחות) אינו איגוד מקרקעין מכיוון שלקוחות לא מופיעים ברשימה שבהגדרה. לקוחות – זה לא מזומן. בפס"ד אטנר קבעו שהרשימה היא רשימה סגורה ושם מדובר בחב' קבלנית. לעומת זאת בפס"ד רייכמן נקבע כי זכויות בתוכניות בנייה אינן מוציאות את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין. בפס"ד השני זה כנראה לא רשימה סגורה

זכות בניה - זו זכות במקרקעין.

ב. איגוד עסקי כאיגוד מקרקעין, חברה עסקית לא תחשב כאיגוד מקרקעין ברב המקרים משום שתחזיר נכסים אחרים שאינם נכסי מקרקעין לשם ייצור הכנסתה נכסים אלה לא יהיו טפלים למטרותיה (הפעלת עסק) למשל:

i. איגוד שבבעלותו בית מלון – אינו איגוד מקרקעין בגלל כל הציוד שבתוך המלון שאינו טפל למלון.

ii. איגוד שבבעלותו פרדס מניב של תפוזים – ג"כ אינו איגוד מקרקעין בשל ציוד הקטיפ וכו'.

iii. איגוד שבבעלותו חניון גדול - זה סביר להניח שהינו איגוד מקרקעין. ואיגוד שבבעלותו קניון גדול – סוגיה לא סגורה. בשל המותג של הקניון.

iv. קבלנים- בסוף חייהם – יש דעות לכאן ולכאן.

v. חברת אחזקות שמחזיקה באיגוד מקרקעין – גם נחשבת: "בין במשרין בין בעקיפין" (נכתב בסעיף)

vi. חברת אחזקות שיש לה עוד אחזקה בעסקים נוספים – מוציא מגדר איגוד.

vii. חברה שהנדל"ן שלה ב"אזור" היא לא איגוד אך סעיף 16 מכיל עליה את מס שבח.

viii. איגוד שמחזיק גם מקרקעין בחו"ל – זה "מלכלך את האיגוד" (זה הביטוי המקצועי), זה לא איגוד יותר.

ix. איגוד מקרקעין זה בעיקר למטרת מס רכישה למי שקונה את מניותיה בבורסה, דבר שאין אצל חברה רגילה.

פעולה באיגוד מקרקעין

ההגדרה רחבה בדומה להגדרת מכירה של זכות במקרקעין והיא כוללת הענקה הסבה העברה ויתור ואפילו שינוי בזכויות האיגוד. בין בתמורה ובין שלא בתמורה. החל מתיקון 50 לחוק הוספו המילים: "אך למעט הקצאה" כלומר אם השינוי בזכויות נובע מנפקה של זכויות לי שוויו שוק אמיתי כאשר לא זרמה תמורה, לבעלי המניות באיגוד, במקרה כזה, לא מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין. עיין בדף מיסוי בפעולת מקרקעין בעקבות תיקון 50 לחוק.

התייחסות קצרה לבחינה:

2 שאלות בחוק מיסוי מקרקעין 4%

1. שאלה קבלנים 20%

1. שאלה חוק עידוד 35%

סעיף 70 – פטורים של איגודי מקרקעין מקביל ל104א שלמדנו בקורס הקודם.

פטור מותנה למכירות מסוימות לאיגודים

70. (א) מכירת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד בתמורה להקצאה בלבד, באותו איגוד, תהיה פטורה ממס אם - [ראה גם "חוק המיזוגים"]

(1) אותו איגוד הוא איגוד מקרקעין, או - מיד לאחר שרכש את המקרקעין - הפך להיות איגוד מקרקעין;

(2) הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;

(3) נמחקה.

(4) יעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה לאיגוד. [הוסף: התשנ"ז1997- (מס' 39)]

(5) היחס שבין שווי הזכויות באיגוד שהוקצו, לבין שווי כלל הזכויות באיגוד מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין השווי של הזכות במקרקעין שנמכרה, לשווי האיגוד מיד לאחר המכירה.

(ב) בסעיף זה, "הקצאה" - כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1.

[תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

הוראת תחילה ומעבר

הסעיף בנוסחו לאחר תיקון מס' 55 יחול לגבי זכות במקרקעין שהוקנתה לבעל הזכות באיגוד בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר יום פרסומו של חוק זה [12.4.2005].

מקרה 2		מקרה 1	
אחרי	לפני	אחרי	לפני
אדם ב'	אדם א'	אדם ב'	אדם א'
50%	50%	100%	100%
איגוד	איגוד	איגוד	איגוד
קרקע	קרקע	קרקע	קרקע
	↑		↑
לא חל סעיף 70 בגלל האחוזים השונים פר קרקע		חל סעיף 70	

אחרי		לפני	
אדם ב'	אדם א'	אדם ב'	אדם א'
60%	40%	60%	40%
איגוד	איגוד	איגוד	איגוד
	קרקע		קרקע
	↑		↑
	חל סעיף 70		חל סעיף 70

סעיף 70 מעניק פטור בהעברת זכות במקרקעין לאיגוד ע"י בעלי זכויות באותו איגוד, בתמורה להקצאה בלבד, של זכויות באיגוד. אין ספק שה"ללא תמורה" הוא בניטרול המניות שאין להתייחס לטענה זו. והכול בהתקיים התנאים שבסעיף:

1. מדובר באיגוד מקרקעין (סעיף 104א כיום חל גם על איגוד מקרקעין והוא יותר אטרקטיבי כי המס רכישה הוא חצי אחוז בלבד - 104א
2. הזכויות באיגוד מקונות למעביר באותה המידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו והועברו לאיגוד. ראה דוגמא 2 בדף הדוגמאות.
3. ייעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עיסקי בעת ההעברה
4. הקצאת הזכויות באיגוד חייבת להיות בהתאם ליחסי שווי

מטרתו של סעיף 70 לחוק הייתה לפטור ממס פעולה שכל עניינה הוא להפוך בעלות ישירה זכות במקרקעין לבעלות באמצעות איגוד. נציין כי הפטור הנ"ל הוא פטור זמני – כיוון שכשדר האיגוד ימכור את המקרקעין הוא ייכנס לנעלי המעביר בפטור ממס לפי סעיף 70 זאת מכוח סעיף 30 לחוק הקובע את שווי הרכישה ומכוח סעיף 37 לחוק הקובע ראת יום הרכישה (כניסה לנעלי ויישום עיקרון רציפות המס)

סעיף 71: מה שרלוונטי זה רק 71 ולא 71א

סעיף זה מאפשר פירוק של איגוד מבלי להתחייב במס אם נשמרים יחסי הבעלות האיגוד. במסגרת הפירוק המקרקעין עוברין לבעלים ללא אירוע מס באותה המידה, והכול בהתקיים התנאים שבסעיף:

סעיף 31 לחוק מיישם את עיקרון רציפות המס וקובע כי לאחר הפירוק שווי הרכישה של המקרקעין בידי בעלי המניות, שקבלו את המקרקעין, יהיה בדרך של רציפות מס-כניסה לנעלי האיגוד המתפרק.

העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד

71. (א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה - האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה:

(1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;

(2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות;

(3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;

(4) נמחקה. [תשס"ה-2005 (55)]

נוסח פסקה (4) עד מחיקתה בתיקון מס' 55

(4) הזכויות במקרקעין שנמכרו על ידי האיגוד המתפרק נרשמו על שם בעליהן תוך ששה חדשים מיום המכירה - אם הן ניתנות לרישום, או אם היתה מניעה לרישום כזה - תוך ששה חדשים מיום שהוסרה המניעה.

(5) יעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי הענין. [הוסף: התשנ"ז-1997 (מס' 39)]

(6) בתקופה שקדמה לפירוק לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה;

[הוסף: תשס"ה-2005 (55)]

(7) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

[הוסף: תשס"ה-2005 (55)]

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), בפירוק איגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחריו יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה.

[הוסף:תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי איגודי מקרקעין נוספים שעליהם יחולו הוראות סעיף קטן (ב), וכן את התיאומים הנדרשים בשל קביעה כאמור.

[הוסף:תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

(ד) בסעיף זה -

"הקצאה" - כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1;

"הקצאה מטיבה" - הקצאה, אחת או יותר, למעט הקצאה במועד התאגדותו של איגוד, שמתקיימים לגביה שניים אלה:

(1) ההקצאה היא לבעלי זכויות באיגוד, או למי שאינו בעל זכויות באיגוד ואשר בשל ההקצאה כאמור היה לבעל זכויות בו, במישרין או בעקיפין;

(2) בעקבות ההקצאה שונו זכויותיהם של בעלי הזכויות באיגוד, כולם או חלקם, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% או יותר;

"התקופה שקדמה לפירוק" - **תקופה של ארבע שנים שסיומה** ביום שבו הוחל בפירוק האיגוד המתפרק.

[הוסף: תשס"ה-2005 (55)]

הוראת תחילה ומעבר

הסעיף בנוסחו לאחר תיקון מס' 55 יחול לגבי זכות במקרקעין שהוקנתה לבעל הזכות באיגוד בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר יום פרסומו של תיקון מס' 55 [12.4.2005].

הסעיף יחול על הקצאה מיטיבה שנעשתה ביום פרסומו של תיקון מס' 55 [12.4.05].

סעיף 48:

סעיף 48א(ד) עוסק במס ההיסטורי

(ד) (1) לגבי מכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד במקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה. ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס לפי הוראות אותם סעיפים קטנים, לפי העניין.

[הוספת הסיפה: תשס"ח-2008 (מס' 60); תחילה מיום 1.1.2007]

(2) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי חברה כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, שהכנסתה מעסק (בסעיף זה - חברה) או בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, החל בשנת המס 2005 ייוסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות סעיף קטן זה עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב), לפי העניין.

[תוקן: תשס"ה-2005 (מס' 56) - תחילה מיום 1.1.07]

סעיף 48א(ד) קובע כי, נכסים הסיטו' דהיינו שנרכשו לפני 1960 בבחירתם יחול שיעור מס מוטב כדלקמן:

נרכשו לפני שנת 48 12%

בין 49-60 אזי 125_ 1% לכל שנה עד לשנת הרכישה

יחד עם זאת הוראה זו תוקנה על מנת לבטל את המס ההיסטורי אך באופן מצומצם ביחס ל91(ו) לפקודה.

רק אם מדובר בחברה עסקית שיש לה הכנסה מעסק או רק אם מדובר ביחיד שקיבל את הזכות במסגרת פרוק שיעור המס יהיה בשיעור+1% לכל שנת מס משנת 2005 ועד לשנת המכירה בפועל.

למעשה סעיף 9 לחוק הוא הסעיף המסמיך לגביית מס רכישה. הסעיף קובע כי המס יהיה בשיעור משווי המכירה. יחד עם זאת התקנות מכוח הסעיף קובעות שיעורי מס בפטורים בהתאם לסוג המקרקעין ונסיבות העסקה (מוסד ציבורי, דירת מגורים, עולה חדש, לפי התקנות) יש לעבור על התקנות בבית

מס רכישה הינו מס עקיף בניגוד למס שבח שהינו מס ישיר.

מס הרכישה מוטל על הצריכה בכל מקרה ללא קשר אם נוצר שבח או לא. הקונה משלם בכ"מ זה ממש תקנה 2 לתקנות חוק רכישה קובע את הכלל שזה 5%. יחד עם זאת סעיף 9 לחוק מקל על רכישה של דירת מגורים בידי יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים יחידה. שיעור המס במקרה זה יהיה מדורג (מס פרוגרסיבי) זאת מטעמים סוציאליים על מנת להקל ברכישת דירות זולות ולהגדיל את נטל המס על דירות יקרות, כיום קיימת מדרגת מס ראשונית של 0% 700,000 ₪ על דירות יחידות. ובדירה שאינה יחידה יש 2 מדרגות מס 3.5% ו-5%.

9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ג1א) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) [בתיקון 59 נמחקו המלים: (בסעיף קטן זה - המועד הקובע)] או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 772,310 שקלים חדשים - 3.5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 772,310 שקלים חדשים - 5%. [ראו הוראת שעה בסעיף 9ב להלן: 4.5% מ-7.11.01 עד 31.12.02; 4.75% בשנת 2003, למעט מכירה לקרוב ומכירה ללא תמורה]

(2) [ראו הוראת שעה לתקופה מיום 1.7.05 עד 31.12.07 בסעיף 9ד להלן].

(א) על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים ביום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) [עד תיקון 59 נאמר: במועד הקובע] או לאחריו (בפסקת משנה זו - הדירה) והתקיים בו אחד מאלה, לפי המאוחר:

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

(2) בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן - בשנים עשר 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 - בשנים עשר החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 907,700 שקלים חדשים - לא ישולם מס; היום זה מליין

(2) על חלק השווי העולה על 907,700 שקלים חדשים ועד 1,275,690 שקלים חדשים - 3.5%;

(3) על חלק השווי העולה על 1,275,690 שקלים חדשים - 5%;

[תוקן: תשס"ב-2001 (מס' 48), יחול לגבי רכישות שנעשו החל ביום 1.7.02; התשס"ה-2005 (55) - החלפת הרישא: תחילה ביום 1.1.2004; תשס"ח-2007 (מס' 59)]

(ב) לענין פסקה זו -

(1) "יחיד תושב ישראל" - נמחקה. [תשס"ה-2005 (55)]

"דירה יחידה" - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לענין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא פחות מ-25%;

(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד;

[הוסף:תשנ"ט1999- (מס' 45) - תחילה מיום 1.1.2000]

(ג) הסכומים הנקובים בסעיפים קטנים (ג), (ג) ו-(ג1א) יתואמו בהתאם לעליית המדד [בתיקון 59 נמחקו המלים: ב-16 בינואר, ב-16 באפריל, ב-16 ביולי וב-16 באוקטובר] של כל שנה (להלן - יום העדכון), לפי שיעור עליית המדד החדש לעומת המדד הבסיסי; השווי שהותאם כאמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 5 ש"ח;

בסעיף זה -

"המדד" - מדד שירותי דיור בבעלות הדיירים [עד תיקון 55 נאמר: מדד מחירי הדירות בבעלות] שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"המדד החדש" - המדד שיפורסם לאחרונה לפני יום העדכון;

"המדד הבסיסי" - לענין תיאום הסכומים הנקובים בסעיפים קטנים (ג) ו-(ג1א) - המדד שפורסם ביום י"ד בשבט התשנ"ה (15 בינואר 1995); לענין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1א)(1) - המדד שפורסם ביום כ"ז בטבת התשנ"ט (15 בינואר 1999).

לענין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1א)(2) - המדד שפורסם ביום ג' בחשוון התשס"ח (15 באוקטובר 2007).

[תוקן:תשנ"ה1995- (מס' 31); תשנ"ט1999- (מס' 45) - תחילה מיום 1.1.2000; תשס"ח-2007 (מס' 59)]

(ג) המנהל יפרסם בהודעה ברשומות את סכומי השווי הקבועים בסעיפים קטנים (ג), (ג1א) ו-(ג1א), כפי שהם מעודכנים עקב עליית המדד.

[תוקן:תשנ"ה1995- (מס' 31); תשנ"ט1999- (מס' 45) - תחילה מיום 1.1.2000]

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בצו להעלות את הסכומים הקבועים בסעיפים קטנים (ג), (ג1א) ו-(ג1א) מעבר לשיעור עליית המדד.

[תוקן:תשנ"ה1995- (מס' 31); תשנ"ט1999- (מס' 45) - תחילה מיום 1.1.2000]

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים למתן פטור ממס הרכישה, כולו או מקצתו, ורשאי הוא לקבוע, באישור כאמור, כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין. [ראה הסכומים בתקנות מס רכישה]

[תוקן:תש"ם1980- (מס' 8)]

(ה) דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק ששי - כדין המס.

[תוקן:תש"ם1980- (מס' 8), תשס"ב-2002 (מס' 50)]

(ו) (בוטל) [תש"ם1980- (מס' 8)]

[תוקן: תשל"ה1974- (מס' 5), תש"ם1980- (מס' 8), תשנ"ה1995- (מס' 31)]

טבלאות התפלגות סכומי מס רכישה

סכומי מס רכישה שיעודכנו החל מ16.1.96 - (סעיף 9(ג1))

סכום המס על כל חלק ממחיר הדירה

פרסום ברשומות 3.5% (מעל לסכום זה 4.5%) 0.5% תחילה

הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה שונה מהגדרת שירת מגורים לצורך מס שבח. ההבדל העיקרי והיחיד הוא שלמס רכישה הדירה היא על הנייר. ולמס שבח זו דירה שבנייתה נסתיימה. ההגדרה יותר קלה ברכישה. כי זה מקל עלי מאוד שאפשר לקבל את הפטור כבר מהקניין על הנייר.

בסעיף קטן זה ובסעיפים קטנים (ג1) ו-(א1) -

"בנין" - בנין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בנין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לענין מס הכנסה; ובבנין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו;

"דירת מגורים" - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.

[תוקן:תשנ"ה1995- (מס' 31); תשנ"ט1999- (מס' 45) - תחולה מיום 1.1.2000]

(א1א) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) [בתיקון 59 נמחקו המלים: (בסעיף קטן זה - המועד הקובע)] או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 772,310 שקלים חדשים - 3.5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 772,310 שקלים חדשים - 5%. [ראו הוראת שעה בסעיף 9ב להלן: 4.5% מ-7.11.01 עד 31.12.02; 4.75% בשנת 2003, למעט מכירה לקרוב ומכירה ללא תמורה]

המושג דירת מגורים מזכה הוא רק במס שבח ולא במס רכישה

בפס"ד אוטו-חן ביהמ"ש קבע כי דירת מגורים שנרכשה ע"י קבלן לא יחיד כמלאי עיסקי או כנכס קבוע לא תחשב כדירת מגורים לצורך מס רכישה, הוא לא יקבל מדרגות מס, ולכן ישלם 5% מס. ביהמ"ש נימק את החלטתו בכך שלפי תקנה 2 דירת מגורים כוללת כאחת מיסודותיה את הדרישה שהנכס יהיה בניין, והיות והדירה משמשת כמלאי עסקי מועטה בהגדרת בניין, היא לא תיכלל בגדר דירת מגורים. וזה כתוב גם בהגדרה שלמדנו לפני כן.

סעיף 9(ה) קובע כי דין מס רכישה לכל דבר ועניין למעט הפטורים כדין מס שבח א"כ נקבע אחרת. זה אומר שהיכן שחל מס שבח חל מס רכישה א"כ נאמר אחרת. ולמעט הפטורים. (ששם יש הקלות ספציפיות)

בבית יש לקרוא לגבי מס רכישה את התקנות: 27; 20; 22; 9