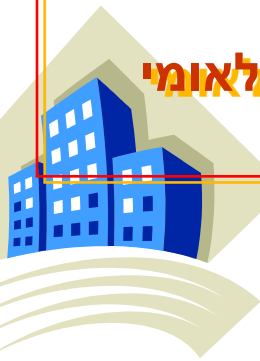




חישוב השומה העצמית של שבח מקרקעין

ההרצאה מבוססת על הספר

הוצאות מוכרות למס הכנסה, למע"מ, למס שבח מקרקעין ולביטוח לאומי
מהדורת אוקטובר 2008 בהוצאת מיסים ועסקים בע"מ



מיסים ועסקים בע"מ
אתר אינטרנט - www.ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

חישוב השבח במקרקעין

• **רווח** = הכנסות פחות הוצאות

• **השבח** = הכנסות פחות הוצאות מוכרות למס

• **מס השבח** - משולם על השבח

• **הוצאות מוכרות למס**

1. פרק רביעי לחוק מיסוי מקרקעין

בעיקר: סעיפים 39 - 39א

2. פרק חמישי לחוק - חישוב המס

8/14/2011



רווח לשוני ? או רווח כלכלי ?

הגישה הכלכלית בהרכב בהמ"ש העליון החדש ?



• הגישה הלשונית

ע"א 8569/06, פוליטי מיום 28.5.2008

ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג (דעת רוב) מיום 22.9.2008

• הגישה הכלכלית

ע"א 8138/06, סלון מרכזי אל על מיום 11.2.2008

ע"א 345/04, ד"ר משה ויינברג (דעת מיעוט של א. רובינשטיין)



8/14/2011



כדאיות בדיקת ההוצאות המוכרות

בחישוב שבח מקרקעין

- ❖ ככל שיידרשו יותר הוצאות מוכרות - <
- יקטן השבח ו- < ויפחת מס השבח
- ❖ ייתכן הפסד - אשר יוכר לקיזוז מרווחי הון ושבח מקרקעין
- ❖ ניתן לוותר על ניצול פטור במכירת "דירת מגורים מזכה" ולשמור אותו לדירה הבאה



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

סוגי ההוצאות שיותר

בחישוב השבח

סעיפים 39 ו- 39א לחוק מיסוי מקרקעין

- ❖ הוצאות רכישת הנכס
- ❖ הוצאות השבחת הנכס
- ❖ הוצאות החזקת הנכס (שלא נתבעו למס הכנסה)
- ❖ הוצאות מכירת הנכס - לרבות לאחר יום המכירה
- ❖ הוצאות מימון - ברכישה או השבחת הוצאות

ובלבד שהוצאות אלו לא נדרשו או יכלו להידרש

- כהוצאות מוכרות לצורכי מס הכנסה

(ע"א 8138/06, סלון מרכזי אל על)

גובה ההוצאות המוכרות חייב להיות סביר ביחס לנסיבות העסקה

(ו"ע 1026/00, גבריאלי מרדכי - גבולות הכרה בשכ"ט עו"ד)

8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il





מיני רפורמה בהכרה בהוצאות מוכרות מתיקון 50 לתיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין

עד תיקון 50 (עד 6.11.2001) - רשימה סגורה של הוצאות לפי סעי' 39 .

• בתיקון 50 (מיום 7.11.2001) - הוכרו הוצאות מימון לגבי עסקאות שמועד רכישתן מתיקון 50 , סעי' 39א .

• מפס"ד מ. ל. השקעות (מיום 17.3.2003) - הוכרו הוצאות מימון לגבי עסקאות רכישה שלפני תיקון 55 ונפתחה רשימת ההוצאות המוכרות, הגישה הכלכלית !

• מתיקון 55 ואילך (מיום 12.4.2005) - רשימה פתוחה של הוצאות מוכרות , השוואה לסעי' 17 רישא לפקודת מס הכנסה. לרבות = < הרחבה ..



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

6

הרפורמה הדו-שלבית בהכרה בהוצאות בחישוב השבח



מתיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין (מיום 12.4.2005) ❖

- רשימה פתוחה "לרבות" ... ❖

ע"א 406/72, קולנוע רינה

עמ"ה 316/88, אפ-שר

הוראת ביצוע 6/2006 מיום 17.7.2006

ע"ש 3774/98, רוטקופף (מיום 7.2.2006)

הכרה בהוצאות פיצוי להסרת התנגדות לצוואה



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

חישוב השבח במקרקעין

(ס' 47+48 לחוק)



סכום אינפלציוני - הצמדת עלויות הרכישה וההשבחה לעליית מדד המחירים לצרכן

- עד ליום 31.12.1993 - 10% מס

- מיום 1.1.1994 ואילך - פטור ממס

שבח ריאלי - הרווח שמעל הסכום האינפלציוני

- עד ליום 6.11.2001 - שיעור מס מלא:

יחיד לפי המס השולי - עד 47%

חברה לפי שיעור מס חברות - 27% + מס דיבידנד בשיעור 25%

=> סה"כ 45.25% מהשבח הריאלי.

- מיום 7.11.2001 ואילך - שיעור מס מופחת:

יחיד - 20% מס מרבי

חברה - 25% + 25% מס דיבידנד => 43.75% מהשבח הריאלי

ע"א 8569/06, פוליטי - חלוקה ליניארית לפי תקופות בלבד

שיעורי מס היסטוריים לנכסים שנרכשו

עד ליום 31.3.1960 עולים בהדרגה (ס' 48(ד) לחוק)



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

8

תאומי הוצאות למדד (ס' 47)

- הוצאות פחת (תיקון 12) - מיום 1.4.1982 - שערך עלות מופחתת
- ברכישה עד התיקון - שערך עלות מלאה ופחת ממחצית תקופה (דנ"א 339/06, שופרסל (3.10.2006))
- מיסי רכוש - לפי מועדי תשלומם:
עד 31.3.1972, עד 31.12.1985, מיום 1.1.1986
- הוצאות אחרות (לפני יום המכירה) - יחולקו במדד יום ההוצאה או במדד גמר ההשבחה ויוכפלו במדד יום המכירה.
(גמר ההשבחה - 2/3 מתחילת הבניה או ספציפי ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר, וע 1136/02 בנק קונטיננטל)
- הוצאות ריבית ריאלית - יוכפלו במדד מאמצע השנה שבה שולמו ועד ליום המכירה.
- הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה - יתואמו לאחור ליום המכירה.



8/14/2011



היחס בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין בעסקאות במקרקעין

ע"א 9412/03, עמי חזן (2.2.2005)

❖ עסקה פירותית - תחול פקודת מס הכנסה

(ס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין)

❖ עסקה הונית - יחול חוק מיסוי מקרקעין

(הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה)

❖ עסקה הונית שעליה לא חל החוק, כגון: במקרקעין

מחוץ לישראל - תחול פקודת מס הכנסה

לא יוכרו הוצאות בחישוב השבח באם ניתן היה להכיר בהם

לפי הוראות פקודת מס הכנסה -

כגון: הוצאות החזקה שוטפות או דמי מפתח



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

10



המבחנים לזיהוי עסקה מסחרית

שעליה תחול הפקודה

או הונית שעליה יחול החוק

- ❖ מבחן טיב או אופי הנכס
- ❖ מבחן תדירות העסקאות
- ❖ מבחן היקף העסקאות
- ❖ מבחן מקורות המימון והיקפם
- ❖ מבחן ההשבחה
- ❖ מבחן הידע, המיומנות והבקיאות (ע"א 264/64, בן ציון)
- ❖ מבחן תקופת ההחזקה
- ❖ מבחן הנסיבות



8/14/2011



לא ניתן לתבוע הוצאות מוכרות למס הכנסה

❖ הוצאות לשמירה על הקיים

❖ הוצאות פחת

❖ דמי פינוי

❖ הוצאות החזקה

❖ פחת דירה שהושכרה - במסלול פטור ממס או

במסלול 10% בנכס שהושכר למגורים **הוראת ביצוע**
5/2007 מיום 27.2.2007 אינה תואמת את לשון החוק ולא את תכלית
חוק הפטור

אולם, כאשר לא ניתן מעשית לתבוע ממס הכנסה

יוכרו ההוצאות למס שבח

(ע"א 8138/06, סלון מרכזי - מיום 11.2.2008)



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il



ייחוס הוצאות לחלק הנמכר

במיוחד כשחלק פטור ממס שבח וחלק חייב במס

❖ הכלל ייחוס יחסי - ס' 40 לחוק

(ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג)

❖ ייחוס ספציפי:

- דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות

(עמ"ש 3015/02, הלביץ בועז)

(ו"ע 1077/02, שביט)

- מס מכירה

(ו"ע 1038/00, אביב דבורה)

- דמי הסכמה

הוראת ביצוע 8/2004 מיום 6.6.2004



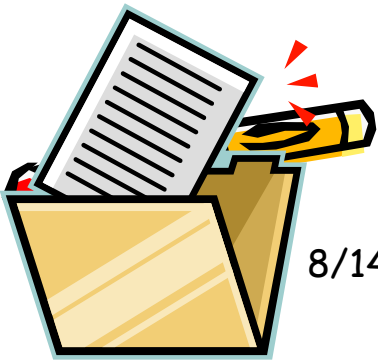
8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

ייחוס הוצאות לנכס הנמכר



- **הכלל:** במכירת חלק מזכות במקרקעין, יוכר רק החלק היחסי מכלל ההוצאות (סעי' 40).
- הייחוס היחסי יחול גם במכירת דירת מגורים מזכה עם זכויות בנייה נוספות (סעי' 49ז(א)(4))
- הגישה הכלכלית - ככל האפשר, הייחוס ייעשה באופן ספציפי, כגון:
 - # מס מכירה - ששולם בשל זכויות הבניה (ו"ע 1077/02 שביט)
 - # דמי הסכמה - ששולמו בשל זכויות הבניה (ו"ע 1048/99 אביב)
 - # היטל השבחה - לייחס לפי השבחה.
- הנפקות: ייחוס הוצאות גדולות יותר לזכות שמכירתה חייבת במס, לעומת הזכות הפטורה ממש (ולהפך)



8/14/2011

נטל ההוכחה בדבר קיומן של הוצאות



• **מספיק מסמך נאות ומפורט לאימות ההוצאה -**

❖ **חשבוניות מס**

❖ **חוזה רכישה**

❖ **חיוב מפורט**

❖ **טופס פחת - וע 1400/01 שופרסל**

❖ **הצהרת הון - חב"ק מיסוי מקרקעין**

❖ **דוחות כספיים - וע 104/99, עמיחי מאור**

❖ **הסכמי שומות סופיות למס הכנסה**

❖ **שווי הרכישה לעניין מס רכישה**

❖ **הערכת שמאות לעלות רכישה/השבחה**

ע"א 9734/05, ק.א. מטסדורף, עמ"ש 128/91, בית התור



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

15



תיקון 55 - הוצאות מוכרות לפי

סעיף 39 לחוק, לרבות:

- הוצאות רכישה בניכוי פחת
- הוצאות השבחה - אחזקה תיקונים והשבחה עצמית
- השבחה משפטית - זכויות בנייה, שינוי ייעוד
- רכישת זכות ייחודית - דמי פינוי ודמי היוון
- בתיקון 55 - דמי פינוי למחזיק זכות שנה ויותר אך אינו קרוב, פס"ד כנפו
- אגרת רישום ירושה - רישום הזכויות במקרקעין
- השבחת המקרקעין הסמוכים
- אגרות ששולמו בגין המקרקעין



8/14/2011



הוצאות מוכרות לפי סעיף 39 לחוק -

המשך <<→

- דמי תיווך ברכישה - 2% ?
- דמי תיווך במכירה - 2% או לשכנע ביותר.
- שכ"ט עו"ד ברכישה או במכירה
- בתיקון 55 - שכ"ט שמאות ומודד
- בתיקון 55 - הוצאות הוכחת הזכות במקרקעין
- מס רכוש וארנונה כללית
- בתיקון 50 - מס מכירה - מיום 7.11.2001.
- דמי הסכמה לרישום שעבוד, בתיקון 55 - כולל דמי היוון למינהל
- דמי רישום ועמלות הסכמה לבעל המשכנתא
- היטל השבחה ודמי היתר
- בתיקון 55 - הוצאות בשל דיווחים, השגה, ערר וערעור (ס' 17 (11) לפק')
- הוצאות שהוצאו על ידי מעביר הזכות שנתקבלה ללא תמורה או בפטור, או בחליפין. אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים



8/14/2011

www.ralc.co.il

הוצאות נוספות שאינן מפורטות בסעיף 39 לחוק

הוצאות מכירה - שכ"ט, מיפוי,

- פרסום והוצאות מכרזים
- דמי יזמות וקישור
- דמי ניהול לאפוטרופוס הכללי עבור ניהול המקרקעין
- מס בולים עבור חוזה הרכישה ועבור המימון.
- אגרת רישום מישכון/שעבוד על המקרקעין
- עמלות בנקאיות, עמלה לגידור סיכוני מט"ח
- עמלת פירעון מוקדם של משכנתא
- שכ"ט בתביעה נגד הממשכן





הוצאות המימון - ריבית ריאלית

התנאים להכרה לפי סעיף 39א לחוק

- רכישה מיום 7.11.2001 - בוטל בתיקון 55 .
- ההלוואה התקבלה לרכישה או להשבחת המקרקעין, בסמוך להם, או - הלוואה המחליפה הלוואה כזו.
- ההלוואה אינה מ-"קרוב" - בן משפחה, בעל שליטה
- ההלוואה רשומה בפנקסי חשבונאות כפולה - אן -
- ההלוואה מובטחת במשכנתא או יש בגינה הערת אזהרה.

בתיקון 55 - מיום הרכישה עד 90 יום לאחר יום המכירה!?



8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

19

הוצאות מימון מוכרות לפי סעיף 39א



• רכישה מיום 6.11.2001 ואילך – לפי תנאי ס' 39א

• רכישה לפני 7.11.2001

ומכירה מיום 17.3.2003 – מוכר ללא מחלוקת

• רכישה לפני 7.11.2001

ומכירה לפני 17.3.2003 - רק לגבי שומות פתוחות

מתיקון 55 (12.4.2005) - מוכר ללא מגבלת מועד הרכישה .

תיקון לאחור (סע' 85) - עד 4 שנים מיום שנעשתה
השומה.

אישור מראש להוצאות המימון שיוכרו במכירה

8/14/2011

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים

20

חוזר אגף מיסוי מקרקעין 16/2003
www.rac.co.il



חוק מיסוי מקרקעין - פחת

• השפעת פחת על חישוב מס השבח:

הכלל - הוצאות הניתנות לניכוי ע"י מס הכנסה (כולל הוצאות פחת) לא יותרו בניכוי לעניין מס שבח. ס' 39.

• לכן, יש להקטין את שווי הרכישה בסכום הפחת האמור, פעולה שתגדיל את השבח. ככל ששיעור פחת נמוך יותר, יופחת ערך נמוך משווי רכישה, ויקטן השבח.

• פס"ד שופרסל - כאשר אין קבלות המעידות על רכישה ושוויה, טופס הפחת הוא בר אסמכתא ובעל מעמד מחייב לעניין מיסוי מקרקעין

• חוזר 16/2003 - הכרה בפחת לעסקים הפועלים מהבית?

8/14/2011

• פחת מותאם – לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.4.73

מני אביה ע"ד ב"מ מיסים וסדקים
www.ralc.co.il





הוצאות מיוחדות

- הצמדה, ריבית וקנסות ששולמו בשל מיסים המוכרים בניכוי
- מע"מ ששולם בגין הוצאות ולא נתקבל כהחזר
- ריבית ששולמה בשל דמי הסכמה למינהל
- הפחתת ההוצאה בגין החזר מהמינהל
- הוצאות שנעשו על ידי בעלים קודמים (נאמן, מפרק, מתנה, הורשה)



הוצאות מיוחדות - המשך

- תשלומי איזון - חליפין ושיחלוף
 - הוצאות בשל זכויות לבנייה נוספת - היטל השבחה, מס מכירה וכדומה
 - הוצאות בנייה מחדש והחלפת תקרה
 - פחת במסלול הפטור או מסלול 10% מס
- הכנסה - הוראת ביצוע 5/2007 מיום 27.2.2007 אינה תואמת את לשון החוק ולא את תכלית חוק הפטור**





הוצאות מוכרות למס שבח תם ולא נשלם....



מאת:

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

הוצאת מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il