



רשומות

הצעות חוק

27 בנובמבר 1974

1150

י"ג בכסלו תשל"ה

עמוד

46

חוק מס שבת מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ה-1974

חוק מס שבה מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ד-1974

1. בסעיף 1 לחוק מס שבה מקרקעין, תשכ"ג-1963¹ (להלן – החוק העיקרי) –

(1) במקום הסיפה להגדרת "איגוד מקרקעין" יבוא "אולם לדעת המנהל הם טפלים למקרקעין של האיגוד או שהם משמשים את המקרקעין של האיגוד";

(2) במקום הגדרת "דירת יחיד" יבוא:

"דירת יחיד" – דירת המגורים שבעל הזכות במקרקעין בה, בן זוגו או ילדיו שלא מלאו להם 21 שנה גרו בה בשנים-עשר החדשים שקדמו למכירתה, ואם לא גרו בה כאמור – אם הוכח שנתקיימו לגבי הדירה התנאים שקבע לענין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת."

דברי הסבר

ב. להחלפת הגדרת "דירת יחיד" – דירת יחיד" מוגדרת בסעיף 1 לחוק העיקרי כך:

"דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה."

החוק העיקרי מעניק הקלות במכירת דירת יחיד, מתוך מגמה להקל על אדם להחליף את מקום מגוריו. אולם מתברר שההגדרה הקיימת החטיאה את המטרה במקרים רבים; הנוסיון מלמד שהתנאי המצריך מגורים במשך "רוב ימות השנה" מחמיר עם אותם אנשים אשר מסיבות שונות לא התגוררו בדירתם סמוך למכירתה; ועצם המלים "רוב ימות השנה" אינן חד-משמעיות.

מתן הגדרה שתענה לכל המקרים הרבים והשונים הוא בלתי אפשרי. משום כך מוצע לקבוע בהגדרה כלל שיענה לרוב המקרים ויתן אפשרות להתחשב גם במקרים אחרים שייקבעו בתקנות כמו מקרה של אדם שהיה בחו"ל מספר שנים וכשהוא חוזר ארצה הוא רוצה להחליף את דירתו, או מקרה של אדם שרכש דירה בעיר אחרת כמגמה לעבור לגור בה, ומסיבות כלשהן המעבר לעיר האחרת אינו מתבצע והוא לא הספיק להשתמש בדירה ומוכרה.

א. לתיקון הגדרת איגוד מקרקעין – "איגוד מקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק העיקרי כך: "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד-מוזמנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטליק, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית."

הסיפה של ההגדרה המדוברת במטלטלין שהם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד גורמת לקשיים כי הפירוש של המלה טפל, בהקשר זה, אינו חד משמעי: איגוד שכל נכסיו הם מקרקעין וטרקטור המופעל במקרקעין של האיגוד או במקרקעין אחרים – האם הוא איגוד מקרקעין אם לאו? האם הטרקטור, במקרה זה, טפל למטרה העיקרית? לפי התיקון המוצע ברור שהאיגוד הוא איגוד מקרקעין משום שהטרקטור טפל לנכסיו (ולא למטרות העיקריות המבוצעות הלכה למעשה). ומה הדין במקרה של איגוד שכל נכסיו הם פרדס אשר יש בו באר מים, משאבה ורשת השקאה? לפי ההגדרה הקיימת לא ברור אם המשאבה ורשת ההשקאה טפלים למטרה העיקרית. לפי התיקון המוצע הם גם טפלים וגם משמשים את מקרקעי האיגוד, ומשום כך ברור שהאיגוד הוא איגוד מקרקעין.

¹ ס"ח תשכ"ג, עמ' 156; תשכ"ה, עמ' 40; תשכ"ז, עמ' 105; תשכ"ח, עמ' 161; תשל"א, עמ' 80; תשל"ה, עמ' 2.

2. בסעיף 6 לחוק העיקרי, בסוף סם העיף קטן (ב) יבוא "ואמוכר זכאי לפחת לענין תיקון סעיף 6 מס הכנסה בשל המקרקעין שהזכות בהם נמכרת, גם לאחר הוספת סכום הפחת".

3. בסעיף 12 לחוק העיקרי, המלים "לפי בקשת עושה הפעולה" – יימחקו. תיקון סעיף 12

4. אחרי סעיף 12 לחוק העיקרי יבוא: תוספת סעיף 12א

12א. במכירת זכות במקרקעין מאת איגוד מקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה מכירת זכות במקרקעין מאת בעלי זכויות באיגוד, יחושב המס כאילו נעשתה פעולה באיגוד מאת בעלי הזכויות, ויראו כיום הרכישה את היום שבו רכש כל אחד מהם את זכותו באיגוד או היום שבו רכש האיגוד את הזכות במקרקעין, הכל לפי המאוחר יותר.

5. בסעיף 21 (ב) לחוק העיקרי, פסקה (2) – בטלה. תיקון סעיף 21

דברי הסבר

המס רק לגבי הדירה אשר המנייה שלה נמכרת, אף אם עושה הפעולה לא ביקש זאת.

סעיף 4 לפי המצב הקיים, כאשר איגוד מקרקעין מוכר זכות במקרקעין (ולא עושה זאת באמצעות פעולה באיגוד) מחשבים את המס לפי היום שבו רכש האיגוד את המקרקעין והשווי שהיה להם באותו יום, בלי להתחשב בתאריך שבו רכשו בעלי המניות באיגוד את זכותם. פירושו של דבר שבעל המניות השולט בחברת רה, שרכש את זכותו לפני זמן קצר, יזכה בתקופת החוקה ארוכה בהרבה מהתקופה הממשית שבה הוא עצמו מחזיק זיק בזכויות, ובדרך כלל, לפי המציאות בארץ, בשווי גמוך מזה שבו רכש אותן.

ההצעה היא למעשה הצעה להרמת מסך החברה, במקרים מסויימים, כדי שניתן יהיה לחשב את המס לפי המצב הכלכלי האמיתי.

סעיף 5 סעיף 21 לחוק העיקרי דן בשווי הרכישה במקרים שונים; סעיף קטן (ב) (2) קובע כך: "לא נקבע שווייה של הזכות במקרקעין לענין מס שבת ושולמו על הרכישה אגרות העברת המקרקעין, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח – השווי שנקבע לענין תשלום האגרה האמורה ובהוספת התוספות".

המגמה שהביאה לחקיקת התורה היתה לחסוך בפעולות שומה מיותרות, ובכל מקרה שבו נעשת שומה לגבי אותה פעולה לצרכים אחרים – להשתמש באותה שומה גם לענין מס שבת, אם רק ניתן הדבר. אולם בענין זה לא הובא בחשבון כי במקרים רבים נרשמות רכישות הזכויות במקרקעין זמן רב לאחר הרכישה; ועל כן, כתוצאה מהעליה המתמדת במחירי המקרקעין, יוצא ששווי המקרקעין בעת הרישום נבחר מהשווי שהיה בעת שנרכשו.

לגבי אגרת העברת מקרקעין יש הניח בהוראה כזאת

סעיף 2 סעיף 6 (ב) לחוק העיקרי ענינו קביעת סכום השבח והוא קובע כך:

"(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על שווי הרכישה לאחר הוספת התוספות עליו ולאחר שינוכו מאותו סכום הניכויים המותרים לפי חוק זה".

מוצע להוסיף לסעיף הוראה שתקבע כי במכירה של מקרקעין שמגיע בעדם פחת לענין מס הכנסה, יוסיף לשווי הרכישה של הזכות גם סכום הפחת המגיע בשלהם. הצעה זו תואמת את העקרון המקובל לענין חישוב ריווח הון, שכן סכומי הפחת מגדילים את הריווח ויש להביא זאת בחשבון.

סעיף 3 סעיף 12 לחוק העיקרי קובע כך:

"12. בפעולה באיגוד מקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה מכירת זכות במקרקעין חייבת במס, יוטל המס, לפי בקשת עושה הפעולה, בדרך הקבועה בסעיף 6".

לפי הגישה הקיים ניתן להטיל את המס על פעולה באיגוד מקרקעין בדרך שמטילים אותו על מכירת זכות במקרקעין, רק אם עושה הפעולה מבקש זאת. היות והסעיף דן רק במקרים שבהם יש זהות בין הפעולה באיגוד לבין מכירת זכות במקרקעין מסויימים, והיות והוא מאפשר, במקרים אלה, לחשב את המס בדרך הרבה יותר פשוטה מאשר הדרך לחישוב המס בפעולה באיגוד, מוצע לקבוע דרך זאת כשיטה כללית ולא להשאירו כברירה בידי עושה הפעולה.

הדוגמה האופיינית לשימוש בסעיף זה היא בית הרשום על שם חברה, בה כל מניה מיצגת זכויות לדירה מסויימת, כאשר מעבירים מניה – ניתן לראות בפעולה מכירת הדירה. במקרה כזה לא יהיה הגיוני שהמס יחושב כאילו נמכרו כל הדירות בבנין, כל דירה לפי הנתונים שלה – מתי קנו אותה, מה היו ההוצאות עליה וכו', ואח"כ יחושב החלק היחסי של המס – כיחס שבין כל הדירות לדירה הנמכרת. הרבה יותר הגיוני ופשוט שיחשבו את

דברי הסבר

ועד לגמר בניה זו שהוצאותיה הן הגדולות ביותר (ההוצאות האחרות מנוכות מהשבח אך אין להן השפעה על שיעור השבח).

בהוראות אלה ישנם מספר פגמים:

1. מהצית תקופת ההחזקה של המגרש מתבטלת בלי להתחשב ביחס שבין ערך ההשקעה במגרש לבין ערך ההשקעה המאוחרת יותר בבנין, ואין גם התחשבות בתקופה שחלפה בין שתי ההשקעות. ייתכן שערכו של מגרש גבוה יחסית ונבנה עליו לאחר זמן רב בנין שערכו נמוך, ובכל זאת מפסידים לענין מתן ההפחתה מהמס, בשל תקופת ההחזקה, את מחצית התקופה שבה היה המגרש בידי המוכר, ולהיפך. כמו כן קרוב לוודאי שאם הבניה נעשתה סמוך למכירה, עיקר השבח מקורו במגרש ואין מקום לקיצור תקופת ההחזקה שלו, אולם עם זאת אין גם צידוק להכללת כל ההוצאות בשווי הרכישה, דבר המפחית את שיעור השבח וכתוצאה מכך גם את המס.

2. לגבי בניה שלא בהמשך אחד יש עיוות נוסף, בגלל העליה המתמדת בהוצאות הבניה. קורה לעתים קרובות שהוצאות לבניית תוספת של חלק קטן מהבנין שנעשתה זמן רב לאחר בניית הבנין, יהיו גדולות יותר מההוצאות שהוצאו לבניית כל הבנין; ובגלל הקשר להוראות סעיף 48 גורם הדבר גם לקיצור תקופת ההחזקה של הנכס ומשום כך למתן הפחתה קטנה יותר מהמס.

ביטולו של סעיף 27 יביא לכך שדין של הוצאות בניה יהיה כדין של כל הוצאות ההשבה האחרות; כלומר ההוצאות שהוצאו במחצית הראשונה לתקופת החזקה הנכס יצורפו לשווי הרכישה של המגרש, ואילו ההוצאות שהוצאו במחצית השנייה לתקופת ההחזקה יוכו מסכום השבח.

לגבי הבניה במחצית הראשונה של תקופת ההחזקה תהיה בכך משום הקלה מסויימת, שכן גם יצורפו ההוצאות למחיר הרכישה וגם יכירו במלוא תקופת ההחזקה, אך יש לראות הקלה זו בהקשר הכולל של התיקונים (ובעיקר הארכת התקופה שבה ניתנת ההפחתה והגדלתה ל-75%).

לעומת זה השקעות הנעשות במחצית השנייה של תקופת ההחזקה יתרו כניכוי (ולא יתווספו לבסיס), אך גם כאן תינתן מלוא תקופת ההחזקה. התוצאה תהיה שמצד אחד לא יינתן ביטוי לשבח שבהשקעה המאוחרת אך מצד אחר תינתן תקופת החזקה מלאה גם על אותו שבח שתקופתו קצרה, ובכך יש פיצוי הדדי.

בהצעה זו יש גם פישוט רב לעומת החוק הקיים, ודבר זה לעצמו הינו יתרון חשוב.

משום שכל איחור ברישום עלול לגרום להעלאת האגרה; אך אין הדבר כן לגבי מס השבח - שכן ככל ששווי הרכישה גבוה יותר - נמוכים יותר השבח והמס המשתלם.

הוראה זו לא זו בלבד שהיא גורמת להפסד מס אלא שהיא גם עלולה להוות שיקול לרחיית הרישום בפנקסי המקרקעין - דבר המנוגד בהחלט לכוונת החוק; משום כך מוצע לבטלה. התוצאה מביטול זה תהיה ששווי הרכישה יהיה לפי שווי האמיתי של הנכס בעת שנרכש, ואם נרכש ללא תמורה, בירושה או במתנה - ייקבע השווי לפי השווי שהיה בעת שרכש אותו המעביר - המוריש או נתן המתנה.

סעיף 6 סעיף 27 לחוק העיקרי, שמוצע לבטלו, דן בשווי הרכישה כשהמוכר בנה על הקרקע, וזו לשונו:

27. (א) שווי הרכישה של זכות בעלות במקרקעין ובבנין שנבנה עליהם לאחר הרכישה על ידי המוכר, הוא שוויים של המקרקעין לפי פרק זה בתוספת הוצאות הבניה. היתה הבניה שלא בהמשך אחד יצורפו רק הוצאות אות הבניה של החלק של הבנין שנבנה בהמשך אחד ושהוצאות בנייתו היו גדולות יותר מן ההוצאות על בניית חלק אחר.

(ב) לענין סעיף זה יראו בניה שנעשתה שלא בהמשך אך אחד או שההפסקה בין גמר בניית חלק אחד למשגהו לא עלתה על ששה חדשים, כבניה שנעשתה בהמשך אחד.

(ג) בסעיף זה ובסעיף 48 (ב), "גמר בניה" - כמשמעותו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, או כמשמעותו בפקודת מס רכוש עירוני, 1940, לפי הענין.

גבהו של מס השבח (אשר שיעוריו הם 20%, 30% ו-40%), מושפע משני גורמים: שיעור השבח (ביחס לשווי הרכישה) ותקופת ההחזקה. כאשר נעשית השקעה בבנין על קרקע שנרכשה קודם לכן, קיימת הבעיה הן של חישוב שיעור השבח על כל אחד ממרכיבי הבנין (קרקע ומבנה) והן של תקופת החזקה.

סעיף 27 לחוק העיקרי יחד עם סעיף 48 (ב) - שגם אותו מוצע להלן לבטל - מכונים לענות לבעיות אלה. זוהי הסיבה שהחוק העיקרי קבע שהוצאות בניית הבנין יצורפו לשווי הרכישה של המגרש (דבר המשפיע על שיעור השבח) ושתקופת ההחזקה של הנכס בשלמותו תהיה מחצית התקופה שבה היה המגרש (כמגרש ריק) בבעלות המוכר, בתוספת התקופה המלאה שבה היה הבנין בבעלותו. למקרה שהבנין נבנה שלא בהמשך אחד נקבע בחוק כי יצורפו לשווי הרכישה של המגרש את הוצאות הבניה של אותה בניה שהוצאותיה היו הגדולות ביותר; ותקופת ההחזקה של המגרש תהיה מיום רכישתו

7. בסעיף 29 לחוק העיקרי, אחרי "66" יבוא "67". תיקון סעיף 29
8. בסעיף 31 לחוק העיקרי, הקטע המתחיל במלים "השווי שהיה נקבע" ומסתיים במלים "ערב פירוקו איגוד מקרקעין" – יימחק. תיקון סעיף 31
9. בסעיף 37 לחוק העיקרי –
- (1) בפסקה (1), ברישה, במקום "או זכות באיגוד שנרכשו" יבוא "שנרכשה";
 - (2) בפסקה (1) (א), במקום "או הפעולה לגבי מי שממנו רכש המוכר או עושה הפעולה את הזכות" יבוא "לגבי מי שממנו רכש המוכר את הזכות";
 - (3) בפסקה (1) (ב), הקטע שבין שני המקפים – יימחק;
 - (4) בפסקה (1) (ה), במקום "ניתן זיכוי של מס השבח ששולם בעת רכישתו, לפי סעיף 104" יבוא "נכללה הזכות במקרקעין בעזבונו של מי שממנו רכש את הזכות";
 - (5) בפסקה (2), ברישה, במקום "או זכות באיגוד שנרכשו" יבוא "שנרכשה";
 - (6) בפסקה (2) (ב), במקום "או בפעולה באיגוד שלא שולם בהן" יבוא "שולם בה";
 - (7) בפסקה (2) (ב) (3), בסופה יבוא "אולם אם נכללה הזכות הנמכרת בעזבונו של מי שממנו רכש המוכר את הזכות – היום שבו נפטר מי שממנו רכש את הזכות";
 - (8) בפסקה (3), במקום "אם הוכיח המוכר, להנחת דעתו של המנהל", יבוא "אם הוכח".

דברי הסבר

שוויה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על ידי המוכר או שוויה ביום רכישה על ידי האיגוד. לפי התאריך המאוחר יותר.

סעיף 71 שאליו מפנה הסעיף 31, דן בפירוק של איגוד. עתה מוצע (בסעיף 21 להלן) לצמצם את סעיף 71 רק לפירוק של איגוד מקרקעין, ומשום כך יש צורך להתאים את סעיף 31 ולהשאיר בו רק את החלק המת- יחס לשווי רכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כת- צאה מפירוקו של איגוד מקרקעין.

בעקבות השינוי בסעיף 31 מוצע גם לתקן את סעיף 37 (1) (ב) לחוק העיקרי, שענינו שווי הרכישה במקרים שחל עליהם סעיף 31, וזה לשונו של סעיף 37 (1) (ב):

"(ב) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה מאיגוד בעת פירוקו וששווי רכישה נקבע לפי סעיף 31 – יום רכי- שתה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה; ואם היה האיגוד ערב פירוקו איגוד מקרקעין – היום שבו נרכשה הזכות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על ידי המוכר, או היום בו נרכשה הזכות במקרקעין על ידי האיגוד לפי התאריך המאוחר יותר.

לפי המוצע הקטע שבין שני המקפים יימחק.

סעיפים לפסקאות (1) (2) (5) ו-(6) – סעיף 37 9'37 לחוק העיקרי דן למעשה ביום הרכישה של זכות במקרקעין, להבדיל מסעיף 38 הודן ביום הרכישה בפעולה באיגוד. בטעות נכללה במספר פסקאות

סעיף 7 סעיף 29 לחוק העיקרי דן בשווי הרכישה כאשר היא נעשתה ללא תמורה, וזו לשונו: "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."

סעיף 67 לחוק העיקרי קובע, שחלוקת המקרקעין בין בעליה המשותפים – פטורה ממס. אין בחוק הנראה מה יהיה שווי הרכישה של החלק שנתקבל כתוצאה מה- חלוקה ומה יהיה יום הרכישה שלו. לפי העקרונות של החוק העיקרי, כאשר עסקת הרכישה היתה פטורה ממס שבה, הרי בעת מכירתה חוזרים, לענין קביעת יום הר- כישה ושווי הרכישה אחורנית – ליום הרכישה ושווי הרכישה של מי שנתן למוכר את הקרקע.

מוצע להחיל את ההוראה שלפי העקרון גם על מקרה של קרקע שנתקבלה כתוצאה מחלוקת קרקע, שהיתה בבעלות משותפת, בין הבעלים השונים.

סעיף 8 סעיף 31 לחוק העיקרי דן בשווי הרכישה של מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק, וזו לשונו: "31. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שמכירתה לב- עליה היתה פטורה ממס לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה, ואם היה האיגוד ערב פירוקו איגוד מקרקעין –

10. האמור בסעיף 38 לחוק העיקרי יסומן (א), ובו המלים "שאיגוד חייב בו הנעשה לצורך תשלום מס" – יימחק, במקום "המוכר" יבוא בכל מקום "החייב במס", ואחריו יבוא:

"(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם על פעולה באיגוד שחל עליה סעיף 12."

דברי הסבר

והחייב אינו מעונין שתאריך זה הוא שימשם בסיס לחישוב היום והשווי. מוצע לנסח את ההוראה כך שאם העובדות ברורות ניתן יהיה לחשב את המס לפי תאריך הרכישה הממשי גם אם הנישום אינו מבקש זאת.

סעיף 38 לחוק העיקרי ענינו יום הרכישה בפעולה באיגוד, וזו לשונו:

38. בחישוב המס, שאיגוד חייב בו, הנעשה לצורך תשלום מס בשל פעולה באיגוד יראו כיום הרכישה, את יום רכישת הזכות באיגוד שבו נעשתה הפעולה על ידי החייב במס או יום רכישת הזכות במקרקעין על ידי האיגוד, הכל לפי המאוחר יותר; אולם אם נתקבלה הזכות על ידי המוכר בנסיבות הפטורות ממס לפי הסעיפים 62, 69 ו-70 – היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו רכש המוכר את הזכות.

הסעיף דן ביום הרכישה לענין חישוב המס בשל פעולה באיגוד. את המלים "שהאיגוד חייב בו הנעשה לצורך תשלום מס" ניתן למחוק בלי שהדבר יפגע כאמור בסעיף והסעיף יהיה יותר בהיר.

בסיפה מוצע לכתוב, פעמיים במקום "המוכר" – "החייב במס" בהתאם ללשון הנקוטה בריש. לסעיף קטן (ב):

סעיף 38 קובע שיום הרכישה בפעולה באיגוד הוא יום רכישת הזכות באיגוד על ידי החייב במס או יום רכישת הזכות במקרקעין על ידי האיגוד הכל לפי המאוחר יותר, אולם אם נתקבלה הזכות על ידי האיגוד בעסקה הפטורה ממס – היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו רכש המוכר את הזכות. סעיף 12 קובע כי בפעולה באיגוד מקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה מכירת זכות במקרקעין וטל המס לפי בקשת עושה הפעולה בדרך הקבועה בסעיף 6 – הדן בהטלת המס על מכירת זכות במקרקעין, אין בסעיף 6 האמור הוראות בדבר יום רכישה או שווי רכישה.

בית המשפט העליון, בפסק דינו בע"א 381/73 (מנהל מס שבת נגד מרגוליס), קבע כי לגבי פעולה באיגוד שחל עליה סעיף 12 האמור יש לקבוע גם את יום הרכישה ושווי הרכישה כאילו מדובר במכירת זכות במקרקעין.

בית המשפט נתן דוגמה לגבי התוצאות המשפטיות של הפירושים השונים לסעיפים 12 ו-38 כשהם נקראים ביחד; וזו לשונו:

"נקח לדוגמא שני מקרים פשוטים. במקרה הראשון רכש פלוני את כל המניות באיגוד ב-1960; האיגוד רכש

התיחסות לפעולה באיגוד, בלי שיש לכך תוצאה מעשית כלשהי, שכן ההוראות אינן מתאימות לפעולה באיגוד. משום כך מוצע לתקן את ההוראות ולמחוק מהן את ההתייחסות לפעולה באיגוד.

לפסקה (3) – ראה דברי הסבר לסעיף 8.

לפסקאות (4) ו-(7) –

ההוראה הקיימת בפסקה (1) (ה) קובעת כך:

"(ה) אם המוכר רכש את הזכות במקרקעין ולאחר מכן ניתן זיכוי של מס השבח ששולם בעת רכישתו, לפי סעיף 104 – היום שבו נפטר מי שממנו נרכשה הזכות האמורה."

ההוראה האמורה מבוססת על כך שלגבי נכסים הכ"לולים בעזבונו אין מקום להייבם גם במס שבח לגבי שבח שהשביחו בתקופה שלפני הפטירה; שכן מס עזבונו מש"תלם לפי שווי הנכסים ביום הפטירה והוא מביא בחשבון את ההשכחה שהיתה לפני כן. במקרים כאלה מתחילים את החשבון לעניין מס שבח החל מיום הפטירה.

אותו עקרון צריך לחול גם במקרה שהצורך בתשלום מס השבח לגבי התקופה שלפני הפטירה מתעורר לאחר הפטירה, משום שמקבל המתנה מוכר את המקרקעין לאחר הפטירה; שלטונות המס נוהגים לפי פירוש זה וגם הפסיקה אישרה גישה זו, אך מכיוון שאין הדבר עולה במסורש מהנוסח, מוצע לקבוע זאת בצורה חד-משמעית. הכלל יהיה אפוא שבכל מקרה ישתלם מס עזבונו לגבי השבח שנוצר לפני הפטירה, ואילו לענין תשלום מס שבח יראו את יום פטירת נתן המתנה כיום הרכישה של מקבלה ושווי הרכישה ייקבע לפי זה.

מוצע להוסיף הוראה דומה לגבי רכישות שנעשו לפני תחילתו של החוק העיקרי, ולשלבם בפסקה (2) (ב) (3), הקובעת כיום כך:

"(3) במכירה ששווי רכישת הזכות שנמכרה בה נקבע לפי סעיף 35 – היום שבו נרכשה הזכות על ידי מי שממנו קיבל אותה המוכר."

בסעיף 35 להלן ייקבע כי זה הדין וכך היה.

לפסקה (8) –

זו לשונה של פסקה (3) של סעיף 37:

"(3) אולם, על אף האמור בסעיף זה, אם הוכיח המוכר, להנחת דעתו של המנהל, כי הוא היה בעל הזכות שביושר בזכות במקרקעין בהאריך מוקדם יותר, יראה המנהל אותו תאריך כיום הרכישה."

מוצע לאפשר למנהל להביא בחשבון את תאריך רכישת הזכות שביושר גם אם היחמה לכך לא באה מה"חייב במס; לפעמים ישנן הוכחות בענין זה בידי המנהל

11. אחרי סעיף 38 לחוק העיקרי יבוא:

"יום רכישה ושווי 38א. לענין חישוב השבח והמס במכירת זכות במקרקעין או בפעולה הרכישה של מלאי שהפכו לנכס קבוע לפי סעיף 85 לפקודת מס הכנסה כמכירה, יהיו יום הרכישה ושווי הרכישה שלהן, היום והשווי שנקבעו לענין הסעיף האמור."

הוספת סעיף 38א

12. סעיף 41 לחוק העיקרי - בטל.

ביטול סעיף 41

13. האמור בסעיף 47 לחוק העיקרי יסומן "(א)" ואחריו יבוא:

תיקון סעיף 47

"(ב) עלתה התקופה שחלפה מיום הרכישה ועד יום המכירה על שלוש שנים, יפחת סכום המס כאמור בסעיף קטן (א) ב-1/4% לכל חודש נוסף במשך שלוש עשרה שנה שלאחר שלוש השנים ולאחר מכן באחוז אחד לכל שנה במשך 36 שנים."

דברי הסבר

סעיף 11 המקרים שבהם מדובר בהוראה שמוצע להוסיפה הם מקרים של מכירה רעיונית; כלומר, הבעלות נשאר בידי אותו אדם למרות העובדה שלענין החוק רואים אקט מסויים כמכירה. אם לא נאמר בפירוש מהו יום הרכישה במקרים אלה, יהיה יום רכישת המקרקעין היום שבו אכן רכש אותם הבעל, יום שתא-ריכוז קודם למה שנחשב כמכירה. והתוצאה תהיה שיחשבו או גם שווי רכישה-נמוך יותר מהשווי שיש לנכס שנקבע כיום מכירה - תזוה אומר שבת יותר גדול. תוצאה זו איננה גבונה שכן לענין מס הכנסה מתחייבת המכירה הרעיונית במס הכנסה ואין כוונה לגבות על הרווח שנוצר לפני המכירה הרעיונית גם מס הכנסה וגם מס שבת. משום כך צריך לקבוע שלענין מס שבת יחשבו את שווי הרכישה ואת יום הרכישה לפי היום שנקבע בו בוצעה בו המכירה הרעיונית.

סעיפים 50 לחוק העיקרי קובע שמכירת זכות 12 ו-16 במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי פקודת מס הכנסה תהיה פטורה ממס שבת, פרט למקרה שבו השבח עולה על הסכום המת-קבל על ידי הכפלת 4% משווי הרכישה במספר החדשים שעברו מיום הרכישה עד יום המכירה. במקרה אחרון זה חייבים על המכירה או הפעולה - גם במס הכנסה וגם במס שבת.

מתברר שלאור שיעורי מס ההכנסה הגבוהים, בתור ספת המיליות המוטלים על הכנסה, ישנם מקרים שבהם החיוב בשני מסים אלה מביא לשיעור מס העולה על השבח כולו. משום כך מוצע לבטל את החיוב במס השבח במקרים כגון זה. סעיף 41 לחוק העיקרי מעניק זכות לניכוי מיוחד במקרים שחייבים בהם על פי סעיף 50(ג) במס שבת ובמס הכנסה כאחד, ועם ביטול סעיף 50(ג) יש לבטל גם את סעיף 41.

סעיפים 47 ו-48 לחוק העיקרי דנים בשי-עורי המס ובהפחתת המס, וזו לשונם: "47. ואלה שיעורי המס: (1) על החלק מהשבח שאינו עולה על 200% משווי הרכישה - 20% מאותו חלק מהשבח;

את כל המקרקעין ב-1970 ופלטני מכר את כל מניותיו ב-1972. במקרה השני נחליף את סדר שני השלבים הראשונים: האיגוד רכש את המקרקעין ב-1960, פלטני רכש את כל המניות באיגוד ב-1970 והוא מוכר את כולן ב-1972. לפי סעיף 38 יראו בשני המקרים כאחד את יום הרכישה שב-1970 כיום הרכישה. ואילו סעיף 12 נותן בידי הנישום עושה הפעולה ברירה: רוצה - יקבל סידור זה, רוצה - יבקש שיראו כיום הרכישה את היום שבשנת 1960. במקרה הראשון יוצר אולי מצב מוזר כי אותה זכות במקרקעין המיוצגת כביכול על-ידי המניות שנמ-כרו, כלל לא היתה בידי האיגוד לפני 1970. אך לא זהו המקרה שלפנינו ואין צורך לדון בו. ואילו במקרה השני - והוא אמנם המקרה שלפנינו - ברור שהטלת המס לפי סעיף 6 (ולא לפי סעיף 14) פירושה שעלינו לראות כיום הרכישה את היום שבו רכש האיגוד את המקרקעין. בין שהתוצאה מניחה את הדעת ובין שלא, איננו רואה דרך לפרש את כוונת הסעיף 12 באופן אחר."

התוצאה מפסק הדין אכן איננה מניחה את הדעת שכן במקרה הראשון ישולם מס שבת על שבת שלא היה ואילו במקרה השני יגנה אדם מתקופת החזקה שלא היתה לו ומשווי רכישה נמוך בהרבה מזה שהיה לו - בלי כל הצדקה כלכלית.

יש מקום להניח שהכוונה שבסעיף 12 היתה שבמקרים שבהם ניתן לעשות חישוב פשוט לא ייוקפו לחישוב המ-סובך של סעיף 14. כך אם יש חברת בית שבה כל מניה מיוצגת דירה מסויימת הרי כשמוכרים מניה אחת אין צורך לחשב את המס כאילו מכרו את כל הדירות כולן ואח-כ ליחס למניה הנמכרת חלק יחסי מהמס. כיחס הדירה לכלל הדירות. במקרה כזה הרבה יותר פשוט לחשב את המס לפי השבח שהיה לגבי הדירה שהמניה שלה נמכרת: אך אין במקרה זה כל הצדקה לשנות את תאריכי הרכישה ושווי הרכישה.

משום כך מוצע להבהיר כי החלת סעיף 12 איננה משנה את יום הרכישה וכי הוא ייקבע בהתאם ליום הרכישה הממשי של הזכות באיגוד לפי הכללים שבסעיף 38 בדבר יום הרכישה לענין פעולה באיגוד.

14. במקום סעיף 48 לחוק העיקרי יבוא:

48. (א) לא עלתה התקופה שחלפה מיום הרכישה ועד יום המכירה על שלוש שנים, יוגדל המס בשיעור של 30% מהשבח; ואולם אם עלתה התקופה על 11 חדשים תפחת ההגדלה ב- 4% לכל חודש נוסף במשך 25 חדשים.

"הגדלת המס במכירות קצרות מועד"

(ב) הוראת סעיף קטן (א) לא תחול על מכירת דירת יחיד, על הפקעה ועל מכירה של זכות שהגיעה למוכר בדרך הורשה."

15. במקום סעיף 49 לחוק העיקרי יבוא:

49. (א) במכירת כל הזכויות במקרקעין שיש ליחיד בדירת היחיד שלו יחולו הוראות אלה:

"פטור והגנה ממס במכירת דירת יחיד"

דברי הסבר

1/4% וינתן במשך שלוש עשרה שנה שלאחר שלוש השנים הראשונות של ההחזקה; לאחר מכן תינתן הפחתה של 1% לכל שנה במשך 36 שנים. פירושם של השינויים האמורים הוא כי תהיה הפחתה מכסימלית של 75% מהמס שיהיה זכאי לה מי שהחזיק במקרקעין תקופה של 52 שנה לפחות.

סעיף 14 מטרתו של סעיף 48 החדש היא להפחית את הכדאיות בעסקאות מקרקעין למטרות ספקולטיביות כאשר מכירת המקרקעין אינה מתחייבת במס הכנסה כעסקה בעלת אופי מסחרי. במסגרת זאת אין מקום לחייב במס שבת לא הפקעות, לא מכירות של מקרקעין שנתקבלו בירושה ולא מכירת דירת יחיד.

כתוצאה מהטלת מס מוגדל יהיו שיעורי מס השבח עם ההגדלה, כדלקמן:

- על 200% ראשונים של השבח - 50%;
- על 200% נוספים - 60%;
- על יתרת השבח - 70%.

היות ומטרת הטלת מס מוגדל היא לחייב בשיעורי מס גבוהים את הספקולנטים המחזיקים במקרקעין זמן קצר, מוצע להפחית את הנטל ככל שתקופת ההחזקה ארוכה יותר. לפי המוצע יחולו השיעורים הגבוהים במלואם במשך 11 חדשים ואילו החל מהחודש ה-12 תינתן הפחתה ממס מוגדל בשיעור של 4% לחודש. כך שבהחודש ה-36 לתחזקה יגיעו לשיעורי המס ההתחלתיים הקיימים היום; ואז יינתן הניכוי הרגיל שתחילתו נדחתה, כאמור, מהשנה השלישית לשנה הרביעית.

סעיף 15 סעיף 49 לחוק העיקרי ענינו שיעור מיוחד לדירת יחיד ולהפקעה, והוא קובע כך:

49. (א) במכירת כל הזכויות במקרקעין שיש ליחיד בדירתו על ידי אותו יחיד וכן בהפקעה, יינתן למוכר ניכוי מן המס שהוא חייב בו - בסכומים אלה:

סכום המס	הניכוי ב-%
על 1000 לירות	100%

(2) על החלק מהשבח העולה על 200% אך אינו עולה על 400% משווי הרכישה - 30% מאותו חלק מהשבח;

(3) על חלק מהשבח העולה על 400% משווי הרכישה - 40% מאותו חלק מהשבח.

48. (א) על מכירה שהתקופה הקובעת לגביה עלתה על שתי שנים, יפחת סכום המס כאמור בסעיף 47 ב- 1/3 לכל חודש נוסף במשך שלוש עשרה שנה שלאחר שתי השנים, ולאחר מכן באותו אחד לכל שנה נוספת.

(ב) בסעיף זה -

"התקופה הקובעת" - התקופה שחלפה מיום הרכישה ועד יום המכירה; ואולם אם בעל המקרקעין בנו עליהם, תהיה התקופה הקובעת, התקופה שחלפה מיום גמר הבניה, שהוצאותיה מתחוספות למחיר הרכישה על פי סעיף 27, עד יום המכירה, בתוספת מחצית מספר הימים שחלפו מיום רכישת המקרקעין ועד יום גמר הבניה.

לפי המוצע ענין סעיף 48 יידון בסעיף 47 ויהולו בו מספר שינויים מהותיים.

על פי החוק הקיים, כאשר המקרקעין הנמכרים היו בידי המוכר במשך 15 שנה - ניתנת לו הפחתה של 78% מן המס (שנתיים ללא הפחתה ובשל 13 השנים שלאחר מכן 6% לכל שנה). בשל 22 שנות החזקה נוספות ניתנת הפחתה של 1% לכל שנה, כך שאם תקופת החזקה היא של 37 שנים או יותר, מגיעים להפחתה של 100%.

שיטה זו נקבעה בזמנו מתוך כוונה ששיעורי ההפחתה האמורים יתחשבו בבעיית ירידת ערך הכסף. אולם מתברר שעליית מחירי הקרקעות בארץ היא פי כמה וכמה מעליית המחירים הכללית במשק, וכתוצאה מכך רווחים עצומים של עשרות מיליוני לירות שועשו בעסקי מקרקעין, ובמיוחד באלה שהותקו תקופות ארוכות, פטורים ממס - דבר שאין לו כל הצדקה.

מוצע כי ההפחתות מהמס יתחילו מהשנה הרביעית במקום מהשלישית; שיעור ההפחתה של 1/3 יקטן ויהיה

(1) לא עלה שווי המכירה על 300,000 לירות או אם גרה בדירה משפחה שיש בה לפחות ארבעה ילדים שלא מלאו להם 21 שנה, הסכום האמור בתוספת 20,000 לירות בשל כל ילד החל בילד הרביעי שלא מלאו לו 21 שנה, ואם הוא מפגר – אף אם מלאו לו 21 שנה (להלן בסעיף זה – הסכום הפטור) – תהיה המכירה פטורה ממס;

(2) עלה שווי המכירה על הסכום הפטור יינתן למוכר זיכוי מהמס בשיעור שהוא כחם הסכום הפטור לשווי המכירה, וזיכוי נוסף של 50% מהמס כאמור בשל אותו חלק מהמס המגיע לגבי חלק השווי שאיננו עולה על 600,000 לירות.

(ב) בסעיף זה, "המס" – למעט תוספת המס שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להגדיל את סכום הפטור.

49א. (א) במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה יינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:

סכום המס	הזיכוי
על 1000 לירות	100%
על 1000 לירות נוספות	75%
על 1000 לירות נוספות	66.2/3%
על כל סכום נוסף	.50%

(ב) בסעיף זה, "המס" – למעט תוספת המס שיחיד חייב בה לפי סעיף 9.

49ב. בנכס שהזכות בו משותפת לאחדים יינתן הזיכוי לפי סעיפים 49 או 49א לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

44 זיכוי מיוחד בהפקעה

זיכוי כשהזכות משותפת

דברי הסבר

(א) על אף האמור בסעיף קטן (א) יחיד שהמס שהוא חייב בו על מכירת דירת היחיד שלו לפני מתן הזיכוי על פי סעיף קטן (א) – עולה על 1,500 ל"י אך אינו עולה על 2,000 ל"י יהיה חייב במס לפי סעיף קטן (א) רק בשיעור מחצית הסכום שבו עולה המס על 1,500 ל"י.

(ד) בסעיף זה, "המס" – למעט תוספת המס שיחיד חייב בה לפי סעיף 9.

מוצע לחלק את הסעיף לשני סעיפים: סעיף 49 ידון במכירת דירת יחיד תוך שינויים בהוראותיו. סעיף 49א יכלול את ההוראות הקיימות בענין הפקעה, וסעיף 49ב חוזר על ההוראות הקיימות בענין מתן הזיכוי כשהזכות משותפת לאחדים.

לסעיף 49 המוצע – לפי החוק הקיים ניתן הפטור לדירה ששטחה אינו עולה על 70 מ"ר. הכוונה היתה לתת פטור לדירות צנועות. מתברר כי המבחן של שטח הדירה אינו תמיד נכון: ישנן דירות בשטח של 70 מ"ר שהן דירות מפוארות המשמשות למגוריו של אדם אחד, עולה על 70 מ"ר.

על 1000 לירות נוספות 75%
על 1000 לירות נוספות 66.2/3%
על כל סכום נוסף 50%

אולם, בדירת יחיד או במקרקעין שהופקעו שהזכות בה משותפת לאחדים יינתן הזיכוי לפי סעיף זה לכל אחד מן השותפים רק בשיעור חלקו היחסי בזכות.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) תהא מכירת דירת יחיד פטורה ממס אם נתקיים אחת מאלה:

(1) המס על המכירה אינו עולה – לפני מתן הזיכוי על פי סעיף קטן (א) – על 1,500 ל"י;

(2) דירת היחיד הנמכרת היא בבית הרשום ביום תחילתו של חוק זה כבית משותף לפי חוק הבתים המשותפים, תשכ"א-1961 (נוסח משולב), או שהיא בבית שיש בו לפחות ארבע יחידות דיור והרשום כבית משותף כאמור או הניתן להירשם כאמור, ושטח רצפותיה הכולל – להוציא מרפסות פתוחות וגווצטראות – אינו עולה על 70 מ"ר.

לישראל, ואילו חלק מהם הועברו ללא תמורה ליקרן קיסריה, חברה מוגבלת בערבות. מטרתה של קרן קיסריה היא קידום ההשכלה הגבוהה בישראל, וכל הכנסות החברה מוקדשות אך ורק למטרה זו.

תוך ששה חודשים מיום שהוסרה המניעה, לפי התיקון המוצע צריכים התנאים שבסעיף להיות מצטברים, כפי שהדבר נאמר במפורש בסעיף 71.

16. בסעיף 50 לחוק העיקרי - סעיף קטן (ג) - בטל.	תיקון סעיף 50
17. שם הפרק הששי יהיה "פטורים ודחיית מועד תשלום המס".	תיקון שם הפרק הששי
18. בסעיף 51 לחוק העיקרי, במקום הרישה יבוא "המועד לתשלום המס בהסכם למכור זכות במקרקעין יהיה במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר".	תיקון סעיף 51

(ב) שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה, עקב רישומה לפי סעיף קטן (א), יהיה השווי שהיה נקבע אילו היה בעל הזכות במקרקעין חייב במס על פעולה באיגוד בקשר עם הזכות באיגוד שתמורה נתקבלו המקרקעין, אלמלא נעשה הרישום על פי סעיף קטן (א), ובלבד שאם בעל הזכות באיגוד היה בעל הזכות במקרקעין לפני מכירתה לאיגוד, יהיה תאריך רכישת התאריך שבו רכש את הזכות במקרקעין.

37. האמור בסעיף 37 (1) (ה) ו-(2) (ב) (3) כנוסחו לפי חוק זה, הוא הדין וכן היה.

38. (א) סעיף 33 יחול גם לגבי מכירה או פעולה באיגוד שנעשו לפני פרסומו של חוק זה, אלא שהריבית תשולם בעד התקופה המתחילה שלושים יום לאחר פרסומו של חוק זה.

(ב) כדי למנוע ספק נאמר, כי סעיף 31 חל גם על שומות שנעשו לפני פרסומו של חוק זה אם טרם חלפו המועדים לשימוש בסמכותו של המנהל.

39. מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שמבחינה כלכלית אין עמהם העברת שליטה, וכן מכירה לקרוב, אשר נעשו בין ט' בניסן תשל"ד (1 באפריל 1974) לבין יום פרסומו של חוק זה, לא ייחשבו כמכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה, ובעת המכירה או עשיית הפעולה באיגוד באותן זכויות מאת מי שרכש אותן בתקופה ובדרך האמורים, יחושב המס כאילו חייב בו מי שממנו נרכשו הזכויות.

40. תחילתו של סעיף 24 מיום תחילתו של החוק העיקרי.

דברי הסבר

לסעיף קטן (ב) - סעיף 31 מנוסח כך שההוראות החדשות יחולו גם על שומות שנעשו לפני התיקון; זוהי הכוונה: שהרי אין הצדקה לדחות תחילתו של תיקון כזה, כי אין הבדל, לענין זה, אם הנישום יודע על ההוראה מראש אם לא כאשר מדובר בטעות של מי שעושה את השומה. אין בהוראה המוצעת פגיעה בזכויות מטריאליות, אין בה משום הטלת נטל רטרואקטיבי ואין בה פגיעה בזכות מוקנית כלשהי. אין מטרתה של ההוראה המוצעת אלא למנוע כל ספק בדבר כוונת המחוקק.

סעיף 39 בחוק המוצע יש הכבדה בכך שהוא מפחית את שיעור ההנחה מהמס בשל אורך תקופת ההחזקה ומגביל את ההנחה לשיעור של 75%; ויש חשש שיעשו פעולות שמטרתן היחידה היא מניעת התוצאה של הכבדת נטל המס. דבר הנוגד את מטרת החוק המוצע. משום כך מוצע לקבוע שעסקאות שמבחינת תכונן הכללי כלי הן עסקאות שעושה אדם עם עצמו (באמצעות איגוד שבשליטתו או באמצעות קרוב משפחה). לא ייחשבו כפעולה המחייבת במס שבה, ובשעת המכירה מאת מי שאליו נעשתה העברה בדרך זו, ייחשב המס כאילו המכירה היא מאת מי שממנו הועברו.

סעיף 40 ראה דברי הסבר לסעיף 24.

(ב) שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה - עקב רישומה לפי סעיף קטן (א), יהיה השווי שהיה נקבע אילו היה בעל הזכות במקרקעין חייב במס על פעולה באיגוד בקשר עם הזכות באיגוד שתמורה נתקבלה המקרקעין - אלמלא נעשה הרישום על פי סעיף קטן (א), ובלבד שאם בעל הזכות באיגוד היה בעל הזכות במקרקעין לפני מכירתה לאיגוד, יהיה תאריך רכישתה התאריך שבו רכש את הזכות במקרקעין.

בזמנו לא הספיקו במשרדי רישום המקרקעין לבצע את רישום העברת הזכויות של כל אלה שלא הגישו את הבקשה לפירוק האיגוד בתוך השנה שמתחילת החוק העיקרי. משום כך מוצע לתת אפשרות מחודשת לפירוק חברות הבית ללא תשלום מס השבח ותוספת המס.

סעיף 37 ראה דברי הסבר לסעיף (4) ו-(7).

סעיף 38 לסעיף קטן (א) - יהיו מקרים שבהם תהיה בהוראת סעיף 33 החמרה, ומוצע לקבוע במפורש שתחילתה תהיה לגבי תקופת הפיגור החל מ-30 יום לאחר תחילת החוק; על ידי כך ניתנת הזדמנות לכל מי שהוראה החדשה תמורה יותר לגביו, להודרו ולפרוע את חובותיו.