



## החטיבה המקצועית

**החלטת מיסוי: 3637/15**

**תחום החלטת מיסוי: מיסוי מקרקעין**

**הנושא: מכירת חלק ממתחם פינוי בינוי מיזם לזים - החלטת מיסוי בהסכם**

### העובדות:

1. יזם מבצע מיזם פינוי בינוי במקרקעין, המורכב ממספר מגרשים (להלן: "המתחם").
2. המתחם נרכש על ידי היזם ממנהל מקרקעי ישראל, באמצעות מכרז, במסגרתו נדרש פינוי המחזיקים במתחם כולו לצורך בניית הפרויקט.
3. היזם התקשר עם חלק מהמחזיקים מכל חלקי המתחם לפינוי-בינוי או לבינוי-פינוי (להלן: "הסכם הפינוי").
4. היות שמדובר במתחם אחד של פינוי בינוי, נחתמו הסכמי הפינוי עם המפונים באופן שהיזם התחייב כלפי המפונים מכלל המתחם להעניק להם פיצוי במגרשים שונים, מבלי לייחס חשיבות לשאלה מהיכן הללו מפנים את המקרקעין במתחם.
5. בהסכמי הפינוי נקבעו מספר תנאים מצטברים אשר כונו "תנאים מתלים" לקיומו של הסכם הפינוי. יחד עם זאת נקבע, בהתייחס לתנאים אלו, כי רק לזים, בהתאם לשקול דעתו הבלעדי, הסמכות להאריך את המועד להתקיימות התנאים ואף למחול על קיומם. בנוסף, נקבע בהסכמי הפינוי, כי גם אם התקיים איזה תנאי מן התנאים, והיזם לא מחל על קיומו, יהיה רשאי היזם להודיע לדיר כי הסכם זה לא נכנס לתוקפו.
6. בשל רצונו של היזם לקדם ולזרז את בניית המתחם כולו, נערך מו"מ בין היזם לבין חברת X (להלן: "הרוכשת") להעברת זכויות היזם בחלק מהמגרשים במתחם.
7. היזם מצהיר כי למעט ביחס לקבוצה קטנה של דיירים, הרי שעד ליום העסקה עם הרוכשת טרם התקיימו "התנאים המתלים" שבהסכם הפינוי ביחס לרוב המפונים וטרם התגבש "יום המכירה" כמובנו בסעיף 49כ לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק").
8. עקרונות ההסכם יזם-רוכשת:
  - 8.1 זכויות היזם במגרשים הנמכרים, ימכרו לרוכשת, בתמורה לתשלום במזומן בתוספת החזר הוצאות והכל בתוספת מע"מ כחוק (להלן: "התמורה החוזית").
  - 8.2 הרוכשת נכנסת לנעלי היזם בכל הקשור להסכמי הפינוי שנחתמו עם מפונים מהמתחם כולו אשר מקבלים פיצוי במגרשים הנמכרים.
  - 8.3 היזם ימחה לרוכשת את כלל הזכויות וההתחייבויות על פי ההסכמים עם מפונים אלו.



## החטיבה המקצועית

- 8.4 כתוצאה מכך, היזם יישאר אחראי כלפי מפונים מהמתחם כולו, לרבות מהמגרשים הנמכרים, אשר מקבלים פיצוי במגרשים שנותרו בבעלותו.
- 8.5 ביחס למחזיקים מהמגרשים הנמכרים, שטרם נחתם עימם הסכם פינוי, האחריות לפינויים ולפיצוי שיוענק להם תחול על הרוכשת ועל חשבונה.
- 8.6 הרוכשת מתחייבת ביחס למחזיקים ממגרשים אחרים, אשר נחתמו עימם הסכמים לפיהם הם יקבלו פיצוי במגרשים הנמכרים, כי היא תישא בתשלומים הנלווים וכן תבנה את היחידות החלופיות אותן התחייב היזם לבנות עבורם ותמסור אותן למחזיקים האמורים.

### פרטי הבקשה:

1. ההקלות לפי פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק"), ימשיכו לחול על המפונים במתחם כולו גם לאחר מכירת חלק מהמתחם לרוכשת, וזאת בין אם הפיצוי למפונים יינתן על ידי היזם ובין אם הפיצוי יינתן על ידי הרוכשת, ובין אם על ידי שתיהן ביחד, ויראו כל אחד משני היזמים ו/או את שניהם ביחד כ"יזם" לעניין פרק חמישי 4 לחוק ביחס למפונה המקבל פיצוי, כאמור.
2. בהגיע יום המכירה כמשמעותו בפרק חמישי 4 לחוק, יגיש כל אחד מהיזמים את הדיווחים הנדרשים לרשות המסים ביחס למחזיקים אשר יקבלו פיצוי בחלקו של אותו יזם במקרקעין. כלומר, היזם יגיש את הדיווחים ביחס למפונים אשר יקבלו פיצוי במגרשים הנותרים בבעלותו והרוכשת תגיש את הדיווחים ביחס למפונים אשר יקבלו פיצוי במגרשים הנמכרים.

### החלטת המיסוי ותנאיה:

- 1.1 **מהות העסקה יזם- רוכשת:**  
מכירת זכויותיו של היזם בחלק מהמתחם הינה עסקה החייבת במס הכנסה או במס שבח וכן במס רכישה, על אף שטרם הגיע יום המכירה לפי סעיף 49כ לחוק בעסקה שבין היזם ומרבית הדיירים במגרשים הנמכרים.
- 1.2 סיווג הסכם הפינוי כ"הסכם אופציה"- תוכנו המהותי של הסכם הפינוי בהתייחס לתנאים הקבועים בו מראה כי הכוח האמתי למימוש ולביצועו של הסכם הפינוי הוא בידי היזם. הסכם זה דומה יותר במהותו להסכם אופציה ולפיכך שווי הזכויות הנמכרות בעסקה שבין היזם לרוכשת, שיום המכירה לגביהם טרם הגיע עפ"י סעיף 49כ לחוק, ייקבע בהתאם. לפיכך ובהתאם לזאת, עם הגיע יום המכירה בהתאם לסעיף 49כ לחוק, במי מבין הבניינים במתחם, יושלם מיסויין של מכירת מלוא הזכויות במגרשים הנמכרים, באמצעות התקשרות מול המפונים של מגרשים הנמכרים, וזאת בדומה למימוש אופציה.



## החטיבה המקצועית

### 2. הרוכשת כ"יזם"-

2.1 ההקלות על פי הוראות פרק חמישי 4 לחוק ימשיכו לחול על המפונים שבמתחם כולו, וזאת בין אם הפיצוי למפונים יינתן על ידי היזם ובין אם הפיצוי יינתן על ידי הרוכשת, ויראו הן את היזם והן את הרוכשת כ"יזם" לעניין להוראות פרק חמישי 4 לחוק.

2.2 מאחר והמתחם כולו, הוכרז ע"י הממשלה כמתחם אחד לפינוי ולבינוי, והואיל ובטרם העסקה עם הרוכשת התקשר היזם עם חלק מן המפונים מכלל המתחם הרי שבנסיבות אלה יראו כל אחד מהם "כ"יזם" לעניין פרק חמישי 4 לחוק גם ביחס לאותו מפונה המפונה ממגרשי היזם האחד והמקבל פיצוי במגרשי היזם האחר.

3. אין בהחלטה זו בכדי להשליך על חבויות מס אחרות.

4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.