

כ"ו אדר ב', תשס"ג
30 מרץ, 2003

אל: תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (3), ד' (2), ו'.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 6/2003 – מקצועית, מיסוי מקרקעין, משפטית

**הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין - הטבות במס לבעל בניין להשכרה
לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון**

1. מבוא
- 1.1 פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "חוק העידוד") מעניק הטבות במס לגבי בנינים להשכרה, שעיקרן: פחת מואץ בשיעור של 20% לגבי דירות בבנין להשכרה ושיעורי מס מופחתים על הכנסות מהשכרת הדירות וממכירתן.
- 1.2 ביום 24.3.2002 פורסם בספר החוקים (מס' 1838) תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "תיקון 50").
- במסגרת תיקון זה בוצע תיקון עקיף לחוק לעידוד השקעות הון - תיקון מס' 54 לחוק העידוד (להלן: "תיקון 54 לחוק העידוד").
- 1.3 מטרת חוזר זה היא להציג את הטבות המס החדשות הכלולות בתיקון והמתייחסות ל"בנין להשכרה", "בנין חדש להשכרה" ולשינוי יעוד של מקרקעין הקשור לבניית בניין להשכרה.
- 1.4 לגבי יתר הנושאים הכלולים בפרק שביעי 1 לחוק העידוד, ראה הוראת ביצוע מס' 18/92 מקצועית בנושא: עידוד בניית והשכרת דירות (תיקון מס' 40 לחוק עידוד השקעות הון ותיקון 87 לפקודת מס הכנסה).
2. תיקון מס' 54 לחוק העידוד - פירוט ההטבות
- 2.1 "בניין חדש להשכרה" – מהו ?
- על פי התיקון "בנין חדש להשכרה" הינו "בנין להשכרה" (כמוגדר בסעיף 53א(א)(3) – בנין שאושר כנכס מאושר, שלפחות מחצית שטחו מיועדת להשכרה למגורים) ושמתיימת בו גם אחת מחלופות אלה:

- (1) הבניין אושר ב"תקופה הקובעת" (מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03).
- (2) הבניין אושר לפני יום 7.11.01 והושכר לראשונה לאחר יום 7.11.01.
- (3) הבניין הושכר לראשונה לפני יום 7.11.01 למשך תקופה של 5 שנים לפחות, ובתום תקופת 5 השנים הנ"ל הושכר לפחות מחצית משטח הבניין לתקופת השכרה נוספת שלא תפחת מ- 5 שנים, שתחל לאחר יום 7.11.01. לעניין תקופת "5 השנים" הראשונות והנוספות, אין הכרח כי השכירות תהיה רצופה בכל אחת מהתקופות ובלבד שבסה"כ באופן מצטבר, תקופת ההשכרה בפועל תהיה בכל אחת מהתקופות לפחות 5 שנים, ובלבד שאין "חפיפה" בין שתי תקופות ההשכרה.

דוגמא לחלופה 3

ביום 1/1/99 הסתיימה בניית "בניין להשכרה" ובו 50 דירות זהות בגודלן. 25 מהן נמכרו ואילו 25 דירות הושכרו למגורים למשך 5 שנים עד ליום 31.12.03 (ראה סעיף 53ב(ב) לחוק העידוד).

על פי חלופה 3, על מנת שהבניין להשכרה ייחשב ל"בניין חדש להשכרה" לפחות מחצית משטח הבניין (בדוגמא זו, 13 דירות) יושכרו למגורים לתקופה נוספת של 5 שנים לפחות (בדוגמא זו, מיום 1.1.04 עד יום 31.12.08 לפחות). בעת מכירת ה"בניין החדש להשכרה" (אותן דירות שהושכרו לתקופה הנוספת) ינתנו לגביהן הטבות המס נשוא התיקון "בתיאומים הנדרשים" (כמפורט בסעיף 2.3 להלן).

2.2 שיעור המס על הכנסה חייבת ועל שבח מקרקעין מ"בניין חדש להשכרה" לפי החלופה הראשונה והשנייה

א. סעיף 53ג(ב) לחוק העידוד קובע, שעל הכנסה חייבת או על שבח (ריאלי) ממכירת בניין להשכרה או חלק ממנו יחולו הוראות סעיף 47(א), (א1) או (ג), ובלבד שעל "סכום אינפלציוני חייב" יחול מס בשיעור של 10%.

סעיף 47(א), (א1) ו-(ג) לחוק העידוד קובעים כי שיעורי המס על הכנסה חייבת ממפעל מאושר או מנכס מאושר יחולו שיעורי המס הבאים:

- לגבי חברה: 25%.
 - לגבי "חברת משקיעי חוץ": 10%/ 15%/ 20%, בהתאם ל"שיעור השקעת החוץ" בחברה.
 - לגבי יחיד: 35%.
- והכל בתנאים המפורטים בסעיפים האמורים.

ב. תיקון 54 לחוק העידוד קובע כי, על אף האמור בסעיף 47(א), (1א) (שפורטו לעיל), שיעור המס על הכנסה חייבת או על שבח ריאלי, ממכירה או מהשכרה של "בניין חדש להשכרה", יהיה כדלקמן:

(1) לגבי חברה – 18%.

(2) לגבי "חברת משקיעי חוץ" – 18% או השיעור הקבוע בסעיף 47(א), כנמוך מבין השניים.

(3) לגבי יחיד – 25%.

בגין השבח שהוא "סכום אינפלציוני חייב" ובגין דיבידנדים המחולקים, הדין הקיים לא השתנה.

וידגש כי בשל הכנסות מ"בניין להשכרה" (שאינו "בניין חדש להשכרה") יחולו שיעורי המס הרגילים של חוק העידוד (כמפורט בסעיף קטן א' לעיל).

לעניין זה נקבע כהקלה, כי בשל שינוי שיעור המס החל על השבח הריאלי שנצבר החל מיום 7.11.01 לפי חוק מיסוי מקרקעין, במכירת בניין להשכרה בידי יחיד יחולו שיעורי המס כדלקמן: 25% ו-50% לפי פיצול ליניארי של השבח הריאלי כאשר שיעור המס האפקטיבי לא יעלה על 35% (שיעור המס החל מכוח חוק העידוד לגבי יחיד).

2.3. שיעור המס במכירת "בניין חדש להשכרה" על פי החלופה השלישית

על אף האמור בסעיף 2.2 לעיל, במכירת "בניין חדש להשכרה" על פי החלופה השלישית להגדרה, שפורטה בסעיף 2.1 לעיל, יחולו שיעורי המס "בתיאומים הנדרשים", כדלקמן:

א. על מכירת דירות מגורים שהושכרו "תקופה נוספת" (לפחות 5 שנים), יחול שיעור המס המופחת לפי תיקון 54 לחוק, כמפורט בסעיף 2.2 לעיל (18% לחברה, 25% ליחיד).

ב. על מכירת דירות מגורים אשר נכללות ב"בניין החדש להשכרה" אך לא הושכרו לתקופת השכרה נוספת כאמור, יחול שיעור המס שחל לפני תיקון 54 לחוק (25% לחברה, 35% ליחיד).

ג. יש לשים לב לייחוס נכון של עלויות הבנייה בין הדירות השונות.

2.4. הפחתת מספר הדירות המינימלי בבניין להשכרה

א. סעיף 53(ב) לחוק העידוד איפשר למינהלת מרכז השקעות לאשר לגבי בניין פלוני, כי רק חלק מהבניין יהיה בניין להשכרה, אם בחלק המאושר יש לפחות 8 דירות מגורים.

ב. תיקון 54 לחוק הפחית את דרישת המינימום האמורה ביחס למספר הדירות ב"בניין חדש להשכרה" מ-8 ל-6 דירות. הפחתה כאמור נועדה להקל על הקמת בנינים חדשים להשכרה בתוך הערים הגדולות, בהן קיימות הגבלות שטח.

2.5 ניכוי או קיזוז הנובעים מפחת מואץ

א. על פי סעיף 53ג(ה) לחוק העידוד, אם ההכנסה החייבת מבניין להשכרה קטנה "מסכום הפחת" (סכום הפחת המואץ שנקבע בחוק העידוד ובתקנות – לרבות ההפסד שנוצר בשל הפחת המואץ ולרבות הניכוי בשל הפחת), וטרם חלפו חמש שנים מתחילת ההשכרה, יש להתיר את סכום הפחת בניכוי או בקיזוז רק כנגד ההכנסה הפירותית או ההונית מבנין להשכרה.

ב. על פי תיקון 54 לחוק העידוד, הוצאות הפחת, שלא נוכו או קוזזו כנגד ההכנסה הפירותית מהבניין, לא ייגרעו משווי הרכישה של הבניין להשכרה, בעת מכירתו.

במקרה זה, הסכום שלא יגרע משווי הרכישה, יהא סכום הפחת בלבד, ללא מרכיב "הניכוי בשל פחת" בשל העובדה ש"ניכוי בשל פחת" ככלל לא נגרע משווי הרכישה.

יחד עם זאת, סכום הפחת (פחת וניכוי בשל פחת) יופחת כולו מיתרת ההפסדים לקיזוז על פי הוראות הפקודה כדי למנוע כפל הטבה.

משמעות הוראה זו היא כי יתרת ההפסדים שלא קוזזו כנגד ההכנסה הפירותית – ושנובעים מהפחתת עלות הנכס - לא ייגרעו מ"שווי הרכישה" ועל ידי כך, יזכו להגנה אינפלציונית בחישוב השבח (תיאום למדד).

על מנת ליהנות מהטבה שבסעיף זה, על המוכר להגיש לפקיד השומה נייר עבודה החתום על ידי רו"ח, הכולל חישוב של סכום הפחת (לא כולל "ניכוי בשל פחת") שלא נוצל לאורך השנים וכן את יתרת ההפסדים המתוקנת, המופחתת בסכום הפחת ובסכום הניכוי בשל פחת המהווה תיאום של פחת זה. פקיד השומה יבדוק את נייר העבודה ויעביר למשרד מיסוי המקרקעין שני נתונים:

- א. הוצאות הפחת (לא כולל "ניכוי בשל פחת") שלא נוצלו לאורך השנים (סכום זה לא ייגרע משווי הרכישה).
- ב. יתרת ההפסדים המתוקנת, לאחר נטרול סכומי הפחת (פחת נומינלי וניכוי בשל פחת זה).

דוגמה:

ביום 1.1.2002 נרכש בניין להשכרה בסכום של 1,200,000 ש"ח (מתוכם שליש 400,000 ש"ח בגין מרכיב הקרקע).
 הפחת המואץ לשנה (20%) הנו: $800,000 \times 20\% = 160,000$
 הנחה: אינפלציה שנתית בשיעור 10%.

להלן פירוט ההכנסות וההוצאות בשנים 2002, 2003:

2003	2002	
80,000	100,000	הכנסות משכירות
(30,000)	(30,000)	הוצאות תפעוליות
(160,000)	(160,000)	הוצאות פחת
<u>(32,000)</u>	<u>(16,000)</u>	ניכוי בשל פחת
(142,000)	(106,000)	הפסד לצורכי מס
		הפסד מועבר לשנים הבאות:
248,000	106,000	
		הפסד שנובע מהפחת:
110,000	90,000	הפסד שנובע מניכוי בשל פחת:
32,000	16,000	

ביום 31/12/2003 נמכר הבניין להשכרה תמורת 1,500,000 ש"ח.
"סכום הפחת" שלא ייגרע משווי הרכישה: $110,000 + 90,000 = 200,000$.

אם כן, השבח יחושב באופן הבא:

1,500,000	תמורת מכירה :
1,200,000	שווי רכישה
$2 \times 160,000 = (320,000)$	בניכוי פחת
<u>200,000</u>	החזר פחת שלא נוצל
1,080,000	יתרת שווי הרכישה

"יתרת שווי הרכישה" תתואם למדד לפי הכללים הרגילים לצורך חישוב השבח.
 מעבר לכך, יתרת ההפסדים לקיזוז תוקטן בסכום הפחת שהוסף לשווי הרכישה (200,000 ש"ח) ובסכום הניכוי בשל פחת (48,000 ש"ח). אם כן, יתרת ההפסדים לקיזוז הנה אפס.

2.6 חילוף בניין להשכרה

- 2.6.1 בתיקון 54 לחוק העידוד נקבע כי הוראות מסוימות מפרק ה"חילוף" יוחלו גם לגבי חילוף בניין להשכרה ובניין חדש להשכרה, כדלקמן:
- א. "בניין להשכרה" - ובלבד שהוא נמכר ב"תקופה הקובעת" (31/12/03 - 7/11/01).
- ב. "בניין חדש להשכרה" (או חלקו) - גם אם הוא נמכר לאחר תום התקופה הקובעת כאמור.

2.6.2 בתיקון 54 לחוק העידוד נקבע כי הוראות "חילוף" מסויימות שבחוק מיסוי מקרקעין (המפורטות בסעיפים 49א, 49ד, 49טז ו- 49ז) יחולו על חילוף "בניין להשכרה" ו-"בניין חדש להשכרה" בשינויים המחוייבים.

ההדגשים שיפורטו להלן הם בנוסף לפירוט ההטבות בחילוף, וראה הוראת ביצוע המתייחסת לחילוף.

יודגש כי החילוף עליו מדובר בחוק העידוד מתייחס רק לחילוף של "בניין להשכרה" או של "בניין חדש להשכרה" ב"בניין להשכרה" או בקרקע שעליה ייבנה "בניין להשכרה" ולא במבנה אחר שאינו מיועד להשכרה למגורים.

תשומת הלב לשוני בין חילוף של "בניין להשכרה" לחילוף של "בניין חדש להשכרה":

- בחילוף "בניין להשכרה" נדרש כי מכירת הבניין (הישן) תתבצע ב"תקופה הקובעת" ואילו רכישת ה"בניין להשכרה" החילופי (החדש) צריך שתעשה תוך שנה לפני או אחרי יום מכירת הבניין הישן, גם אם מועד אחרון זה מעבר לתום "התקופה הקובעת".

- בחילוף של "בניין חדש להשכרה", מכירתו יכול שתתבצע גם לאחר תום "התקופה הקובעת" ובלבד שרכישת ה"בניין להשכרה" החילופי תעשה תוך שנה לפני או אחרי יום המכירה.

2.6.3 **הטבות המס מכוח הוראות החילוף, הנן:**

א. פטור ממס שבח -

החלת סעיף 49א, "בשינויים המחוייבים", משמעותה, בין היתר, מתן פטור ממס שבח (שמשמעותו דחיית אירוע המס למועד שבו יימכר הבניין החילופי). הפטור ממס יינתן רק אם שווי המכירה של הבניין הנמכר (הישן) אינו גבוה מעלות הבניין החילופי (החדש). אם שווי הבניין הנמכר גבוה משווי הבניין החילופי, אזי, בגין ההפרש ישולם מס שבח.

כמו-כן, אם במועד מכירת ה"בניין להשכרה" טרם התמלאו כל התנאים לפטור על פי הוראות סעיף 49א, ישולם מס השבח אך יוחזר לנישום עם התמלאות כל התנאים (וראה לעניין זה סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין). מובהר בזאת כי בהקשר זה הנציבות רואה בהוראות סעיף 49א כגוברות על הוראות סעיף 72א, ועל כן יתאפשר הפטור/ דחיית אירוע המס לגבי בניינים להשכרה במסגרת החילוף. בעת מכירת הנכס החילופי יחולו הוראות סעיף 72א לחוק.

ב. הנחה ממס רכישה -

אם נמכר "בניין להשכרה" או "בניין חדש להשכרה" אזי, בשל רכישת הבניין החילופי או קרקע עליה יבנה הבניין החילופי תינתן הקלה במס רכישה, כך שעד לגובה שווי הבניין הנמכר ישולם מס רכישה מופחת בשיעור של 50% מהמס הרכישה הרגיל ובלבד, שהבניין החילופי יירכש ב"תקופה הקובעת" (ראה סעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין).

ג. שיעור המס שיחול על הכנסות מהשכרת הדירות בבניין החילופי -

שיעור המס שיחול בשל השכרת הדירות בבניין החילופי יהיה לפי מעמדו של הבניין המושכר. אם מדובר ב"בניין חדש להשכרה" שיעורי המס יהיו כפי הקבוע בסעיף 53ג(ב) לחוק העידוד, קרי, 18% לחברה ו- 25% ליחיד ואם מדובר ב"בניין להשכרה" שיעורי המס יהיו 25% לחברה ו- 35% ליחיד

ד. שיעור המס שיחול במכירת הדירות בבניין החילופי -

במכירת הדירות בבניין החילופי יחולו שיעורי המס הרגילים החלים לפי חוק מיסוי מקרקעין (50% ומיום 7/11/01 25% ליחיד ו- 36% ומיום 7/11/01 25% לחברה), זאת בשל הוראת סעיף 49טז לחוק מיסוי מקרקעין השוללת שיעור מס מופחת במכירת הזכות החילופית. ויודגש כי שיעור המס הרגיל יחול בקביעת כל השבח במכירת הבניין החילופי.

ה. המיסוי שיחול לגבי הבניין הנמכר (הישן) אם מכירתו היתה קודם לתום תקופת ההשכרה המינימלית -

באותם מקרים שבהם נמכר "הבניין להשכרה" או ה"בניין החדש להשכרה" לפני תום תקופת ההשכרה המינימלית על פי חוק העידוד, ישללו הטבות על פי חוק העידוד (למעט הטבות החילוף). דהיינו, לא תחול הזכות לפחת המואץ ולשיעור המס המופחת בשל השכרת הדירות ובשל מכירתן. שיעורי המס שיחולו הם השיעורים הרגילים הקיימים בפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי מקרקעין, לרבות מיסוי בשיעורי מס רכישה מלאים.

ב. בחילוף בניין להשכרה בבניין חדש להשכרה, הטבות המס מכוח הוראות החילוף יינתנו רק למרכיב הרכוש הקבוע בבניין החדש ולא למרכיב המלאי, שכן הוראות פרק החילוף בחוק (פרק חמישי 3) אינן חלות בחילוף נכס המהווה רכוש קבוע בנכס המהווה מלאי, אלא בחילוף בנכס המהווה אף הוא רכוש קבוע.

2.7 התרת הוצאות ריבית ריאלית במכירת "בניין להשכרה" -

הוצאות הריבית הריאלית ששילם המוכר בקשר לרכישתו ולבנייתו של "בניין להשכרה" יותרו בניכוי בעת מכירת הבניין להשכרה בהתאם להוראות סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין (הדן בניכוי הוצאות ריבית ריאלית), בשינויים המחוייבים. להלן דגשים בבדיקת נושא התרת ההוצאה:

א. סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין מתיר בניכוי הוצאות ריבית ריאלית רק לגבי מכירת "זכות במקרקעין" שיום רכישתה הוא מיום 7/11/01 ואילך. בסעיף 53ג(ז) לחוק העידוד, שהוסף במסגרת תיקון 54 לחוק העידוד, התרת הוצאות הריבית הריאלית במכירת הדירות להשכרה לאחר היום הקובע (7/11/01), תתאפשר גם אם הנכס נרכש לפני היום הקובע.

לגבי מכירת "בניין להשכרה" לפני יום 7/11/01 - ראה סעיף 3 בעדכון מס' 6 להחלטות ועדת פסיקה מיום 31/12/01.

ב. יש להיעזר בהוראת הביצוע בנושא "ניכוי הוצאות ריבית ריאלית" לצורך בחינת ההוצאות הנתבעות, בין היתר, לעניינים הבאים:

- בחינה שההלוואה אינה מ"קרוב" כמשמעותו בסעיף 39א(3) לחוק מיסוי מקרקעין.
- דרכי הוכחת מתן ההלוואה, תנאי ההלוואה ותשלום הריבית בפועל.
- רישום הנכס בפנקסי החשבונות המנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה.
- חישוב הריבית הריאלית והגבלת שיעורה.

תשומת לב לתקנות שיתקין שר האוצר בתוקף סמכותו לפי סעיף 39א לחוק בנושאים כאמור.

ג. הניכוי יותר רק לגבי הוצאות ריבית ריאלית (מעל למדד) שלא הותרו קודם לכן בניכוי לצורכי מס. יש לקבל תחשיב מפורט לגבי הוצאות הריבית ורצוי להשוות התוצאה עם הסכם ההלוואה (הסכם משכנתא, למשל). כמו כן, יש לוודא כי הוצאות אלו אינן ניתנות לניכוי על פי הפקודה. כלומר, מיום שהבניין החל להיות מופעל, הוצאות ריבית ניתנות בניכוי על פי הפקודה ולכן לא יותרו לפי סעיף זה בעת המכירה.

2.8 מס מכירה במכירת דירת מגורים ב"בניין להשכרה" -

על פי סעיף 72ד(ב) לחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס מכירה בשיעור של 0.8% משווי המכירה במכירת "דירת מגורים מזכה" בידי בעל "בניין להשכרה". סכום מס מכירה זה הותר בניכוי בחישוב ההכנסה על פי הוראות הפקודה (סעיף 72ו(ב) לחוק מיסוי מקרקעין). בעקבות תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הופחת שיעור מס המכירה בנסיבות אלו ל - 0% לגבי מכירות שיעשו מיום 7/11/01.

שיעור מס רכישה מופחת בניין להשכרה

2.9

א. המצב לפני התיקון - תקנה 19א לתקנות מס רכישה קבעה שיעור מס רכישה מופחת של 0.5% (במקום 5%) במקרה שמרכז ההשקעות דרש את העברת זכות במקרקעין שהיא בניין או מגרש, המהווים מלאי עסקי, לחברה בבעלות אותם מחזיקים לצורך בניית "בניין להשכרה". כמו כן, על פי התקנה נדרש כי פקיד השומה אישר שחלות על ההעברה הוראות סעיף 85(ד)1(ג) לפקודת מס הכנסה.

כלומר, לפני התיקון, התקנה חלה רק בנסיבות של העברת מלאי עסקי לחברה.

ב. בעקבות תיקון תקנה 19א לתקנות מס רכישה, בוטלה ההבחנה בין העברת "רכוש קבוע" לחברה לבין העברת "מלאי עסקי" לחברה ושיעור מס הרכישה המופחת (0.5% במקום 5%) יחול גם לגבי העברת "רכוש קבוע" לחברה לצורך בניית "בניין להשכרה" ובלבד שהעברה עמדה בתנאים הבאים:

1. בעקבות העברה קיבלו בעלי הזכות במקרקעין זכויות באיגוד בהתאם לחלקיהם בזכויות במקרקעין;
2. ההעברה לאיגוד היתה בהתאם לדרישה של מנהלת מרכז ההשקעות;
3. לבניין יש אישור של "בניין להשכרה" או של "בניין חדש להשכרה" לפי חוק העידוד.

על פי נוסח התקנה, אם החברה הקולטת לא עמדה בתנאי חוק העידוד, הטבת מס הרכישה תבוטל למפרע והחברה תחוייב בתשלום מס בשיעורים הרגילים, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס שבה נרכשה הזכות במקרקעין עד למועד התשלום.

תחולת תיקון תקנה 19א היא לגבי בניינים שאושרו על ידי מרכז ההשקעות לאחר יום 7/11/01.

שינוי ייעוד במקרקעין בקשר לבניית "בניין להשכרה"

2.10

2.10.1 לעיתים, קיימים מצבים שבהם בעל "בניין להשכרה" בונה את הבניין על קרקע הקיימת ברשותו כרכוש קבוע או כרכוש פרטי. כמו כן, קיימים מצבים שבהם בעלים של מקרקעין שהוא יחיד הנדרש על ידי מרכז ההשקעות להעביר את הקרקע מרכושו הפרטי לחברה בבעלותו על מנת לבנות את ה"בניין להשכרה".

כפי הידוע, חוק העידוד מאפשר מכירה מיידית של עד מחצית משטח ה"בניין להשכרה" ומחייב כי השטח שיושכר למגורים לתקופות ארוכות יהיה לפחות מחצית מהשטח.

אם כן, במקרים שבהם הבעלים של הקרקע נכנס לפרוייקט "בניין להשכרה" ובונה למכירה עד 50% משטח המקרקעין (כמלאי עסקי), לעיתים חל "שינוי יעוד" המהווה "מכירה רעיונית" לפי סעיף 5(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (ובלבד שהמקרקעין הוחזקו לתקופה העולה על 4 שנים מיום הרכישה ועד למועד שינוי היעוד). בהתאמה, אם יחיד העביר את הקרקע הפרטית שברשותו לחברה בבעלותו לצורך בניית הבניין, והחברה קלטה חלק מהמקרקעין (עד מחציתם) כמלאי עסקי, לא יחול, בגין מקרקעין אלו, הפטור ממס שבח לאור סעיף 70(4) לחוק מיסוי מקרקעין.

2.10.2 הדין בעקבות תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין - במסגרת תיקון 50 לחוק הוסף סעיף 5(ב)(א) לחוק שקובע כי שינוי יעוד מרכוש קבוע (או רכוש פרטי) למלאי עסקי ייחשב ל"מכירה רעיונית" הפטורה ממס. פטור זה יינתן בתנאי שניתן אישור של "בניין להשכרה" לגבי המקרקעין ששונה ייעודם. בהקשר זה נציין כי היות ומדובר ב"מכירה" נדרש דיווח על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

כמו כן נקבע כי מכירת דירות המלאי (במסגרת ה"בניין להשכרה") תמוסה לפי השיעורים המופחתים שנקבעו בחוק העידוד ועל כל עליית ערך המקרקעין מיום רכישתם, קרי, עלות ויום רכישתם יהיו בהתאם ל"שווי הרכישה" ול"יום הרכישה" שהיו נקבעים לגבי המקרקעין אילו לא היה מתבצע שינוי יעוד.
על פי הוראות התחולה לתיקון סעיף 5(ב) לחוק - התיקון יחול לגבי "שינוי יעוד" של מקרקעין שנעשה מהיום הקובע (7/11/01) ואילך.

2.11 הארכת תוקף פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון וההטבות לפי

2.11.1 תקופת ההשכרה המינימלית

- א. ככלל, בעל בנין להשכרה זכאי להטבות על פי החוק אם השכיר לפחות מחצית משטח הרצפות במשך 10 שנים לפחות מתוך 12 השנים שלאחר תום בניה (סעיף 53 ב(א) לחוק העידוד).
- ב. עם זאת קובע סעיף 53 ב(ב) כי בעל בנין להשכרה שהושכר לראשונה מיום 1.9.91 ועד תום שנת 2002 יהיה זכאי להטבות אם השכיר למגורים לפחות מחצית שטח הרצפות של הבנין לתקופת השכרה ממוצעת של 5 שנים מתוך 7 השנים שלאחר הבניה.
- ג. בתיקון 54 לחוק העידוד הוארך תוקף ההקלה שפורטה בסעיף קטן ב' לעיל, לגבי בניינים שהושכרו לראשונה עד תום שנת 2006.

פחת מואץ 2.11.2

- א. סעיף 53(א) מתיר פחת מואץ בשיעור של 20% לגבי בנין להשכרה שהושכר לראשונה מיום 1.1.1991 ועד לתום שנת 2002.
- ב. בתיקון 54 לחוק העידוד הוארך תוקף ההקלה שפורטה בסעיף קטן א' לעיל, לגבי בניינים שהושכרו לראשונה עד תום שנת 2006.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין