

משרד 1850
אוגוסט 2017

אדונים נכבדים,

הנדון: חוזר מיסוי מקרקעין 8/2017 – רשות המסים
העברת דירה שהועמדה לשימוש בעל מניות מהותי או קרובו מהחברה לבעל מניותיה –
הוראות מעבר לסעיף 3(1ט) לפקודת מס הכנסה

תוכן עניינים:

1. רקע כללי
2. הוראות סעיף 3(1ט)2 לפקודה – סעיף החיוב
3. הוראות מעבר לסעיף 3(1ט) לפקודה (1.1.2017 עד 31.12.2018)
 - 3.1 כאשר הדירה נשארת בבעלותה של החברה עד ליום 31.12.2018
 - 3.2 כאשר החברה מוכרת את הדירה לבעל המניות המהותי במסגרת הוראות המעבר
 - 3.3 הוראות שונות

1. רקע כללי

בתאריך 29 בדצמבר 2016 פורסם ברשומות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, במסגרתו הוטל מס על בעל מניות מהותי או קרובו בגין משיכת כספים מחברה, או שימוש בנכסי חברה בבעלותו, באמצעות הוספת סעיף 3(1ט) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה").
סעיף 3(1ט) לפקודה קובע כי יראו במשיכת כספים מחברה ובהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, לרבות העמדת דירה לשימוש, כהכנסתו של בעל המניות המהותי. סעיף 3(1ט) לפקודה נכנס לתוקף מיום 1.1.2017 והוא יחול על בעל מניות מהותי, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, החל משנת המס 2017.

חוזר מס הכנסה 7/2017 מסדיר ומפרט את הדין שנקבע בסעיף 3(1ט) לפקודה.

בד בבד עם הטלת המס על בעלי המניות, כהוראת שעה מיום 1.1.2017 ועד 31.12.2018, נקבעו הוראות מעבר מקלות לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן – "הוראות המעבר").

מטרת חוזר זה לפרט ולהבהיר את הוראות המעבר לסעיף 3(1ט) בראי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין").

2. הוראות סעיף 3(1ט)2 לפקודה – סעיף החיוב

סעיף 3(1ט)2 לפקודה קובע כי משיכת כספים או העמדת נכס לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי או קרובו תחויב במס:

"יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי..."

משיכה מחברה מוגדרת בסעיף 3(1ט)1 לפקודה וכוללת גם העמדת נכס של החברה לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה (להלן – "בעל מניות מהותי" ו"קרוב", בהתאמה) והכל במישרין או בעקיפין.

יובהר, כי העמדת הנכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו אינה נחשבת כמכירתו, אלא כמשיכה בלבד, אשר תסווג לצורכי מס, כהכנסה בידי בעל המניות המהותי לפי סעיף 4(2), 2(2) או 1(2) לפקודה, לפי העניין (ראה הרחבה בחוזר מס הכנסה 07/2017).

לא כל נכס שהעמידה החברה לשימוש בעל המניות המהותי, יראו בו כמשיכה מהחברה בידי בעל המניות המהותי. סעיף 3(1ט)1 לפקודה קובע רשימה סגורה של נכסים עליהם יחול סעיף החיוב, כדלהלן:

- **דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי או קרובו, ולרבות תכולתה;**
- חפצי אמנות ותכשיטים;
- כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;
- נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

מהי "דירה" שסעיף החיוב יחול עליה?

הגדרת דירה בסעיף 3(1ט) לפקודה מפנה להגדרת "דירה" בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973 – "חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר". דהיינו, מדובר בדירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי או קרובו, אשר נרכשה על ידי החברה ומשמשת למגורי בעל המניות המהותי או למגורי קרובו. יודגש, כי דירה המשמשת את בעל המניות המהותי וקרובו כדירת נופש, תיחשב כדירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, לצורך סעיף 3(1ט) לפקודה ולצורך הוראות המעבר, גם אם היא עומדת ריקה ברוב ימות השנה.

"דירה" לעניין סעיף החיוב שונה מהגדרת "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כמפורט בטבלה שלהלן:

"דירה" – לפי סעיף החיוב	"דירת מגורים" – לפי חוק מיסוי מקרקעין
בנייתה הסתיימה, וכן דירה שבנייתה טרם הסתיימה	בנייתה הסתיימה
בבעלותו או בחכירתו של חבר בני אדם	בבעלותו או בחכירתו של יחיד
מיועדת למגורים, לעסק, או לכל צורך אחר	משמשת למגורים, או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה
מהווה מלאי עסקי או רכוש קבוע	אינה מהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה

ובלבד שהתקיימו התנאים המפורטים בתמצית החלטת מיסוי שמספרה 5423/17.

לעניין זה, יראו דירה ש-51% משטחה משמש לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי או קרובו כנכס שעיקר השימוש בו הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, גם אם ביתר שטחה נעשה שימוש לצרכי החברה עצמה, או לאחר מטעמה. כמו כן, לא יראו כדירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, לעניין סעיף 3(1ט) לפקודה, דירה שעל פי חוזה רכישתה (מצד ג') אינה עומדת לטובת בעל המניות או קרובו ברוב ימות השנה, אלא משמשת בתקופה זו לשימוש עסקי של החברה.

3. הוראות מעבר לסעיף 3(1ט) לפקודה (1.1.2017 עד 31.12.2018)

על מנת לאפשר לבעל המניות המהותי להתארגן לקראת כניסתו לתוקף של סעיף 3(1ט) לפקודה, לפיו, החל מיום 1.1.2017, דירה אשר הועמדה לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי או קרובו

תחויב במס במועד החיוב, נקבעו הוראות מעבר אשר כוללות את חלופות ההתארגנות הבאות, לבחירתו של בעל המניות המהותי:

3.1 כאשר הדירה נשארת בבעלותה של החברה עד ליום 31.12.2018

אין אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין בתקופת הוראות המעבר.

ייתכנו 2 אפשרויות:

3.1.1 אפשרות 1 – פינוי הדירה, הפסקת השימוש הפרטי בה והשבתה לחברה:

על דירה שהושבה באופן מלא על ידי בעל המניות המהותי או קרובו לשימוש החברה עד לתאריך 31.12.2018, לא יחולו הוראות סעיף 3(ט1) לפקודה לעניין חיוב בעל המניות המהותי בהכנסה במועד החיוב (בעל המניות המהותי יחויב רק בגין השימוש בדירה כאמור בסעיף (ב)1) להוראות המעבר עד למועד השבת הדירה).

3.1.2 אפשרות 2 – המשך שימוש בעל המניות המהותי או קרובו בדירה אשר שייכת לחברה:

היה ובחר בעל המניות המהותי להמשיך ולהשתמש בדירה, אשר בבעלותה של החברה, גם לאחר יום 31.12.2018, יחולו הוראות סעיף 3(ט1) לפקודה, ויראו את מועד החיוב הראשון ביום ה-31.12.2018.

במקרים אלו, בהם הדירה נותרה בבעלות החברה, והדירה הועמדה לשימוש של בעל המניות המהותי בשנת 2015 ואילך, לא יוכל בעל המניות המהותי לקבל את הדירה לידי בעתיד בדרך של פטור ממס בפירוק והוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו. עם מכירת הדירה לצד ג' יום ושווי הרכישה של הדירה, לעניין חישוב השבח והמס יהיו אלו שהיו נקבעים לחברה בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין, ללא שינוי.

3.2 כאשר החברה מוכרת את הדירה לבעל המניות המהותי במסגרת הוראות המעבר

חל אירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין.

ייתכנו 2 אפשרויות:

3.2.1 אפשרות 1 – העברת הדירה לבעל המניות המהותי בפטור ממס שבח וממס רכישה:

דירה שהועמדה לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי, או קרובו, לפני יום 1.1.2017 ונמכרה לבעל המניות המהותי עד ליום 31.12.2018 תהא פטורה ממס שבח (דחייה) וכן פטורה ממס רכישה.

הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לרבות לעניין הצהרות ושומה, יחולו על מכירות לפי פסקה זו.

במקביל למכירת הדירה לבעל המניות המהותי על ידי החברה, על בעל המניות המהותי לדווח על ההכנסה מדיבידנד, משכורת או עסק בגובה שווי הדירה [לעניין זה, שווי הדירה יהיה יתרת שווי הרכישה בידי החברה ביום ההעברה, לפי חוק מיסוי מקרקעין, בניכוי יתרת הלואה בנקאית שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה (לתקופה של 3 שנים לפחות) ובניכוי סכום יתרת זכות אשר עומדת לטובת בעל המניות המהותי (ראה חוזר מס הכנסה 07/2017)]. בנוסף, בעל המניות המהותי יחויב בגין השימוש בדירה מיום 1.1.2017 ועד ליום העברת הדירה, כהכנסה לפי סעיף 2(2) או סעיף 2(10) לפקודה, לפי העניין.

בחרה החברה למכור לבעל המניות המהותי את הדירה בפטור ממס שבח וממס רכישה לפי חלופה זו, יידחה תשלום מס השבח ממנו הופטר, למועד מכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי לצד ג' בעתיד, ויחולו ההוראות הבאות במכירה העתידית:

- 3.2.1.1 שווי הרכישה של הדירה בידי בעל המניות המהותי יהיה יתרת שווי הרכישה בידי החברה, לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 3.2.1.2 יום הרכישה של הדירה יהיה יום הרכישה של הדירה בידי החברה, לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 3.2.1.3 במכירת הדירה לא יחולו הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. שלילת הפטור שלפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין תחול הן על בעל המניות המהותי אליו הועברה הדירה, והן לגבי חליפיו. ולכן, גם אם נתן את הדירה במתנה בפטור ממס או הוריש את הדירה לשאריו, אלו לא יהיו זכאים לעתור בגינה לפטור ממס לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק. עם זאת, יהיה זכאי בעל המניות המהותי לעתור לפטור אחר ממס.

הוראה זו בדבר שלילת הפטור לפי פרק חמישי 1, תעקוב אחר הדירה גם אם השתנה אופייה המקורי כתוצאה מהריסה ובנייה מחדש, מעסקת פינוי בינוי, מעסקה בהתאם לתכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים בפני רעידות אדמה וכדומה.

- 3.2.1.4 בעת מכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי, יותרו בניכוי מהשבח הוצאות שהוצאו על ידי החברה בקשר לדירה, ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה, בכפוף לסעיפים 39 ו-39א לחוק מיסוי מקרקעין. יובהר, כל הוצאה ששולמה על ידי החברה בקשר עם הדירה, אשר הועמדה לשימוש בעל המניות המהותי, תיחשב כהכנסה אצל בעל המניות המהותי בהתאם לסעיף (ב)(3)(א) להוראות המעבר.
- 3.2.1.5 במכירת הדירה לא יחולו הוראות סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין – חישוב לינארי מוטב. שיעור המס שיחול על השבח הריאלי שנצמח בידי בעל המניות המהותי המוכר יפוצל לינארית באופן הבא:

3.2.1.5.1 השבח הריאלי שנצמח מיום הרכישה על ידי החברה עד ליום העברת הדירה מהחברה לבעל המניות המהותי, יחויב בידי המוכר במס שולי בשיעור הגבוה ביותר לפי סעיף 121 לפקודה (לרבות "מס יסף" לפי סעיף 121ב לפקודה).

3.2.1.5.2 על יתרת השבח הריאלי שמיום ההעברה מהחברה לבעל המניות המהותי ועד ליום המכירה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין – דהיינו, עד 25%.

- 3.2.1.6 על אף האמור בפסקה 3.2.1.5 לעיל, במקרים בהם החברה המעבירה היתה חברה משפחתית מיום התאגדותה ועד ליום ההעברה לבעל המניות המהותי או שהיתה חברת בית מיום התאגדותה ועד יום ההעברה לבעל המניות המהותי, שביקשה שהכנסתה תיחשב כהכנסתם של בעלי המניות בה ובנוסף, במועד העברת הדירה כל בעלי מניותיה הם יחידים, לא יחולו שיעורי המס האמורים לעיל, אלא שיעורי המס הקבועים בסעיפים 48א(ב)(25%) או 48א(ב1) (חישוב מס לינארי: שולי או 25% או 20%) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין. במקרים כאמור, שיעור המס במכירה יהיה בהתאם לשיעורים הרגילים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין כיוון שהדירה נרכשה למעשה על ידי החברה מרווחים שחויבו במס בידי בעל המניות המהותי (מיסוי דו שלבי).

3.2.2 אפשרות 2 – העברת הדירה לבעל המניות המהותי בחיוב במס שבח ובפטור ממס רכישה:

על דירה שהועמדה לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי, או קרובו, לפני יום 1.1.2017 ונמכרה לבעל המניות המהותי על ידי החברה עד ליום 31.12.2018 בחיוב במס שבח, יחולו ההוראות הבאות:

- 3.2.2.1 יום המכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין יהיה יום העברת הדירה מהחברה לבעל המניות המהותי.

- 3.2.2.2 שווי המכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין יקבע על פי הוראות סעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין – שווי השוק של הדירה. ויודגש, על אף שסעיף החיוב והוראות המעבר חלים על דירה לרבות תכולתה, שווי המכירה לעניין מס שבח ייקבע בהתאם לשווי הדירה ללא התכולה.
- 3.2.2.3 ההעברה תהא פטורה ממס רכישה.
- 3.2.2.4 במקביל למכירת הדירה לבעל המניות המהותי על ידי החברה, על בעל המניות המהותי לדווח על ההכנסה מדיבידנד, משכורת או עסק בגובה שווי הדירה [לעניין זה, שווי הדירה יהיה יתרת שווי הרכישה בידי החברה ביום ההעברה, לפי חוק מיסוי מקרקעין, בניכוי יתרת הלוואה בנקאית שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה (לתקופה של 3 שנים לפחות) ובניכוי סכום יתרת זכות אשר עומדת לטובת בעל המניות המהותי (ראה חוזר מס הכנסה 07/2017)]. בנוסף, בעל המניות המהותי יחויב בגין השימוש בדירה מיום 1.1.2017 ועד ליום העברת הדירה, כהכנסה לפי סעיף 2(2) או סעיף 10(2) לפקודה, לפי העניין.
- 3.2.2.5 הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לרבות לעניין הצהרות ושומה, יחולו על מכירות לפי פסקה זו.
- 3.2.2.6 למרות שהמוכר בחלופה זו הוא החברה, בעל המניות המהותי הוא שיחויב במס בגין השבח הראלי, במכירת הדירה בידי החברה לבעל המניות המהותי, בשיעור מס שולי הגבוה ביותר בסעיף 121 לפקודה (לרבות "מס יסף" לפי סעיף 121 לפקודה), וזאת על אף האמור בסעיף 48א(א) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 3.2.2.7 על אף האמור בסעיף 3.2.2.6 לעיל, במקרים בהם החברה המעבירה היתה חברה משפחתית מיום התאגדותה ועד ליום ההעברה לבעל המניות המהותי או שהיתה חברת בית מיום התאגדותה ועד יום ההעברה לבעל המניות המהותי, שביקשה שהכנסתה תיחשב כהכנסתם של בעלי המניות בה ובנוסף, במועד העברת הדירה כל בעלי מניותיה הם יחידים, לא יחולו שיעורי המס האמורים לעיל, אלא שיעורי המס הקבועים בסעיפים 48א(ב) (25%) או 48א(ב1) (חישוב מס ליניארי: שולי או 25% או 20%) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין. במקרים כאמור, שיעור המס במכירה יהיה בהתאם לשיעורים הרגילים הקבועים בחוק כיוון שהדירה נרכשה למעשה על ידי החברה מרווחים שחויבו במס בידי בעל המניות המהותי (מיסוי דו שלב).
- 3.2.2.8 במועד מכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי לצד ג', יחולו ההוראות הבאות – שווי הרכישה יהיה שווי המכירה שנקבע ליום העברת הדירה מהחברה לבעל המניות המהותי ויום הרכישה יקבע ליום העברת הדירה מהחברה לבעל המניות המהותי (step up).

3.3 הוראות שונות

- 3.3.1 מכירה על ידי החברה שלא לבעל המניות המהותי, דהיינו מכירת הדירה לצד ג' או לקרובו של בעל המניות המהותי תחויב במס שבח ובמס רכישה מלא, בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ולא יחולו עליה הוראות המעבר.
- 3.3.2 נכס אחר, שאינו דירה (כגון כלי טיס או חפצי אומנות), אשר הועמד לשימוש בעל המניות המהותי לפני יום 1.1.2017 – לנכס מסוג זה לא הותקנו הוראות מעבר ולכן יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה במלואם. מקרה זה לא יהווה אירוע מס לצרכי חוק מיסוי מקרקעין.
- 3.3.3 שלילת הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין – החל מיום 1.1.2017, הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין המאפשרות להעביר זכות מקרקעין מאיגוד לבעלי הזכויות באיגוד אגב פירוק האיגוד בהתאם לתנאים בסעיף האמור, לא יחולו על דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי, לתקופה כלשהיא, לאחר 1.1.2015. כך לדוגמה, על דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי בשנים 2010 עד 2013 והושבה לשימוש החברה בשנת 2014, ניתן יהיה להחיל את הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, על דירה בבעלות חברה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי בשנת 2016, גם אם הושבה לשימוש החברה בתום שנת 2016, לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 71 האמור החל מיום 1.1.2017.

3.3.4 אין להתיר בניכוי מהשבח תשלום ששילם בעל המניות המהותי לפי הוראות סעיף 3(ט) לפקודה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

3.3.5 אין בסעיף 3(ט) לפקודה ו/או בהוראות המעבר, כדי להוות עילה לביטול העברתה של דירת חברה שהיתה בשימוש פרטי של בעל מניותיה והועברה אליו ערב כניסתו לתוקף של סעיף 3(ט) לפקודה והוראות המעבר.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון