

כ"ד חשון, תשנ"ח

24 נובמבר, 1997

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

הוראת ביצוע מס שבה מס' 28/97

הנדון: שווי לצורך מס רכישה - הוצאות פתוח

כללי:

כאשר נמכרת זכות במקרקעין שהיא קרקע לבניה ייתכנו מספר אפשרויות:

1. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרוכש יחליט לאחר רכישתה אם לפתחה, ואם כן ע"י מי ובאיזו צורה, כמובן על חשבוננו הוא.

2. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורת סכום מסוים בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע הבלתי מפותחת.

לענין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפתוח בעצמו או יורה לרוכש לשלם את הוצאות הפתוח לגוף אחר, אשר יבצע את הפתוח.

3. בקרקע הנמכרת כבר בוצע הפתוח במועד מכירתה והתמורה שמשלם הרוכש כוללת מלוא שווייה, כקרקע מפותחת.

לאור אי הבהירות באשר למקרים בהם יש לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס רכישה הובא הנושא להכרעת הערכאות וניתנו שלושה פסקי דין, ע"י בית המשפט העליון:

ע"א 225/84, מנהל מס שבה נ' סילביו הכט, (פד"א טו, 103). ע"א 293/89

מנהל מס שבה נ' לאה ודוד גרנבלט, (פד"א כ, 451), ע"א 610/78 מנהל מס

בבית המשפט העליון תלוי ועומד ערעור בענין שרביט, (עמ"ש 8/94 מיסים ט/3 ה-228). שם מדובר בזכות במקרקעין שבמועד מכירתה הקרקע היתה כבר מפותחת בפועל.

#### הוראות לפעולה

1. להלן המקרים בהם אין לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס רכישה.

1. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרוכש יחליט לאחר רכישתה אם לפתחה, ואם כן על ידי מי ובאיזו צורה.

2. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת, אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורת סכום מסויים, בנוסף לתמורה, שהוא מקבל עבור הקרקע הבלתי מפותחת.

לענין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפתוח בעצמו או יורה לרוכש לשלם את הוצאות הפתוח לגוף אחר, אשר יבצע את הפתוח.

בנסיבות אלו יש לבחון סבירות מרכיב התמורה המיוחס להוצאות הפיתוח וסיווג התמורה מחדש אם מרכיב עלויות הפיתוח הוגדלו בצורה מלאכותית ("נופחו").

2. המקרה בו יש לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך תשלום מס רכישה הוא כאשר במועד מכירת הזכות במקרקעין כבר קיים הפתוח בפועל ואין זה משנה אם בהסכם המכירה צויין מה שווי הוצאות הפתוח ואם לאו.

בסוגיה זו ישנה כאמור פסיקה של ביה"מ המחוזי העומדת לערעור בפני ביה"מ"ש העליון.

בברכה

נציבות מס הכנסה מס רכוש

(C) כל הזכויות שמורות