



01.12.2020

ט"ו כסלו תשפ"א

חוזר מיסוי מקרקעין מס' 2/2020: שינוי ייעוד בקרקע חקלאית החלטות 1469/1470 –

הפסקת חכירה והשבת הקרקע לרשות מקרקעי ישראל

כללי

חוזר זה עניינו בהחלטת מועצת מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") שמספרה 1470 (שהחליפה החלטות קודמות) ובהחלטת מועצה מספר 1469¹ העוסקות בשינוי ייעודה של קרקע חקלאית למטרה אחרת (בד"כ מגורים או תעסוקה) וקובעת חובת השבה של המקרקעין שייעודם שונה, תוך מתן פיצוי כספי לחוכר כנגד ההשבה.

ככלל, מדיניות רמ"י בדבר חובת ההשבה בעת שינוי ייעוד קבועה בהחלטה מספר 1 של מועצת מקרקעי ישראל במסגרתה נקבעו עקרונות יסוד של מדיניות המקרקעין בישראל. באשר לשינוי ייעוד הקרקע, נקבע בסעיף 10 להחלטה כי "בהסכמי חכירה של קרקע חקלאית ייקבע כי עם שינוי ייעודה של קרקע חקלאית ליעוד אחר, יבוא הסכם החכירה לידי גמר והקרקע תוחזר למינהל מקרקעי ישראל". חובת ההשבה עוגנה גם בהסכמי החכירה / חוזי משבצת של המינהל מול החוכרים / האגודות ואלו כללו תניה לפיה, בעת שינוי ייעוד קרקע חקלאית ליעוד אחר, רשאי המינהל להביא את חוזה החכירה לידי סיום והחוכר יהיה זכאי לפיצוי בעבור זכויותיו בהתאם לכללים שיקבעו.

מטרת חוזר זה לפרט את תמצית החלטות 1470, 1469 (להלן "החלטות שינוי הייעוד") והשלכות המס הנובעות מהן לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין").

סקירת החלטות המועצה

החלטה 1470 - (היום: סימן ב לסעיף 8.18 בפרק 8 לקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל)

עקרונות

החלטה 1470, אשר חלה ככלל על תוכנית למגורים או לתעסוקה, קובעת ככלל פיצוי בגין השבת קרקע חקלאית לאחר שהתקבלה החלטה לשינוי ייעודה של הקרקע. ההחלטה קובעת אפשרות לפיצוי גבוה יותר מהפיצוי על פי הסכם החכירה המקורי, עבור הזכויות וההשקעות במקרקעין כמפורט להלן:

¹ כיום החלטות המועצה מופיעות בקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל (אפריל 2019) פרק 8.18.



1. **פיצוי הנקוב בהחלטה בהתאם לסוג העיבוד החקלאי, לפי דונם (ללא עיבוד; גידולי בעל; גידולי שלחין; מטעים), או בקשה שתיערך שומה פרטנית, שעליה זכות השגה.**
2. **תוספת תמריץ לפיצוי בשיעור של 50%.**
3. **זכות לרכוש מגרשים בתחום התוכנית בפטור ממכרז ובתשלום דמי חכירה מהוונים מלאים (להלן: "זכות הייזום").**

קבלת הפיצויים המיטיבים והתמריצים כפופה לעמידה בתנאי החלטה 1470, ובכלל זאת: השבת המקרקעין במועד הנדרש כשהם פנויים, תשלום חובות (בהתאם להחלטת רמ"י), המצאת אישורים נדרשים לצורך מחיקת הזכויות, הערות אזהרה וזכויות צדדי ג', תשלומי מיסים וחתימה על יפוי כוח בלתי חוזר.

החלטה מספר 1469 (היום): סימן ג לסעיף 8.18 בפרק 8 לקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל)

בשנת 2014 נחקק החוק לקידום הבנייה במתחמים מועדפים לדיור (הוראת שעה), התשע"ד-2014 (להלן: "חוק הותמ"ל"), כהוראת שעה, המייצרת הסדרים מיוחדים לתכנון מתחמים מועדפים לדיור ולהסדרת זמינותם. חוק הותמ"ל נועד לאפשר את קידום היעיל של תוכניות בניה לדיור ביחס למתחמי קרקע שהוכרזו על ידי המדינה כמתחמים מועדפים לדיור וביחס לתוכניות רחבות היקף לדיור.

בשנת 2016 תוקן חוק הותמ"ל והתווסף לו הפרק הנוגע להליך מזורז להשבת המקרקעין. חוק הותמ"ל יצר מנגנון מהיר לפדיון קרקע חקלאית שייעודה שונה, כך שיתאפשר פדיון הקרקע לקראת אישור ההליכים התכנוניים ושיווקה ללא דחיות מיותרות.

ככלל, התיקון חל על "קרקע להשבה" כהגדרתה בחוק הותמ"ל שהיא קרקע אשר הוקצתה בחוזה חכירה לתקופה ארוכה, הסכמי משבצת וחוזי שכירות עונתיים. בנוסף, חל התיקון על הסכמים שפקעו או הסתיימו לפני כניסתו של התיקון לתוקף ויש בהם או בהחלטות המועצה הוראה, לפיה חלה חובה על בעל הזכויות להשיב את הקרקע בעת שינוי הייעוד או שיש אפשרות לסיים את חוזה השכירות בכל עת. התוכניות עליהן ניתן להחיל התיקון הן תוכניות חדשות בהיקף של 750 יחידות דיור לפחות ובישוב מיעוטים הכוללות הוראות להקמת 200 יחידות דיור לפחות וניתן להוציא מכוחן היתרי בניה. במסגרת חוק הותמ"ל מוציאה רמ"י הודעות לחוכרים על קיומה של התוכנית לשינוי הייעוד ונשלחים הסכמי השבה לחתימה בהם מוצע פיצוי מיטיב בגין השבת הזכויות במועד אשר נקבע בהסכם ההשבה.

השבה של קרקע חקלאית בהסכמה לפי חוק הותמ"ל מזכה בפיצוי נוסף (מעבר לתמריצים שנקבעו בהחלטה 1470) בהתאם להחלטת מועצה 1469 אשר התקבלה ביום 16.6.15. הפיצוי הנוסף לחוכר בהתאם להחלטה זו הוא בשיעור של 20% מגובה הפיצוי הקבוע בהחלטה 1470 ומהווה תמריץ מיוחד במקרה של השבה מהירה של המקרקעין לרמ"י וזאת, למי שיעמוד בתנאי החלטה 1469 ובין היתר יחתום על הסכם השבה במועד שנקבע לכך וימסור את החזקה בקרקע כשהיא פנויה במועד שנקבע בהסכם ההשבה.



ג. היבטי המיסוי הנובעים מהחלטה שינוי ייעוד

החלטות שינוי הייעוד, בשונה מקודמותיהן, קובעות כי עם שינוי יעודה של קרקע חקלאית וחתימה על הסכם השבה ופיצוי, הקרקע ששונה יעודה חוזרת לרמ"י ובידי החוכר מתקבל פיצוי בכסף ובשווה כסף בדמות זכות הייזום. משמעות הדבר כי מתקיימים בשלב זה שני אירועי מס כדלקמן:

אירוע מס ראשון – השבת המקרקעין שיעודם שונה - המהווה מכר של זכויות במקרקעין מהאגודה / החוכר לרמ"י (להלן: "עסקת ההשבה").

אירוע מס שני – מתן אפשרות לרכוש בפטור ממכרז זכויות במקרקעין בהתאם ליעודם החדש במסגרת התוכנית לשינוי ייעוד של המגרשים ושיווקם בייעוד החדש (להלן: "מגרשי ההקצאה"). זכות זו מוענקת מרמ"י לחוכר או למי מטעמו (להלן: "עסקת הרכישה").

מהות הזכות הנרכשת - זכות הייזום

ככלל, בהתאם להחלטות מועצת מקרקעי ישראל ולהסכמי ההשבה יש לראות בזכות הייזום המוענקת לחוכר מבחינת חוק מיסוי מקרקעין כזכות לרכישת מגרש בהקצאה. קרי, לחוכר ניתנה אופציה מאת רמ"י לרכישת מגרשי ההקצאה ללא צורך במכרז.

מימוש האופציה במסגרת אותה זכות הייזום, בתנאים ובמחיר שנקבעו על ידי רמ"י, תלויים אך ורק ברצונו של החוכר וללא כל צורך בהשתתפות במכרז. החלטה 1470 קובעת כי זכות הייזום ניתנת לחוכר או למי מטעמו.

אשר על כן, כאשר החוכר מצוי בשלב שלאחר קבלת זכות היזום לאחר חתימה על חוזה ההשבה, וטרם ההודעה לרמ"י על מימוש אותה זכות הייזום שבידו לרכישת מגרשי ההקצאה, כל שיש בידו של החוכר בשלב זה הוא הזכות המשנית בלבד – שהיא זכות הברירה, (אופציה לרכישת המקרקעין) המאפשרת לחוכר לרכוש את מגרשי ההקצאה בפטור ממכרז ובהתאם לשיקול דעתו. ברצונו מממש החוכר את האופציה ורוכש את המגרש בדרך, בתנאים ובמחיר שנקבע על ידי רמ"י, וברצונו אינו מממש.

יום ושוי המכירה בעסקת ההשבה

בהתאם להוראת סעיף 19(3) לחוק, במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל יום המכירה הוא "יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך".

לפיכך, ניתן לראות במקרים אלו, את יום אישור העסקה ביום החתימה על הסכם ההשבה והפיצוי על ידי רמ"י כיום המכירה לפי סעיף 19(3) לחוק הן באירוע המס הראשון – עסקת ההשבה והן באירוע המס השני – עסקת הרכישה.



שווי המכירה בעסקת ההשבה

שווי המכירה בעסקת ההשבה ייקבע בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות. קרי, סך הפיצוי המתקבל מאת רמ"י, הן הפיצוי בכסף והן הפיצוי בשווה כסף (זכות הייזום). זכות הייזום כאמור לעיל, היא הטבה הניתנת לחוכר במסגרת הסכם ההשבה והפיצוי ועל כן, מהווה היא חלק משווי המכירה בשווה כסף ויש להעריכה על מנת לקבוע את שוויה כחלק משווי המכירה הכולל בעסקה.

את שוויה של זכות הייזום יש להעריך בהתאם לכללים המקובלים בהערכת זכות שהיא זכות לקבלת זכות במקרקעין (אופציה) ובהתחשב במכירת זכויות דומות באותו האזור. בקביעת שווי זכות הייזום יש להתחשב בין היתר בזמינות המגרשים, זיהויים ובהיקף הזכויות המוקצה לחוכר.

בגין שוויה של זכות הייזום יש למסות את החוכר הן במס שבח כחלק משווי המכירה הכולל והן במס רכישה בגין אותה זכות ייזום.

סיחור זכות הייזום

לעיתים בוחר החוכר שלא לממש בעצמו את זכות הייזום ובוחר למכור אותה לצד ג' (להלן: "צד ג'") בתמורה כספית. מכירה של הזכות המשנית (האופציה) דינה ככלל, כדין סיחור אופציה לעניין חוק מיסוי מקרקעין.

וידוגש כי במועד הסיחור יש לבחון האם בשלב שבין הענקת זכות הייזום לחוכר מרמ"י ועד לסיחורה לצד ג', מימש החוכר את זכות הייזום כך שבפועל מוכר החוכר לצד ג' את הזכות העיקרית (מגרשי ההקצאה), שאז מדובר במימוש ע"י החוכר ומכירה לצד ג' היזום.

מימוש זכות הייזום על ידי החוכר יכולה להיעשות הן באופן פורמאלי (לדוגמא על ידי הודעה לרמ"י על רצונו של החוכר לממש את זכות הייזום ולרכוש את מגרשי ההקצאה). לחילופין, מימוש זכות הייזום על ידי החוכר יכולה להיות בצורה משתמעת מתוך נסיבות העניין, כך שמתוך מכלול הנסיבות האופפות את העסקה כפי שהן נלמדות ממערכת ההסכמית הרלוונטית, ניתן ללמוד אם הזכות שנמכרת על ידי החוכר לצד ג' היא הזכות העיקרית או הזכות המשנית. כך למשל, יש לבחון את מכלול הסיכויים והסיכונים שנותרו בידי החוכר ביחס למימוש מגרשי ההקצאה, יכולת ההשפעה שנותרה בידי החוכר ברכישת מגרשי ההקצאה, קיומו של קשר הדוק בין הסכם הסיחור להסכם רכישת מגרשי ההקצאה לאחר סיחור הזכות המשנית, באופן שאין קיום עצמאי לכל אחד מן ההסכמים. כך גם במקרה של ביצוע אי אילו פעולות על ידי החוכר המלמדות על מימוש הזכות המשנית על ידו או התחייבותו לרכישת מגרשי ההקצאה מידי רמ"י.



שיעורי המס בעסקאות הקצאת מגרשים

כאמור, החלטות שינוי יעוד טומנות בתוכן שתי עסקאות לצורך מס:

עסקה א' - השבת המקרקעין בייעוד החקלאי לרמ"י:

החוכר (המוכר) - בעסקה זו החוכר ימוסה במס שבח לפי עיקרון צירוף כלל התמורות הן על התמורה הכספית שמקבל במסגרת הסכם ההשבה והן על שווי זכות הייזום בהתאם לאמור לעיל. שיעור המס ייקבע בהתאם להוראת סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין. יובהר, לא תינתן הקלה במס בהתאם לסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין שכן מדובר בהשבת זכויות במקרקעין שהיו כפופות מלכתחילה, הן בהחלטות מועצת מקרקעי ישראל והן בחוזי החכירה, לתניית השבת המקרקעין בעת שינוי יעודם ומשכך אין מדובר בהפקעה.² **הרוכש** - רמ"י עבור מדינת ישראל – אי חיוב במס רכישה בהתאם לסעיף 42 לחוק הפרשנות.

עסקה ב' - התקשרות החוכר עם רמ"י לרכישת זכות הייזום במקרקעין.

המוכר - רמ"י עבור מדינת ישראל – אינה חייבת במס בהתאם לסעיף 42 לחוק הפרשנות.

הרוכש - החוכר חייב בתשלום מס רכישה בגין רכישת זכות הייזום לפי סעיף 9 לחוק. אין באמור לעיל, כדי לגרוע מחיוב במס רכישה מלא עבור רכישת זכות במקרקעין ככל והחוכר הוא שמימש ורכש את הזכויות במקרקעין או ככל ויקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין כי יש לסווג את העסקה כך שיש לראות בחוכר כמי שמימש ורכש את הזכויות במקרקעין (והכל בהתאם לאמור לעיל).

ד. הצהרות ודיווח

סעיף 73 לחוק מטיל חובת דיווח על מוכר וקונה זכות במקרקעין, לפיכך:

1. החוכר - הצהרה למס שבח על השבת המקרקעין והצהרה למס רכישה על רכישת זכות הייזום.
2. רמ"י - הצהרה למס רכישה על קבלת המקרקעין מהחוכר והצהרה למס שבח על מכירת זכות ייזום.
3. ככל וזכות הייזום נמכרה לצד ג' יוגש דיווח על ידי שני הצדדים לעסקה.
4. בעת מימוש זכות הייזום (בין אם סוחרה ובין אם לאו) יוגש דיווח נוסף.

² ראה לענין זה פסד ע"א 8134/99 - ברוך ויניצקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה, מושב עובדים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת (על פס"ד הוגש ערעור לעליון ע"א 207/19 אגודת ניר יפה- מושב עובדים להתיישבות נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת); ו"ע 18-05-32465 פנינה ויטנר ואח' נ' מיסוי מקרקעין רחובות.



יודגש, כי במידה ולא ניתנה הצהרה על ידי אחד הגורמים דלעיל, תצא שומה לאחר דרישת הצהרה ובהתאם לפי סעיף 82 לחוק. ככל שהחוכר מכר את זכות הייזום יהיה חייב בדיווח נפרד ובהתאם להוראות החוק.

בברכה,

רשות המסים בישראל