

העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לקרובו

היבטי מיסוי מקרקעין

מאת

עו"ד עינת גלוסר

1. מבוא

סעיף 62(א) לחוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק"), קובע, כי מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - שאינו איגוד בשליטתו - יהיו פטורים ממס שבח.

המונח "קרוב לאדם פלוני" לצורך מס שבח, הוגדר בפרק הראשון של החוק שעניינו "פרשנות":

"(1) בן זוג; (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה; אח או אחות ובני זוגם; איגוד שהוא בשליטתו;"

תקנה 20 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה- 1974 (להלן: "התקנות"), קובעת, כי במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל. המונח "קרוב" הוגדר בתקנות:

"בן זוג, לרבות מי שהיה בן זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן זוגו של צאצא, אח ואחות".

לכאורה, מהוראות הדין הכלליות, הדנות בהעברה ללא תמורה, מיחיד לקרובו, עולה כי היבטי מיסוי של העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוגו, ילדו והורה כמזהם כהיבטי מיסוי של העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה ואולם, כפי שיובהר דלהלן, אין הדבר כך.

2. העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוג, ילדו והורה

א. דירת מגורים - כללי

החוק מגדיר את המונח "דירת מגורים" לצורך מס שבח, באופן שונה מהגדרתו לצורך מס רכישה.

המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 1, בפרק ראשון לחוק (פרשנות), לצורך מס שבח, לאמור:

"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה (ההדגשה אינה במקור - ע.ג.)."

לא אחת נדונה בפסיקה הסוגיה, מהו קו הגבול בין דירה שבנייתה נסתיימה, לבין דירה שבנייתה טרם נסתיימה.

בעמ"ש (ת"א) 426/81 כהן ג'קי בנימין נגד מנהל מס שבח מקרקעין, ¹ נדונה השאלה: מתי מסתיימת בנייתה של דירה לצורך החוק?

"מהו המבחן הנכון לקביעת הגבול בין דירה שבנייתה נסתיימה לבין דירה בלתי מושלמת? שקלתי 3 מבחנים אפשריים:

(1) מבחן שאקרא לו "המבחן הפורמלי" - לפיו מגיעה בניית דירה לסיומה בתאריך הוצאת תעודת הגמר על פי חוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965;

(2) "המבחן החוזי" - לפי מסתיימת בניית דירה ביום שהושלמו בה העבודות הכלולות במפרט עליו הוסכם בחוזה בין בונה הדירה לרוכש הדירה ממנו;

(3) "המבחן הפונקציונלי" - לפיו חל סיום הבניה של דירה ביום בו היא הגיעה למצב שלמות כזה שאין עוד צורך בתוספת חמרים, או עבודה, כדי שתוכל למלא את תפקידה המיועד כדירה למגורי אדם.

מבין המבחנים הנ"ל נראה לי האחרון הנכון והרצוי גם יחד. המבחן הפורמלי יכול היה להתקבל על הדעת אילולא העובדה הידועה לכל, כי הוצאת "תעודת גמר" ע"י שלטונות הרישוי מתעכבת, לעתים קרובות מאוד, בגלל שיקולים שאינם קשורים כלל למצב המבנה או הדירה (כגון חובותיו של הקבלן לרשות המקומית, ועוד). חבל שזהו המצב כי ביסודה נועדה "תעודת גמר" להוות אישור אובייקטיבי של מומחים בקשר עם כושרו של מבנה למלא את תפקידו, אך בבואנו לקבוע עקרון מדריך לא נוכל להעלים עין מהמציאות. אשר ל"מבחן החוזי", חולשתו גלויה לעין. המדדים לחוזה רשאים לקבוע תנאים ומפרטים כרצונם; הם יכולים להתנות,

1. עמ"ש (ת"א) 426/81 כהן ג'קי בנימין נגד מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יב' 51, 53.

למשל, כי בונה הדירה יקים רק את השלד ובמצב זה עליו למסור אותה לרוכשיה, כשבנייתה, לכל הדעות, עוד לא נסתיימה (אם כי חוק המכר (דירות) תשל"ג-1973 מחייב מוכר דירה שבנה אותה או עתיד לבנותה, בעצמו או על ידי אחרים, לצרף לחוזה המכר מפרט בטופס שנקבע ע"י שר השיכון, עדיין רשאים הצדדים למחוק ולתקן את הטופס לפי הסכמתם).

בהעדיפי את "מבחן הפונקציונליות" לקחתי בחשבון, בין היתר, את האובייקטיביות שבו: עלינו לזכור ששאלת הפטור המוענק ל"דירת מגורים", שבנייתה נסתיימה נוגע לא רק לצדדים של חוזה המכר אלא גם לשלטונות המס, ולכן חשוב שהמבחן יהיה אובייקטיבי ככל האפשר ולא תלוי בצדדים לחוזה דוקא. מבחן הפונקציונליות עונה לדרישה זו יותר מהמבחנים האחרים, כשהן שלטונות המס והן בית המשפט נעזרים בשיקוליהם בדעתו של "האדם הסביר".

במקרה דנן נמכרה דירת העוררים כשהבית כולו, והדירה עמו, טרם נקשרו לרשת החשמל של חברת החשמל. העדר קשר כזה פוגע בפונקציונליות של דירה במידה רבה מאוד. בתנאי החיים של ארצנו, כבכל ארץ בעלת תרבות מערבית, יש לקבוע שאין בכוחה של דירה למלא כדבעי את תפקידה כל עוד היא מנותקת מזרם החשמל. לא זו בלבד שהחשמל משמש אצלנו, כמעט באופן בלעדי, להארת הדירה, אלא שבלעדי חשמל אין להפעיל מקרר או מכונת כביסה, אין מים בדירה, אין רדיו או טלוויזיה ולרוב גם אין חימום בחורף או מיזוג אויר בקיץ. בעיני האדם הסביר כל אלה חשובים ובחלקם אף חיוניים, ודירה שאינה יכולה עדיין לספקם לא תחשב בעיניו כדירה מושלמת.

חברי ועדת ערר, הסכימו עם ההחלטה הנ"ל של יו"ר ועדת הערר, השופט אשר, אך הוסיפו וציינו:

"... אולם אנו בדעה כי במידה שהדירה אכן משמשת למגורים של קבע וקיימים בה אמצעים חילופיים זמניים כגון: אספקת חשמל, הרי אי קשירת הדירה לרשת החשמל לא תחשב כפגיעה במבחן הפונקציונליות המוצע ע"י יושב הראש".

הלכה זו אושרה בעמ"ש 79/83 שלום לוי סידי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם), וכן בעמ"ש 338/88 מלכה שלגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יז, 164, 167.

הפסיקה הנ"ל קיבלה תוקף בבית המשפט העליון במסגרת ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח,² כדלקמן:

2. ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט (2) 385, 387-388 (1985).

"המחוקק נקט לשון ברורה, ממנה עולה כי העדיף את המבחן האובייקטיבי... יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא ... דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת המצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים וחיונם לשימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצ"ב."

המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 9, לחוק, לצורך מס רכישה, לאמור:

"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה."

כך ולשם המשל, רוכש, הרוכש דירה מקבלן "על הנייר", ישלם מס רכישה בשיעור החל על רכישת דירת מגורים (לפי מדרגות מס רכישה), הגם שבנייתה טרם נסתיימה, שכן הגדרת המונח "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, כוללת גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה שיש לגביה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, ובעניין זה, הקבלן. אולם, אם הרוכש הנ"ל, ימכור את הדירה לפני שבנייתה נסתיימה, הרי הוא לא יהיה זכאי לפטור ממס שבח, לו זכאי מוכר דירת מגורים מזכה, שכן, הנכס הנמכר אינו עונה על הגדרת "דירת מגורים", לצורך מס שבח, בין היתר, משום שבנייתה של הדירה טרם נסתיימה.

ב. שווי מכירה

המונח "שווי של זכות פלונית" הוגדר בסעיף 1 בפרק הראשון (פרשנות) לחוק:

"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום-לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;"

הגם כי לא משתלמת תמורה בעד הזכות, הרי לצורך חישוב המס, אומדים את שווי הזכות, לפי הסכום שיש לצפות לו אילו נמכרה הזכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון.

ג. שווי רכישה

הוראות החוק הרלוונטיות לעניין זה:

סעיף 21(א) לחוק, קובע לאמור:

"בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על-ידי המוכר."

סעיף 29 לחוק קובע לאמור:

"שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא-תמורה הוא שוויה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66 ו-69, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה."

סעיף 27 לחוק קובע לאמור:

"שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שהגיעה למוכר או לעושה הפעולה בהעברה ללא תמורה שחל עליה סעיף 3(א)(3) לחוק מס עזבון, התש"ט-1949, הוא השווי לפי סעיף 26(א)(1), ובלבד שאם מסר המוכר, במועד הקבוע בסעיף 73, הצהרה לגבי רכישת הזכות, ושילם לפני מות המוריש את מס הרכישה שהוא חייב בו, יהיה השווי, אם ביקש זאת המוכר או עושה הפעולה, לפי הסיפה של סעיף 29."

על רישא הוראת סעיף זה, ראו עמ"ש 5072/99 יהודית מטלון נ' מנהל מס שבח מקרקעין,³ שם נאמר:

"חוק מס עזבון תש"ט-1949 בוטל בשנת 1981 לגבי נפטרים שהלכו לעולמם לאחר ה-31.3.81 והמשיך לחול על נפטרים שהלכו לבית עולמם לפני תאריך זה. ב-1987 בוטל חוק מס עזבון החל מה-1.1.88, גם על נפטרים שהלכו לבית עולמם לפני ה-31.3.81."

בסעיף 3(א)(3) לחוק מס עזבון התש"ט-1949 (להלן: "חוק מס עזבון") נקבע, כי נכסים שנפטר העביר בלי תמורה לאדם אחר תוך 3 שנים לפני פטירתו - לא לפני 1.4.49 - ושהבעלות בהם הוקנתה לאותו אדם לאלתר, ייחשבו אף הם כנכסי העזבון. עד לפני חוק מס עזבון (ביטול) תשמ"א-1981 תקופת הביניים היתה של 5 שנים. הסייג האמור בסעיף

3. עמ"ש (מחוזי חי) 5072/99 יהודית מטלון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מאגר נבו (2000).

כפי שהוסבר בע"א 507/80 פלד נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ז (1) 460, 464 (ד):⁴

"... בא למנוע הערמה על הוראות החוק והמנעות מתשלום מס עזבון, על ידי אדם, אשר חש כי קצו קרב והוא מבקש להעניק נכס מנכסיו לאדם אחר בלי תמורה (במתנה) ובדרך שתשלול ממקבל המתנה את החובה לשאת בתשלום מס העזבון מאותו טעם עצמו נקבע גם חריג בסעיף 26 לחוק מס שבח מקרקעין שמטרתו למנוע מאדם, שכך נהג בנכסיו, המנעות מתשלום מס שבח מקרקעין או תשלום שעורו המלא, שהיה מתחייב בו מקבל המתנה, אם וכאשר ימכור זה את הנכס. החישוב ייעשה על פי הרישא של סעיף 26 לחוק הנ"ל, דהיינו ששווי הרכישה יהיה השווי ביום ההורשה, וכך פירצת ההמנעות מתשלום המס במלואה נסתיימה."

לביטולו של חוק מס עזבון, בשנים 1981 ו-1988 אין תחולה רטרואקטיבית. תקפם של הביטולים הוא מתאריך כל בטול ואילך, פניהם כלפי העתיד.

החוקים המבטלים אינם מאזכרים את החוק הנ"ל. החבויות והזכויות שנוצרו והיו קיימות לפני תחילת החוקים המבטלים נשארות בעינן..."

סעיף 35 לחוק קובע לאמור:

"שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה במתנה לפני תחילתו של חוק זה אך לאחר תחילתו של חוק מס שבח מקרקעין, התש"ט-1949, יהיה שווי הרכישה נקבע כאילו נמכרה על ידי נותן המתנה."

ד. מס שבח

כאמור, סעיף 62(א) לחוק קובע כי מכירת זכות במקרקעין ובכלל זה, דירת מגורים ללא תמורה, מיחיד לקרובו ובכלל זה, בן זוג, ילדו והורה, פטורה ממס שבח.

האם המונח "בן זוג" בהגדרת "קרוב" בחוק מתייחס גם ל"ידועים בציבור"?

סעיף 62(ב) לחוק מוסיף וקובע כי "מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס; לענין זה, "בן זוג המתגורר יחד אתו בדירה" - מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה.

4. ע"א 507/80 פלד נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ז (1) 460 (1983).

בע"א 2622/01 מנהל מס שבח נ' עליזה לבנון⁵ דובר על בני זוג שחיו יחד במשך שנים ארוכות, החליטו להיפרד והתקשרו בהסכם לחלוקת רכוש שבמסגרתו העביר בן הזוג לידועה בציבור, בין היתר, חנות. מנהל מס שבח טען, כי הידועה בציבור של מעביר הזכות - אינה זכאית ליהנות מהנחה במס רכישה לה זכאית אישה נשואה, וכי היא לא עומדת בתנאים הקבועים בחוק, כדי לזכות בהנחה כזו.

השאלה שנדונה שם הייתה: האם לצורך קבלת הפטור הכללי ממס שבח והפטור הכללי ממס רכישה, המושג "בן-זוג" המופיע בהגדרת "קרוב" שבחוק ובסעיפים 20 ו-21 לתקנות, משתרע גם על הידועים בציבור? נפסק:

"ביסוד הפטור (ממס שבח וממס רכישה) מונחת מטרה חברתית, שנועדה להקל על הסדרים פנים משפחתיים. אין כל סיבה עניינית, שלא להחיל הסדר זה, שהינו בעל אופי חברתי, על מתנה הניתנת בין ידועים בציבור. גם ידועים בציבור מנהלים חיי משפחה, וההסדרים בענייני מס שבח ומס רכישה החלים על בני זוג נשואים המנהלים חיי משפחה מן הראוי שיחולו גם על ידועים בציבור המנהלים חיי משפחה. הבחנה בין בני זוג נשואים לבין בני זוג ידועים בציבור לעניין הסדרי מס שבח ומס רכישה היא הפליה פסולה, הנוגדת את עקרון השוויון. אכן, עקרון השוויון חל הן לעניין החיוב במס והן לעניין ההקלה במס".

עוד נדונה שם השאלה באם סעיף 62(ב) לחוק, שנוסף במסגרת תיקון מס' 26, והעניק פטור מיוחד ומלא ממס שבח מקרקעין של דירת מגורים הניתנת במתנה בין ידועים בציבור, ותקנה 20 (א) שנוספה במסגרת תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשנ"ה - 1994 וקבעה, כי על העברה לפי סעיף 62(ב) לחוק יהיה שלישי ממס הרכישה הרגיל, קובעים הסדר שלילי, כך שככל שמדובר בהעברות ללא תמורה בין ידועים בציבור, של זכויות במקרקעין שאינן דירה, הם לא יהיו זכאים לפטור ממס שבח ולמס רכישה מופחת כפי החל בהעברה ללא תמורה, בין יחיד לקרוב?

נקבע, כי את ההסדר החיובי לעניין פטור ממס בגין דירת מגורים בין ידועים בציבור, אין לפרש כהסדר שלילי לעניין שלילת הפטור בגין נכס שאינו דירת מגורים. ככל שהמדובר בהעברה ללא תמורה, של דירה בין ידועים בציבור, יחולו הוראות סעיף 62(ב) לחוק ותקנה 20א לתקנות, וככל שהמדובר בהעברה ללא תמורה של נכס שאינו דירת מגורים - יש לפרש את הפטור הכללי שניתן בחוק (סעיף 62(א)), ובעקבותיו הפטור החלקי ממס רכישה (תקנה 20 לתקנות), כמעניק פטור לידועים בציבור, הנותנים מתנה של נכס שאינו דירת מגורים.

5. ע"א 2622/01 מנהל מס שבח נ' עליזה לבנון, פ"ד נז(5) 309 (2003).

ה. מס רכישה

תקנה 20 לתקנות קובעת כי במכירת זכות במקרקעין, ובכלל זה, דירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לקרובו, ובכלל זה, בן זוג, ילדו והורה, יהיה מס הרכישה שליש מגובה מס הרכישה הרגיל.

האם המונח "בן זוג" בהגדרת קרוב בתקנות מתייחס גם ל"ידועים בציבור"?

תקנה 20א קובעת כי במכירת זכות במקרקעין שחל עליה סעיף 62(ב) לחוק, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל.

תקנה 21 לתקנות מוסיפה וקובעת כי:

"על אף האמור בתקנה 20, מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה, לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס רכישה".

יוצא מכאן, כי העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוגו, בה בני הזוג אינם מתגוררים בה יחדיו, תחוב בשליש מס רכישה, ובאם בני הזוג מתגוררים בדירה יחדיו, ההעברה הנ"ל תהיה פטורה ממס רכישה.

בו"ע (ת"א-יפו) 1135/02 אייזיק רחל נגד מנהל מס שבח ת"א, נדונה השאלה: האם העברה ללא תמורה של זכויות בדירה, בין ידועים בציבור, מקנה פטור מלא ממס רכישה עפ"י תקנה 21 לתקנות מס רכישה (פטור ממס במכירת דירה של יחיד לקרובו כאשר המוכר והקונה גרים באותה דירה)? נפסק, כי מאחר שיש הוראות חוק ספציפיות בהתייחס להעברת דירה ללא תמורה לידוע בציבור (תקנה 20א) לתקנות וסעיף 62(ב) לחוק, הרי שאין להחיל את הוראות החוק הכלליות החלות על העברה ללא תמורה מיחיד לקרוב.

ו. השפעה על הפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק

סעיף 49ב(1)א לחוק קובע:

"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה: המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס; לענין זה, מכירה בפטור ממס - לרבות מכירה בפטור חלקי, אך למעט - מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה".

מצאנו אם כן, כי העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לקרובו שאינו ילדו או בן זוגו של נותן המתנה, מהווה מכירה בפטור ממס, לצורך הפטור

הכללי ממס שבח, אחת לארבע שנים. יוצא מכאן, כי העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוג/ילדו/הורה אינה פוגעת בפטור הכללי ממס שבח, במכירת דירת מגורים מזכה, אחת לארבע שנים, ואולם, העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה, תיחשב כניצול הפטור הכללי ממס שבח, והמוכר ייאלץ להמתין ארבע שנים, כדי למכור דירת מגורים בפטור ממס שבח.

הפתרון טמון בכרונולוגיה של המכירות הנ"ל. ראשית יש למכור את הדירה תוך ניצול הפטור הכללי ממס שבח (אחת לארבע שנים), ורק לאחר מכן לבצע את ההעברה ללא תמורה מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה.

אפשרות נוספת, במקרה בו רוצים להעביר דירה ללא תמורה, לאח/אחות, מבלי לפגוע בפטור הכללי ממס שבח, היא להעביר אותה ללא תמורה להורה וההורה יעבירה ללא תמורה לאח/אחות. החיסרון באפשרות הנ"ל, הוא תשלום כפול של שליש מס רכישה.

2. תקופת צינון במכירת דירת מגורים שהתקבלה במתנה

סעיף 149 לחוק קובע לאמור:

"(א) על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה -

(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו ארבע שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה - שלוש שנים, מיום שנעשה בעלה;

(2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה - שלוש שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה, אם איננו נשוי -שנתיים, ואם הוא נשוי או אם הוא הורה יחיד כהגדרתו בסעיף 1 לחוק משפחות חד הוריות התשנ"ב - 1992 - שנה אחת.

(ב) מוכר כאמור בסעיף קטן (א) שקיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18 שנים, יתחיל לגביו מנין השנים האמורות מיום שמלאו לו 18 שנים.

(ג) לעניין סעיף זה -

(1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתה, כקבלתה במתנה;

(2) אם הבעלות בדירה הנמכרת משותפת לבני-זוג, יביאו בחשבון לענין התקופות האמורות בסעיף קטן (א) את גילו של המבוגר שבהם".

3. העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה

הוראות הדין וההלכה החלות בהעברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוג, ילדו והורה, כמפורט דלעיל, חלות גם בהעברה ללא תמורה של דירת מגורים, מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה, למעט בעניינים אלו:

(א) העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לנכדו/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה, תיחשב כניצול הפטור הכללי ממס שבח, והמוכר יאלץ להמתין ארבע שנים, כדי למכור דירת מגורים בפטור ממס שבח.

(ב) העברה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לקרובו, שהינו נכד/אח/אחות/הורי הורה/צאצאי בן זוג/בני זוגם של כל אחד מאלה, המתגורר עימו בדירה, לא תהיה פטורה ממס רכישה, כי אם תחוב בשליש מס רכישה.

(ג) לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה מקרובו (שאינו הורה) - אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו ארבע שנים; אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה - שלוש שנים.

4. העברה ללא תמורה של דירת מגורים מהורה לאלמנת הבן

בהחלטת מיסוי 1305/09⁶ נדונה הסוגיה באם יש לראות בהעברת דירת מגורים, ללא תמורה, מאם של בן שנפטרה לאלמנת הבן, כמתנה הפטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק, והאם ניתן לראות בהעברה הנ"ל, כמתנה לבן, לעניין סעיף 49ב(1)(א) לחוק (קרי, לא יראו בהעברה הנ"ל, כניצול הפטור הכללי ממס שבח - אחת לארבע שנים) ולעניין סעיף 49' לחוק (קרי, האלמנה תוכל למכור את הדירה בתום תקופת צינון מינימלית, כקבוע בסעיף בהתייחס למקבל מתנה מהורה)?

6. תמצית החלטת מיסוי מקרקעין 1305/09 "פטור לאלמנת הבן לפי סעיף 62, תקופת הצינון לפי סעיף 49, מתנה לאלמנת הבן" (9.11.2009). פורסם באתר רשות המיסים www.shaam.gov.il/TMMISUYINT/; בכתובת

נקבע, כי בהתאם להוראות המקצועיות בנדון, יראו את העברת הדירה לאלמנה, כל עוד לא נישאה לאחר, כהעברה ל"קרוב" כמשמעותו בסעיף 62 לחוק, ובכפוף להתקיימות שאר התנאים באותו סעיף, תהא העברה זו פטורה ממס. אולם, המתנה לאלמנת הבן **לא תיחשב** כמתנה מהורה לפי הוראות סעיף 49(א)(1) לחוק ולפיכך, תהא כפופה לתקופת צינון של 3 שנים באם הדירה תשמש אותה דרך קבע למגוריה כל אותה תקופה, ולתקופת צינון של 4 שנים אם הדירה לא תשמש את האלמנה דרך קבע למגוריה. עוד נקבע, כי ההעברה במתנה מהאם לאלמנת הבן לא תיחשב כהעברה במתנה לבן לעניין סעיף 49(ב)(1) לחוק, ולפיכך, הפטור במתנה זו יבוא במניין הפטורים. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

5. אחרית דבר

העברה ללא תמורה מיחיד לקרוב עשויה, לעיתים, להוות מלכודת מס ויש לבחון היטב את היבטי המיסוי, על כל המשתמע מכך. כך ובין היתר, יש לפעול לתכנון מס נכון, אם יש בכוונת יחיד להעביר לאח/אחות/נכד ללא תמורה דירת מגורים או חלק ממנה, וכן למכור דירת מגורים תוך ניצול הפטור הכללי ממס שבח, אחת לארבע שנים. כיוצא בזה, על מקבל המתנה, שהיא דירת המגורים, לתכנן מהלכיו המיסויים בקפידה ולהמתין תקופה, כפי הקבוע בחוק, עד אשר יוכל למכור את הדירה בפטור ממס שבח.