



כ"ה סיון תשס"ט
17 יוני 2009
מש-04427109

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 8/2009

הנדון: "דמי מפתח" - התרתם בניכוי בחישוב השבח

1. כללי

א. הוראת ביצוע זו עניינה במכירת זכות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק") ע"י מי שהיה דייר מוגן ובשלב מאוחר יותר רכש את זכות הבעלות. במקרה זה עולה השאלה האם יש להביא בחשבון בעת חישוב השבח את התשלום ששילם המוכר לרכישת זכות הדיירות המוגנת קרי, את תשלום דמי המפתח.

ב. עפ"י חוק הגנת הדייר (נוסח משולב) התשל"ב - 1972 (להלן: "חוק הגנת הדייר"), במכירת זכות דיירות מוגנת על ידי בעל הבית משלם הדייר הנכנס, דמי מפתח לבעל הבית. כמו כן, בעת החלפת דייר מוגן משלם הדייר הנכנס דמי מפתח, שחלקם משתלמים לבעל בית ויתרתם משתלמים לדייר היוצא.

ג. קבלת "דמי מפתח" בידי בעל הבית, תחויב במס פירותי לפי סעיף 2(6) לפקודה בשיעור מס הקבוע בסעיף 124 לפקודה.

חלק התשלום המשולם לדייר היוצא חייב במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה. אלא אם כן הזכויות הנמכרות הן "בדירת מגורים", שאינן מחויבות במס.

חוק הגנת הדייר - מושגים

חוק הגנת הדייר (נוסח משולב), התשל"ב - 1972, (להלן: "החוק") מגדיר את זכויות וחובות של בעל הבית והדייר, ומונה את עילות הפינוי של הדייר המוגן. כמו כן החוק חל הן על דיירים המחזיקים בנכס עסקי וכן על דירות מגורים.

ד. תחולת החוק :

1. נכס הנכלל בתחולת החוק, הינו :

שכירות של בנין או חלק מבנין וחצר או גינה המשמשים את מטרת השכירות, למעט: (רשימה חלקית)

- א. קרקע פנויה שהושכרה לאחר 8.7.1955.
- ב. שכירות לתקופה של יותר משבע שנים, שנעשתה לאחר 8.7.1955, ופורש בחוזה השכירות בכתב, כי הדייר לא יהיה מוגן על פי חוק זה. וכן שכירות של יותר מ- 14 שנה, שנעשתה לפני 8.7.1955.
- ג. משק חקלאי.
- ד. בניינים חדשים שנבנו לאחר 20.8.1968.



2. **"דייר מוגן"**, על פי החוק, הוא :

- א. דייר ששילם דמי מפתח עבור הנכס המוחזק.
- ב. דייר שלא שילם דמי מפתח, אך נכנס לנכס לפני שנת 1940.
- ג. כל בן משפחה שהפך לדייר מוגן לאחר שעברה אליו הזכות מהדייר המוגן המקורי על פי התנאים בחוק.
- ד. דייר שנכנס לנכס לאחר 20.08.1968, ושילם דמי מפתח.

ו. **"דמי מפתח"** - כל תמורה שאינה דמי שכירות, הניתנת בקשר לשכירות של מושכר או בקשר לקבלת החזקה או להחזרת החזקה במושכר לפי חוק זה - ללא קשר למועד התשלום בפועל.

ז. **"בעל בית"** - מי שהשכיר נכס בשכירות ראשית, בין אם הוא בעלו של הנכס המושכר ובין אם לא, לרבות חליפיו.

2. פסק הדין בעניין פרוכטר (ע 1328/04, 1336/04)

בפסק הדין בעניין פרוכטר נדונה השאלה כאמור בסעיף 1(א) לעיל, דעת הרוב פסקה כי בחישוב השבח יש לקבוע את שווי הרכישה של זכות הבעלות "כשווי המכירה" שנקבע בעת שהדייר המוגן רכש את זכות הבעלות – מחיר ששיקף שווי נמוך בשל היות הנכס "תפוס" כבר על ידו כדייר מוגן.

בעמדתה זו, לא התחשבה דעת הרוב בעלות הנוספת שהיתה לדייר המוגן (דמי המפתח) ואשר בשלה שווי רכישת זכות הבעלות היה נמוך.

דעת המיעוט, לעומת זאת קבעה כי יש להתחשב בעלות רכישת הדיירות המוגנת בעת חישוב השבח, בין היתר גם מהטעם שלאחר תיקון 55 לחוק ותיקון הרישא שבסעיף 39 לחוק, יש לראות בדמי מפתח הוצאה המותרת בניכויי "כהוצאה שהוציא המוכר לרכישת הזכות במקרקעין".

3. הוראות לפעולה

על מנת להגיע למיסוי נכון של הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח למוכר זכות במקרקעין שהיה דייר מוגן ורכש את זכות הבעלות, ועל-מנת למנוע את העיוותים הכלכליים נשוא הו"ב 24/85, נקבע כדלקמן:

א. סעיף 3 בהוראת ביצוע 24/85 מיום 4.9.85 מבוטל.

ב. בחישוב השבח במכירת זכות במקרקעין ע"י מי שהיה דייר מוגן ורכש את זכות הבעלות, יותרו בניכוי דמי המפתח ששולמו בשעתו על ידו לצורך רכישת זכות הדיירות המוגנת.

הוצאת דמי המפתח תתואם מיום ההוצאה ועד ליום רכישת הבעלות בנכס, ותותר בניכוי ליום רכישת זכות הבעלות.
יובהר, כי לא כל דייר מוגן נדרש לשלם דמי מפתח, לפיכך יש לקבל תיעוד או אסמכתאות על תשלום בפועל.



ג. דמי מפתח בעד שכירות מוגנת בבית עסק ששילם הדייר עד ליום 31/3/64, ניתן היה לנכותם על פי הפקודה, תקנות מס הכנסה (התרת הפחתות בעד הוצאות) התשל"ט – 1978.

לפיכך, על המנהל להשתכנע שדמי המפתח לא הותרו בניכוי על ידי פקיד השומה לפני התרתם בניכוי בחישוב השבח.

ד. תחולת ההוראה מיום הפצתה.

בברכה,

רשות המסים בישראל