

כו' טבת תשס"ג  
31, דצמבר 2002

אל: תפוצה: א', נצ' (3), ב' (1), ג' (3), ד' (2), ו' .

### הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10 / 2002

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין -  
אופציות במקרקעין (הוראת שעה)

#### כללי

ביום 24.3.02 פורסם ברשומות תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג - 1963, (להלן: "התיקון") שהוסיף, בין היתר כהוראת שעה, את פרק חמישי 2 לחוק וענינו מיסוי אופציות במקרקעין. פרק זה יחול על עסקאות שנעשו החל מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03 (להלן: "התקופה הקובעת").

#### 1 המצב עובר לתיקון

חוק מיסוי מקרקעין מרחיב את הגדרת "מכירה" וקובע כי גם פעולות של הענקת זכות לקבל זכות במקרקעין וכן הענקתה של זכות להורות על הענקה, מהוות "מכירה".

כאשר נערך הסכם בו מוענקת זכות לרכוש זכות במקרקעין בעתיד כמפורט בהגדרת "מכירה", יש לראות את יום הענקת האופציה או מכירתה כ"יום המכירה" ואת שווי המכירה בהתאם.

לפיכך, עסקת האופציה הינה עסקה בפני עצמה בין אם היא מתממשת ובין אם לאו, כך שהרוכש חייב במס רכישה והמוכר חייב במס מכירה ובמס שבח (ראה הו"ב מ.ש. 80/142), זאת בין אם האופציה מומשה ובין אם לא מומשה בסופו של דבר.

כאשר מומשה האופציה: יום המכירה יהיה יום מימוש האופציה ושווי המכירה הינו שווייה של הזכות במקרקעין נשוא האופציה.

בעת מכירת זכות במקרקעין שנרכשה ע"י מימוש אופציה, תחויב המכירה כאילו נרכשה הזכות בשני שלבים: האחד – יום רכישת האופציה, השני – יום מימוש האופציה.

### המצב שלאחר התיקון

2

במטרה לעודד שוק משני של מסחר באופציות ועל מנת להקל ולשחרר את הפוטנציאל היזמי, נקבעו, כהוראת שעה, פטורים ממיסי מקרקעין בשלבי המסחר באופציות.

לאור המגמה שצוינה לעיל, רק אופציות שיעמדו בתנאים הקבועים בפרק חמישי 2 (להלן: "אופציה ייחודית") יהנו ממסלול המיסוי המיוחד ויזכו בפטור האמור. יודגש כי הוראות הפרק יחולו על מכירת אופציה כאמור, אך ורק בתקופה הקובעת.

מכירה של כל אופציה אחרת אשר אינה עונה על התנאים הקבועים בפרק חמישי 2 (להלן: "אופציה כללית") תמשיך ותמוסה בהתאם למסלול הקיים בחוק, כמפורט בה"ב מ.ש. 80/142, כעסקה עצמאית לכל דבר ועניין החייבת במס שבח, מס מכירה ומס רכישה.

יוצא אפוא, כי לצד ההוראות הכלליות והדין הקיים לגבי מכירתן של אופציות בכלל, יחול פרק מיוחד למיסוי אופציות ייחודיות.

עפ"י התיקון, מכירת אופציה ייחודית תתחייב במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה או במס ריווח הון לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה ותהא פטורה ממס שבח, מס מכירה ומס רכישה.

בטרם תסווג האופציה כאופציה ייחודית, יש לוודא שאכן מדובר בזכות לרכישת זכות במקרקעין ולא במכירת הזכות במקרקעין גופה. כלומר: הזכות למימוש ניתנה לבעל האופציה ותלויה היא בהודעת מימוש מטעמו.

כל התקשרות אחרת כגון: חוזה מותלה או מתן זכות בחוזה לביטולו או מתן זכות סירוב, אינם אופציה כלל ויכול ויעידו על מכירת זכויות המוכר במקרקעין.

על מנת להנות מהקלות המס הקבועות בפרק חמישי 2 יש לבחון סיווגה של האופציה, אם ייחודית היא אם לאו, בעת מכירתה.

העובדה כי בשלבים מוקדמים יותר של מכירת האופציה היא סווגה כאופציה ייחודית ונהנתה מהקלות המס הקבועות בפרק, אין בה כדי להקנות לה מעמד ככזו בהעברות הבאות ובכל מכירה ייבדק סיווג האופציה מחדש. כך גם להפך, העובדה שבשלבים מאוחרים יותר של סיחור האופציה זו לא סווגה כאופציה ייחודית אין בכך כדי לגרוע מסיווגה ככזו בהעברות קודמות.

### אופציה ייחודית – פירוט תנאים מצטברים

אופציה ייחודית היא זכות לרכישה של זכות במקרקעין (אופציה מסוג CALL) שהתקימו לגביה כל התנאים המפורטים להלן ובמצטבר:

- א** האופציה ניתנה בכתב
- דרישת הכתב של האופציה הינה מהותית ולא פרוצדורלית הווה אומר: לא ניתן להסיקה מעובדות או נסיבות אחרות אלא טעונה היא מסמך מפורט ומסוים בכתב.
- ב** האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה
- האופציה נשוא ההסכם, או הזכות לרכישת זכות במקרקעין, הינה עבירה ואין הגבלה כלשהי על עבירותה.
- ג** התחייבות המוכר למכירת הזכות במקרקעין היא בלתי חוזרת
- התחייבות המוכר בהסכם, בעת מכירת אופציה ייחודית, הנה בלתי חוזרת, דהיינו: מרגע שהעניק בעל הזכות אופציה לגבי המקרקעין שברשותו, מסר הוא את הכוח ואין הוא יכול לחזור בו מהתחייבותו למכירת הזכות במקרקעין.
- מטרתו של תנאי זה לאפשר ודאות וסחירות של השוק המשני שאינה תלויה במוכר וברצונו לחזור בו מביצוע העסקה.
- ד** תקופת האופציה – תקופה מקסימלית של 24 חודשים
- תקופת האופציה המצטברת לרכישת הזכות במקרקעין, כולה או חלקה, הינה 24 חודשים. תקופה זו כוללת כל תקופת הארכה או אופציות אחרות שניתנו למחזיקים שונים, ע"י אותו בעל זכות במקרקעין.
- דוגמה א':  
לראובן מגרש בשטח של 1,000 מ"ר.  
ראובן העניק לשמעון אופציה לרכישת המגרש שלו, לפי הסכם האופציה נקבעה תקופת המימוש ל- 10 חודשים.  
שמעון לא מימוש את האופציה בתקופה שנקבעה.  
חודשיים לאחר שפגה האופציה ביקש ראובן להעניק אופציה לרכישת המגרש ללוי.  
תקופת הזמן המקסימלית למימוש האופציה יכולה להיות 14 חודשים.
- דוגמה ב':  
לראובן מגרש בשטח של 1,000 מ"ר.  
ראובן העניק לשמעון אופציה לרכישת המגרש שלו, לפי הסכם האופציה נקבעה תקופת המימוש ל- 10 חודשים.  
שמעון לא מימש את האופציה בתקופה שנקבעה. אולם, ראובן האריך לו את האופציה לתקופה נוספת.  
תקופת הזמן הנוספת המקסימלית למימוש יכולה להיות ל- 14 חודשים בלבד.

דוגמה ג':

לראובן מגרש בגודל של 1,000 מ"ר.

ב- 1.1.02 ראובן העניק לשמעון אופציה לרכישת 500 מ"ר, לפי הסכם האופציה נקבעה תקופת המימוש ל- 8 חודשים.  
ביום 1.5.02 ביקש ראובן לתת אופציה לרכישת 500 מ"ר האחרים ללוי, תקופת האופציה המקסימלית יכולה להיות 24 חודשים.

דוגמה ד':

לראובן מגרש בגודל של 1,000 מ"ר.

ביום 1.1.02 העניק ראובן לשמעון אופציה לרכישת 70% מזכויותיו במגרש, לפי הסכם האופציה נקבעה תקופת המימוש ל-10 חודשים.  
ביום 1.5.02 בקש ראובן לתת אופציה לרכישת 30% מזכויותיו במגרש (יתרת הזכויות), תקופת האופציה יכולה להיות 24 חודשים.

#### ה הגבלת גובה התמורה בגין מכירת האופציה

במכירת האופציה לראשונה מבעל הזכות במקרקעין למחזיק האופציה הראשון קובעות הוראות הפרק מגבלה על גובה התמורה המתקבלת בשלב זה.

האופציה תסווג כאופציה ייחודית בשלב הסיחור הראשון רק אם התמורה בגין האופציה לא עלתה על 5% משווי השוק של הזכות במקרקעין נשוא האופציה או 5% ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם.

הגבלה זו אינה חלה על המכירות הבאות של האופציה לאחר מכירתה לראשונה.

יוצא אפוא, כי התנאי בדבר מגבלת התמורה בעבור האופציה הינו מצטבר ליתר התנאים המפורטים בסעיף רק בשלב מכירת האופציה לראשונה ולא בכל שלב אחר של המסחר באופציה.

#### ו תפיסת חזקה במקרקעין נשוא האופציה

לא ניתנה חזקה במקרקעין נשוא האופציה למחזיק האופציה או למי מטעמו, בכל תקופת האופציה. במידה ונמסרה חזקה בתקופה הנ"ל האופציה לא תסווג כאופציה ייחודית. יש לבדוק שנית את מהות העסקה מלכתחילה.

#### ז מנגנון הודעה

מסירת ההודעה בתוך 30 ימים הינה תנאי מצטבר ליתר התנאים, בהתקיימם תסווג האופציות כאופציה ייחודית, משכך לא ניתן יהיה להאריך מועד זה.

לא נמסרה הודעה בתוך 30 ימים לא תמוסה מכירת האופציה כאופציה ייחודית.

## הסדר המיסוי המיוחד הקבוע בפרק חמישי 2 לחוק

### 1 הסדר המיסוי במכירת האופציה הייחודית

סעיף 49(ב) קובע:

**"על אף הוראות חוק זה, במכירה בתקופה הקובעת של אופציה, שאינה מימוש אופציה יחולו הוראות אלה:**

**(1) המכירה תהיה פטורה ממס שבח, ממס מכירה וממס רכישה;**

**(2) המכירה תהיה חייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה או במס הכנסה לפי סעיף 2 (1) לפקודה, הכל לפי הענין"**

א. מכירת, האופציה שעמדה בתנאים המצטברים שפורטו לעיל תהא פטורה ממס שבח, מס מכירה ומס רכישה.

ב. המכירה תתחייב במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה או במס רווח הון לפי פרק ה' לפקודה, לפי העניין.  
יצוין כי בעת מכירת האופציה לראשונה מבעל המקרקעין למחזיק, לא תקבע לאופציה עלות כלשהי כניכוי בעת חישוב ההכנסה החייבת בין אם לפי סעיף 2(1) לפקודה ובין אם לפי חלק ה' לפקודה.

### 2 הסדר המיסוי במימוש האופציה הייחודית

סעיף 49(ג) לחוק קובע:

**"על אף הוראות חוק זה, במימוש האופציה יחולו הוראות אלה:**

**(1) לצורך חישוב השבח, תיווסף לשווי המכירה התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין בעבור האופציה, אלא אם כן חויבה התמורה במס על פי הוראות סעיף קטן (ב)2;**

**(2) לצורך חישוב מס המכירה ומס הרכישה, ייוספו לשווי המכירה סכומים ששילם רוכש הזכות במקרקעין בעבור רכישת האופציה"**

א. שווי המכירה לעניין חישוב השבח – שווי המכירה לעניין חישוב השבח הוא מחיר המימוש בתוספת התמורה ששולמה למוכר בשלב הענקת האופציה לראשונה, כפוף להוראות סעיף 17 לחוק.

שווי המכירה אשר יקבע בעת המימוש ייגזר מאופן מיסוי האופציה הייחודית. הווה אומר, אם עסקת האופציה חויבה במס הכנסה או במס רווח הון עפ"י הפקודה ושולם המס, אזי שווי המכירה לא יכלול את התמורה שהתקבלה בשלב הענקת האופציה לראשונה. אם עסקת האופציה לא חויבה במס הכנסה או במס רווח הון או לא שולם המס, יכלול שווי המכירה בנוסף למחיר המימוש את התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין עבור האופציה.

ב. שווי המכירה לעניין החיוב במס מכירה ובמס רכישה – לצורך חישוב מס המכירה ומס הרכישה – ייוספו למחיר המימוש, סכומים ששולם רוכש הזכות במקרקעין (המממש) בעבור רכישת האופציה הייחודית.

### 3 הוראה מיוחדת במימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין – הוראת קבע

סעיף 149 לחוק קובע כי בשלב מימוש האופציה, לא יהא המוכר זכאי לכל פטור או הקלה שלא היה זכאי להם בעת שמכר את האופציה לראשונה, זאת בניגוד לע"א 249/97 תאודור בר ואח' נ' מנהל מס שבח, מיסים יב/67-7, לפיו נבדקה הזכאות לפטור במכירת דירת המגורים במועד מימוש האופציה ולא במועד הענקתה לראשונה.

הוראה זו אינה חלה רק על אופציות ייחודיות כמשמעותן לפי פרק חמישי 2 לחוק, אלא על כל מימוש של זכות לקבלת זכות במקרקעין. יודגש כי הוראה זו הנה הסדר קבע ואינה חלק מהוראת השעה של פרק חמישי 2.

### 4 מיסוי בעת מכירת זכות שנרכשה במימוש

לצורך חישוב השבח בעת מכירת הזכות ע"י המממש לצד ג', תינתן כניכוי עלות רכישת האופציה בגינה שילם המממש מס רכישה וזאת כדי למנוע מיסוי כפול הן במס הכנסה והן במס שבח. מדובר בהוראה מקלה אשר תעוגן בחקיקת המשנה.

### הוראות לפעולה

א ככלל, בראש ובראשונה, יש לבחון ולסווג את העסקה הנדונה מבחינה מהותית: האם מהווה היא אופציה לרכישת הזכות או רכישת הזכות עצמה. ויודגש – אופציה הינה הענקה של זכות לרכישת זכות במקרקעין, כאשר מרגע הענקתה מסר המוכר את כל הכוח שבידו, ומעתה זכות המימוש נתונה לקונה ולו בלבד.

ב אופציה שענתה על התנאים המצטברים כאמור תתחייב במס במסלול הייחודי שפורט לעיל. אופציה שלא ענתה על אחד התנאים המצטברים תתחייב במס כאופציה כללית.

ג סיחור אופציות – כל חוליה בשרשרת ההעברה תבחן לגופה האם עומדת האופציה בתנאים המצטברים שנקבעו לעניין אופציה ייחודית. הענקת

אופציה כאופציה ייחודית אינה סוללת בהכרח את הדרך לכל האופציות המשתרכות בעקבותיה לאותו מסלול, כל שלב ייבחן לגופו, כאמור.

ד מידע לפקיד השומה – אופציה ייחודית שעמדה בתנאים המצטברים הקבועים בפרק חמישי 2 תהא פטורה ממס שבת, מס מכירה ומס רכישה, כאמור, ותתחייב במס לפי חלק ב' לפקודה או במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה.

על המפקח המטפל בעסקה להעביר מזכר לפקיד השומה בו מתנהל התיק של הנישום, ואם אין לנישום תיק במס הכנסה יועבר המזכר לפקיד השומה לפי איזור מגוריו של הנישום. למזכר יצורף הסכם האופציה וכן כל הסכם או נספח רלוונטי אחר. המזכר יכלול נתונים כגון: יום העסקה, שווי העסקה וכו'.

ה קביעת שווי המכירה בידי במוכר תקבע כאמור לעיל. יש לדרוש מהמוכר אישור כי דיווח לפקיד השומה על מכירת האופציה לראשונה וכי שילם מס רווחי הון בשלב זה. אם לא יוכח כאמור לא יופחת סכום זה משווי המכירה לענין חישוב חבות מס השבח בעת מימוש האופציה.

ו יש לבדוק כי בכל אחד משלבי הסיחור הוגשו הודעות. אם לא הוגשה הודעה על מכירת האופציה הרי שעסקינן באופציה כללית ויש להוציא דרישת הצהרה לפי סעיף 82 לחוק.

ז כל מכירת אופציה ומימושה יבחנו לאור ההלכות שנקבעו בפסיקה והוראות הביצוע בעניין כשהמטרה היא למסות את העסקה לפי המהות הכלכלית האמיתית שנרקמה בין הצדדים, על אף הכסות המילולית שהעניקו לה.

יייתכן ועסקה שהוכתרה כאופציה טומנת בחובה שרשרת עסקאות או שרשרת אירועים המעידים על מהות אחרת לגמרי, כגון: עסקאות מפוצלות, עסקאות מימון וכו'. על כן ההתייחסות לגביה תהא בהתאם לפסקי הדין והוראות הביצוע שנקבעו בעניין, כדוגמת: עמ"ש 5024/99 יהודה לנג נ' מס שבח (מיסים יד' / 2, ה- 320), עמ"ש 631/95 חזי שקלים נ' מס שבח (מיסים טו / 2, ה- 204), עמ"ש 1835/95 ח.ב.ס. בע"מ נ' מס שבח (מיסים יא / 5, ה- 329) וכו'.

ח בדרך כלל בעסקאות של הענקת אופציות, מהות העסקה בשלמותה תתברר רק בעת המימוש לכן יש לקרוא את עסקת האופציה ולבחון אותה לאור עסקת המימוש.

בכל מקרה של חוסר בהירות או חוסר ודאות ניתן לפנות למחלקת שומת מקרקעין בנציבות.

**בברכה,**

## נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



## נספח – דוגמה מספרית

בעלים של קרקע חקלאית בשווי של 1 מיליון ש"ח נותן לסוחר מקרקעין אופציה לרכישת המקרקעין.  
להלן תנאי כתב האופציה:  
תקופת המימוש – 24 חודשים.  
מחיר האופציה – 50,000 ש"ח (עומד במגבלת 5%)  
תוספת מימוש – 950,000 ש"ח.

הסוחר במקרקעין, לאחר שהצליח לשנות את התב"ע מחקלאות לבניה, מכר את האופציה ב-400,000 ש"ח.

רוכש האופציה החליט לממשה בתוך 24 החודשים (תקופת המימוש).

### להלן חבויות המס:

א. בעל המקרקעין:

שווי מכירה –  $1,000,000 = 50,000 + 950,000$  (בהנחה שלא שילם בשלב הענקת האופציה מס הכנסה ושמנהל מס שבח לא התערב בשווי)  
שווי רכישה – 0 (הנחה לצורך הדוגמה)  
שבח – 1,000,000

מס שבח ישולם על שבח בסך 1,000,000 ש"ח  
מס מכירה ישולם על שווי של 1,350,000 ש"ח ( $950,000 + 400,000$ )

ב. הרוכש (המממש):

ישלם מס רכישה על שווי של 1,350,000 ש"ח ( $950,000 + 400,000$ )

ג. הסוחר באופציה:

ישלם מס הכנסה על הכנסה פירותית (סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה) או הכנסה הוגית (לפי סעיף 88 לפקודה) על סכום של 350,000 ש"ח ( $50,000 - 400,000$ ).

**הודעה על מכירת אופציה במקרקעין**

נספח לטופס 7002 – הצהרה על מכירת זכות במקרקעין  
 בהתאם לסעיף 49(א)(7) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג –  
 1963

**א. פרטי המוכר / מעניק האופציה**

מס' זהות	שם פרטי ומשפחה	כתובת
----------	----------------	-------

**ב. פרטי הרוכש**

מס' זהות	שם פרטי ומשפחה	כתובת
----------	----------------	-------

**ג. פרטי הזכות במקרקעין נשוא האופציה הנמכרת (להלן: "הזכות הנמכרת")**

גוש	חלקה	תת-חלקה	כתובת	תאריך רכישה
-----	------	---------	-------	-------------

**ד. הצהרת המוכר**

1. ביום \_\_\_\_\_ מכרתי אופציה לרכישת הזכות הנמכרת.
2. האופציה ניתנה בכתב .....  כן,  לא
3. האופציה ניתנת להעברה .....  כן,  לא
4. האופציה ניתנת למימוש עד ליום \_\_\_\_\_ (להלן: "תקופת האופציה").
5. ניתנו אופציות נוספות בנוגע לזכות הנמכרת  כן,  מס' שומה \_\_\_\_\_  
 מס' שומה \_\_\_\_\_  
 מס' שומה \_\_\_\_\_  
 מס' שומה \_\_\_\_\_
- לא
6. מחיר המימוש אשר נקבע לזכות שבגינה ניתנה האופציה \_\_\_\_\_ ש"ח
7. התמורה ששולמה במועד מתן האופציה לראשונה \_\_\_\_\_ ש"ח (לא יעלה על 5% ממחיר המימוש).
8. האם ניתנה לרוכש האופציה או מי מטעמו זכות חזקה במקרקעין נשוא האופציה  
 כן,  לא
9. האם העסקה דווחה לפקיד השומה  כן,  הדו"ח מצ"ב  
 לא
10. משרד פקיד השומה בו מתנהל תיקך \_\_\_\_\_ .

---

חתימה

---

תאריך