

8.9.2 סעיף 39(1) - ניכוי הוצאות השבחה

8.9.2.1 כללי

סעיף 39(1) לחוק מתיר בניכוי הוצאות השבחה כדלקמן:

"(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולעניין זה יראו כהוצאה גם שוויה המוערך של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין, אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה";

פיסקה (1) לסעיף 39 נוקטת בלשון כללית: "...כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין...".

פרופסור הדרי הציע יישומו של "המבחן הכללי" שאומץ על ידי בית המשפט, כמבחן לצורך קביעה אם הוצאה שהוצאה על ידי המוכר ניתנת לניכוי כהוצאת השבחה.¹ על פי המבחן הכללי הוצאת השבחה הינה כל הוצאה שתרכיב לגידול בשווי המכירה של הנכס, מלבד הוצאה שנובעת משימוש שוטף. בפסק הדין בעניין **הופמן**² התקשה בית המשפט לשבח הוצאה שעומדת במבחן הכללי באחד מסעיפיו הקטנים של סעיף 39, אך לבסוף קבע שניתן לראות בכך הוצאת השבחה לפי סעיף קטן (1).

נקבעו גם הוראות כלליות בעניין ניכוי הוצאות השבחה שאינה השבחה פיזית. הוראת ביצוע מאוחרת יותר³ מרחיבה את פרשנות המונח "השבחה", וקובעת כי תוכר גם הוצאה שהביאה להשבחה שאיננה השבחה פיזית. במסגרת הוראה זו הוכרו כהוצאות מותרות בניכוי הוצאות בגין פעולות כגון רכישת זכויות בנייה נוספות, השגת הקלות בבנייה, שינוי יעוד המקרקעין, ופרצלציה של חלקות (הרשימה איננה סגורה). ההוצאות בגין פעולות אלה עשויות לכלול אגרות לרשויות מקומיות, או שכר טרחה המשולם ליועצים מקצועיים שונים כגון מהנדסי בניין, מודדים, אדריכלים ועורכי דין.

מודגש באותה הוראת ביצוע, כי תשלומים להסרת חובות הרובצים על הנכס לא יוכרו, וכן לא יותרו במסגרת סעיף 39(1) הוצאות הכרוכות במכירת הנכס ומימושו, שכן הוצאות אלה אינן מעלות את ערכו של הנכס. יש לציין, כי הוצאות הכרוכות במכירה מותרות לניכוי במסגרת התנאים שבסעיפים 39(6) ו-39(7) לחוק.

בפסק הדין בעניין **מגזימוף**⁴ קבע בית המשפט שפירוש הרישא של סעיף 39(1) הוא שהכוונה היא להיות ההוצאות מותרות בניכוי על פי דין ולא שהותרו בניכוי למעשה, כלומר די בכך שהניכוי מותר לעניין מס הכנסה כדי שלא יהיה מותר לעניין מס שבח.⁵

¹ י. הדרי, **מס שבח מקרקעין** (כרך ב'), פסקה 10.09.

² עמ"ש 3/90 **הופמן נ' מנהל מס שבח**, מיסים ז'189. באותו עניין התיר בית המשפט למוכר לנכות כהוצאת השבחה תשלום ששילם המוכר לאדם כשכר טרחה, על שפעל בשם המוכר לרכישת הזכויות בשם בעלים נפרדים והעברתם למוכר במרוכז.

³ ה"ב מ"ש 16/98 מיום 29.6.98.

⁴ עמ"ש (י"ם) **מגזימוף נ' מנהל מס שבח**, פד"א יט 207 וראו גם עמ"ש 102/87 **יריץ נ' מנהל מס שבח**, מיסים ב/3-ה-142.

⁵ ביקורת על גישה זו ראו: י. הדרי (שם בפסקה 10.21). הסובר שהתנאי הוא, שההוצאה לא הותרה **בפועל** לצורכי מס הכנסה. לפי המבחן הכללי אין בעצם העובדה שהוצאה מותרת לניכוי לצורכי מס הכנסה, אך לא נוכחה בפועל כדי למנוע את ניכוייה לעניין מס שבח.

בחוזר מס הכנסה ומס שבח¹ שהוצא בעקבות פסק דין ארטן² נקבע, כי יש להבחין בין הוצאות תיקונים לשם שמירה על הנכס במצבו הקיים או למניעת אובדנו, המותרות בניכוי לפי סעיף 317(3) לפקודה, לבין הוצאות להשבת נכס קיים.

המבחנים העיקריים לפיהם תוכרע השאלה האם מדובר בהוצאה פירונית המותרת בניכוי לפי הפקודה, או בהשבחה הוגנת המותרת בניכוי לפי סעיף 39, הינם אופי התיקון והחלק שהוחלף (עיקרי או טפל ביחס לנכס), אופי ההוצאה שהוצאה, וגובה ההוצאה לעומת ערך הנכס בכללותו.

כאשר קיים ספק אם הוצאה מסוימת מותרת בניכוי לצורכי מס הכנסה או שהיא בגדר הוצאת השבחה לצורך חוק מיסוי מקרקעין, רצוי שעורך שומת מס השבח יבקש אישור מפקיד השומה או הצהרה מהנישום או בא כוחו אם נתבעה ההוצאה לצורך מס הכנסה.

בניית מבנה על קרקע תיחשב כהוצאות השבחה, בין שהבניה נעשית על ידי בעל הקרקע המזמין קבלן לביצוע הבניה ובין שביצוע הבניה נעשה באמצעות עסקת קומבינציה לפיה בעל הקרקע מוכר לקבלן חלק מהקרקע ובתמורה בונה לו הקבלן מבנה על החלקה הנותרת אצל בעל הקרקע. במקרה של עסקת קומבינציה סכום הניכוי על פי סעיף 39(1) יהיה, בדרך כלל, כשווי חלק הקרקע שנמכר לקבלן תמורת ביצוע עבודת הבניה.

גם שיפוצים יסודיים במבנה ייחשבו להוצאות השבחה. לעומת זאת, הוצאות לאחזקה שוטפת של הבנין, כגון: סידוד וצבע הנעשים מדי פעם, לא ייחשבו להוצאות השבחה.

8.9.2.2 התקנת ביוב וחיבור לביוב, כביש מדרכה וכו'

ניתן לנכות כהוצאות השבחה לפי סעיף 39(1) סכומים ששולמו לרשות המקומית בעד התקנת ביוב, או חיבור לביוב, בעד כביש, מדרכה וכדומה, אם אינם מותרים לניכוי לפי הפקודה³.

בבנינים שאינם בשכירות מוגנת אין מתירים לניכוי הוצאות אלו כאשר הן באופיין הוצאות הוגניות. במקרה זה יותרו כאמור בניכוי לצורך חישוב השבח.

קיימות הוצאות הקשורות לרכישת הנכס שהחשבונאות מטפלת בהן בדרך של העמסתן על עלות הנכס באופן שהן נטמעות בו ובמשך השנים נראה כאילו מדובר בעלות הבסיסית של הנכס. במקרה זה יש לשים לב שלא כל הוצאה המהווה לעלות הנכס מותרת בניכוי על פי סעיף 39 לחוק. למשל, הוצאות מימון על הלוואה לרכישת נכס נכללת בשווי הרכישה, אולם עם חקיקת סעיף 39 נכללה ההוצאה בסעיף זה. כך, גם

¹ חוזר מ"ה ומש"ח 35/93 מיום 27.7.93.

² בעמ"ה (חיפה) 16/92 ארטן נ' פ"ש, פד"א כ"א 544, נקבע, שהעובדה שנישום הזניח את הנכס וריכוז את כל התיקונים בשנה אחת, אינה הופכת אותם להוצאות הוגניות. תיקונים אלה אם היו נפרטים לאורך השנים, היו נחשבים להוצאה פירונית שוטפת לשמירה על הקיים, ולכן אינו משנה את אופיים. יחד עם זאת, הובאו דוגמאות להוצאות במישור ההון.

³ כללי מס הכנסה (ניכויים מסוימים לבעלי בתים המושכרים בשכירות מוגנת), תשל"ח-1977 מתירים לניכוי לבעלי בתים בשכירות מוגנת סכומים עבור השתתפות בבניית המדרכה או הכביש שליד הבנין או הניקוז הקשור לאותו בנין; שיעור הניכוי במקרה הנ"ל מההכנסה החייבת הוא סכום השווה לסכום ששולם כשהוא מחולק במספר השנים שנותרו עד לגמר הפחתת הנכס על פי שיעורי הפחת שנקבעו על פי הפקודה אך לא יותר מ-6.5% מהסכום ששולם.

דמי היוון הכרוכים בשינוי ייעוד של נכס מחקלאות למסחר ייכללו בשווי הרכישה ולא בסעיף 139(1) לחוק.

8.9.2.3 אי ניכוי הוצאות שנטוע

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שנטוע), התשמ"ד-1984 מתירות הוצאות שנטוע¹ כנגד הכנסות בחקלאות במישור הפרותי לפי כללים מסוימים. ה"ב מ"ש 14/91 מיום 21.5.91 קובעת שמאחר שהוצאות השינטוע מותרות לניכוי לפי פקודת מס הכנסה, אין להתיר לניכוי לפי סעיף 39 לחוק. זאת, על פי הרישא של סעיף 39. יש לציין שהדבר נכון רק כאשר התקיימו התנאים לניכוי ההוצאה לצורך מס הכנסה.

8.9.2.4 שוויה המוערך של עבודה

סעיף 139(1) סיפא לחוק עוסק בניכוי שוויה המוערך של עבודה, הסעיף מתיר ניכוי סכומים רעיוניים של הוצאות המוכר וקרוביו להשבחת המקרקעין, אשר אינן מותרות לניכוי לצורך מס הכנסה לפי סעיף 32(4) לפקודה בהיותן סכומי השבחות המהוות השקעות הוניות.

הוראה זו מתירה לניכוי את שווי הניהול, הפיקוח והעבודה העצמית של בניה או שיפוצים. לדוגמא: מוכר שבנה בעצמו, הוא וקרוביו, את ביתו או את מבנה העסקי, יהיה רשאי להעריך את שווי שעות העבודה שהושקעו על ידו ועל ידי קרוביו ולתבוע את שוויין בניכוי.

השימוש בהוראה זו הוא נדיר, ייתכן בשל חוסר מודעות, או בשל חשש מתגובת שלטונות המס לגבי תביעת הוצאות רעיוניות אלו. אפשר שניתקל בהוצאה מסוג זה בבניה עצמית של דירות מגורים. אולם, במקרה של מכירת הדירה חל, כידוע, פטור ממס שבה ואז אין צורך בניכוי. יתכן שזו גם סיבה לכך שאין נוהגים לתבוע ניכוי זה.

יש להעריך את שווי העבודה לפי שווי השוק, לפי מועד ביצוע העבודה על ידי עובדים בעלי מקצוע באותה רמה. כגבול עליון לשווי זה ניתן לראות בשווי עבודה של בעלי מקצוע מיומנים. שווי עלות העבודה מתפרסם בפרסומי משרד השיכון והבינוי, ירחון "חשב", "דקל" ופרסומים אחרים. אם הבנייה אינה מקצועית, הרי ששווי העבודה של המוכר או קרוביו, יהיה נמוך משווי השוק בשל חוסר מיומנות בתחום הבנייה.

מן הראוי היה ששלטונות המס יוציאו הנחיות מפורטות לגבי אופן החישוב.

8.9.2.5 הוכחת הוצאות

במקרה שאין למוכר קבלות או חשבונות על סכום ההשבחה שבוצע, מורה ה"ב מ"ש 28/87 מיום 26.8.87 שהמוכר יוכל להביא אישור מפקיד השומה, כי אמנם כלל הוצאה

¹ "שינטוע" מוגדר בתקנות כך:

"עקירת נטיעות קיימות ונטיעת נטיעות חדשות במקומן, לרבות נטיעה שלא בשטח העקירה גופו, וכן החלפת זן בדרך של הרכבה על נטיעות קיימות, והכל כשהם בבעלות הנישום, ובלבד שהשטח הכולל של הנטיעות בבעלות הנישום לא הוגדל עקב ביצוע הנטיעה וההרכבה האמורים".

זו בהצהרת הון שהגיש בסמוך למועד ההוצאה. אישור זה ישמש כהוכחה לדברי הנישום.¹

גם הוצאות השבחה שנרשמו במאזן על ידי רואה חשבון, אשר לגביהן אין קבלות, יותרו לניכוי. בפסק דין משה שמרלינג² דובר על עורר שמכר חלק מנכס מקרקעין בנוי בסך של 500,000 שקל. להוכחת עלות הבנייה הביא אישור מרואה חשבון. לאחר שמיעת עדות רואה החשבון נקבע שיש לקבל סכום זה כניכוי.

במקרקעין המצויים במישור העסקי של הנישום, קיימת חובת שמירת מסמכים במשך 7 שנים, וכן קיימת חובת דרישת חשבונית מנותן השרות. נישום במישור העסקי יכול להוכיח את ביצוע ההשבחה על ידי מאזן או הצהרת הון. לעומת זאת, במקרקעין המצויים במישור הפרטי של הנישום הוכחת ההוצאות לעתים אינה פשוטה. נישום במישור הפרטי אינו חייב, מבחינה חוקית, לדרוש מנותני השירות המבצעים עבורו שיפוצים חשבונית או קבלה³, ולכן גם אינו נדרש לשמור קבלות או חשבוניות. כמו כן אינו נדרש לעריכת מאזן או הצהרת הון, כך שלעתים לא מצויים בידיו מסמכים להוכחת ההוצאות.

לאור האמור לעיל, נישום במישור הפרטי, למצער, יידרש להראות שינוי פיזי שנעשה במקרקעין. כך למשל, אם נבנה מבנה על הקרקע, יוכל הנישום להיעזר ברישומי הרשות המקומית. יתכן אף שצילומים של המקרקעין לפני ואחרי ההשבחה יוכלו לספק הוכחה לקיומן של ההוצאות.

לא די בהוכחת קיום ההוצאות. על נישום במישור הפרטי, אשר אינו מצויד בחשבוניות ובקבלות, אך הוכיח את קיומן, לעבור שלב נוסף והוא הוכחת סכום ההוצאות. נראה, שלצורך הוכחת הסכום ניתן להסתייע בשמאי אשר יקבע את השווי המוערך של העבודה.

8.9.2.6 השבחות המבוצעות על ידי מי שאינם בעלי המקרקעין

יתכנו מצבים בהם השבחת המקרקעין מבוצעת לא על ידי בעל המקרקעין עצמו אלא על ידי אדם אחר, כדוגמת שוכר או חוכר המקימים מבנים על הקרקע המושכרת על ידם. במצב שכזה, בפני בעל המקרקעין קיימות שלוש אפשרויות:

- א. לבקש את הסרתם;
- ב. להשאירם ולשלם את שוויים לשוכר הבונה;
- ג. להשאירם אך לא לשלם את שוויים לשוכר הבונה, משום שהלה בונה זאת עבור עצמו בלבד.

כאשר הבעלים, ימכור את המקרקעין באפשרות השניה, יחויב, על פי פסק דין סטלה⁴, במס שבח על שווי המבנים, למרות שהשבח נבע מבניה שביצע השוכר⁵. מצד שני, יש להתיר לו לנכות את הסכומים ששילם לשוכר עבור שווי המבנים.

כאשר בעל המקרקעין משאיר את המבנים/התוספות, אך לא משלם את שוויים לשוכר הבונה, קיימות שתי אפשרויות:

¹ אישור זה ניתן על ידי רכז החוליה (שיכול להאצילו למזכיר החוליה) על גבי טופס סמ/7015 רק במקרה בו ניתן לזהות בבירור בהצהרת הון את הנכס אליו מתייחסת ההשבחה.

² עמ"ש 593/81 משה שמרלינג, קובץ חיימובסקי עמוד 40 החלטה 110.

³ ראו לעניין זה סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, העוסק בחובת עוסק בעת רכישה.

⁴ ע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' סטלה שרותי מכוניות בע"מ ואח', פ"ד לט 3 412.

⁵ למזכר יש זכות קניינית כבעל המקרקעין לפי סעיף 12 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.

א. השיפורים/תוספות במושכר היוו תחליף ישיר וממשי לדמי השכירות¹. במקרה זה דין השיפורים/התוספות כדין דמי השכירות עצמם, ולפיכך יש לראות את ההשבחות כהכנסות פירותיות של בעל המקרקעין², וכאשר ימכור את המקרקעין הם יותרו בניכוי.

ב. לראות בשוכר כ"מתנדב". במצב שכזה, בעת מכירת המקרקעין, יחויב בעל המקרקעין במס שבח בגין התוספות.

8.9.2.7 תיאום הוצאות השבחה

למציאת יתרת שווי הרכישה המתואמת ולמציאת הסכום האינפלציוני, יש לתאם הוצאות השבחה על פי הכללים שבפסקה (2) להגדרת "יתרת שווי רכישה מתואם" שבסעיף 47 לחוק. דהיינו: הכפלה במדד ביום המכירה וחילוק במדד יום ההוצאה או יום גמר ההשבחה.

דוגמא

נכס נרכש במחיר 120. נעשתה בו השבחה בסך 30 וכעבור תקופה נמכר ב-1,000. נתעלם מכל הנתונים האחרים.

מדדים

מדד רכישה	100
מדד גמר השבחה	150
מדד יום המכירה	200

נדרש: חישוב שבח מקרקעין, סכום אינפלציוני ושבח ריאלי.

פתרון

שווי מכירה	1,000
שווי רכישה	120
השבחה	<u>30</u>
יתרת שווי רכישה	<u>150</u>
שבח מקרקעין	<u>850</u>

¹ עמ"ה 14/75 דביר נ' פ"ש ירושלים, פד"א ח 439. שם הותקנה מערכת הסקה על ידי השוכר בתמורה להנחה בשכר הדירה. כן ראו עמ"ה 780/60 א.ס. נ' פ"ש בית הדר, רו"ח יב 60; עמ"ה ת"א 725/57 בעל כריכיה נ' פ"ש דרום, קפ"ד ג 105(3); ע"א 21/60 לב-טוב נ' פ"ש חיפה, פ"ד יד 1606.

² בע"א 415/63 פ"ש כ"ס נ' מועדון המכבים רעננה בע"מ, פ"ד יז 2460. הושכר אולם ספורט למשיבה והשוכרים התחייבו להפכו לקולנוע קיץ. כעבור זמן פנו השוכרים למשיבה בבקשה להרשות להם להפוך את המבנה לקולנוע סגור והמערער ראה בהשבחה האחרונה הכנסה החייבת במס. בית המשפט אימץ את המבחן הבא: האם בוצעו התיקונים כתמורה בעד ההשכרה, או האם התנדבו השוכרים לבצעם ולא היה למשכיר כל עניין וחפץ בהם.

$$100 = 240 : (120 \times 200)$$

$$150 = 40 : (30 \times 200)$$

280

(150)130

יתרת שווי רכישה מתואמת

פחות: יתרת שווי רכישה

סכום אינפלציוני

850

(130)720

שבח מקרקעין

פחות: סכום אינפלציוני

שבח ריאלי

כאשר נבנה בנין חדש על קרקע פנויה רואים כגמר השבחה את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבנייה ומסתיימת ביום גמר הבנייה ולא יום ההוצאה בפועל (הסיפא של פסקה (2) בסעיף 47). ההסבר לכך הוא שנקודת הזמן של 2/3 מתחילת הבנייה משקפת כנראה את מרכז הכובד של הבנייה. אפשר שהסכום הגדול של הוצאות הבנייה מתרכז בנקודת זמן זו.

עם זאת, כאשר ניתן להוכיח את יום ההוצאה בפועל, יהיה מועד ההוצאה - המועד המתאים לתיאום ההשבחה, אף אם ההשבחה נעשית על מגרש פנוי. הדבר נקבע בפסק דין **ורה דבורה שכטר**¹. בית המשפט קבע שהמטרה היא שהמס ישולם רק על הרווח הריאלי ולא על הערך האינפלציוני. לפיכך, בכל מקום בו ניתן להוכיח ביצועה של הוצאה במועד ידוע, תתואם ההוצאה לפי אותו מועד.

בהוראת ביצוע מס שבח 25/97² מיום 27.10.97 נקבע, כי יש ליישם את מדד יום ההוצאה בשני מקרים ובהם בלבד.

1. כאשר בין בעל הקרקע לקבלן נקבע מחיר מוסכם וקבוע מראש, אשר שולם בתחילת הבנייה.
2. בעסקת קומבינציה, בה מחיר הבנייה מושלם, למעשה, מראש, עם העברת הקרקע ליד הקבלן.

בכל שאר המקרים יש להיזקק למדד גמר ההשבחה. במקרה של בניין חדש על קרקע פנויה ייחשב כגמר השבחה תום שני שלישי התקופה. כך למשל, במקרה שבעל קרקע בונה את ביתו בעצמו, או במקרה בו בעל קרקע בונה באמצעות קבלני משנה רבים, אין לחשב כל הוצאה פרטנית אלא להיזקק למדד גמר ההשבחה.

8.9.2.8 הוצאות השבחה בעסקת קומבינציה

לעתים, הוצאות השבחה אצל בעל נכס נעשית אגב עסקת קומבינציה. בעל הנכס מזמין את הבניה על המגרש ובתמורה מוסר לקבלן חלק מהמגרש. כאשר הבעלים ימכור את הנכס או חלקו, רשאי הוא מכח הוראת סעיף 139(1) לנכות את הוצאות הבניה -

¹ ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מרכז, פד"א כד 345.

² בעבר ניתנה הוראה, לפני משורת הדין, הוראת ביצוע מס שבח 36/83 משנת 1984 אשר אפשרה לבעל מקרקעין, שמבצע עסקת קומבינציה של בניית דירות מגורים לתאם את ההשבחה מיום ערכית הקומבינציה. היום לאור פסק דין שכטר ולאור ה"ב 25/97 אין עוד צורך להיזקק לה"ב 36/83.

ההשבחה, שנעשו בעסקת קומבינציה. בהתאם לאמור לעיל, יש לתאמן לפי מועד עריכת עסקת הקומבינציה ולפי השווי לעניין מס רכישה של הקבלן שבנה על הנכס¹.

בפסק דין **הרן רבקה**² נדון מקרה של עסקת קומבינציה בה בעל מגרש הזמין שירותי בניה מקבלן ובתמורה העביר לקבלן חלק מהמגרש. נפסק, שיש להתיר לבעל הקרקע ניכוי של עלויות הבניה בגובה שווי הרכישה של הקרקע על ידי הקבלן.

אחד מנימוקי השופטים היה שקיימת משוואת איזון לפיה שווי שירותי הבניה (הוצאות השבחה) שקול לשווי המקרקעין המועברים לקבלן. אולם, ניתן לומר כי נוסחת האיזון המוצגת בפסק הדין אינה נוסחה שאין בלתה. נוכל למצוא מקרים בהם לא קיים איזון בין שווי שירותי הבניה לשווי הקרקע המועברת לקבלן, כדוגמת מקרים בהם לאחד מהצדדים יש יתרון מקצועי, או כל יתרון אחר המשפיע על העסקה, על פני הצד השני לעסקת הקומבינציה ועל כן תנאי העסקה מיטיבים עמו. במקרים כאלו קיימת סבירות ששווי המקרקעין המועברים לא יהיה שווה לשווי שירותי הבניה בפועל.

כמו כן, על פי עובדות המקרה, היה קיים פער זמנים גדול (9 שנים) בין יום חתימת הסכם הקומבינציה לבין יום העברת החזקה במקרקעין לקבלן. בהנחה שעליית ערך הקרקע בפער זמנים זה היתה גדולה מעליית ערך המדד, ניתן היה לראות בשווי הקרקע ליום העברת החזקה כשווי שירותי הבניה בפועל (וזאת להבדיל משווי ליום חתימת ההסכם כשהוא מתואם).

¹ ראו ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל שבח מרכז, פד"א כד 345. גם בה"ב 25/97 נקבע, כי במקרים של עסקת קומבינציה בהן משולם למעשה מחיר הבניה מראש בתמורה לקרקע, יש ליישם את מדד יום ההוצאה.

² ו"ע 1118/00, ו"ע 1302/00 הרן רבקה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ז/2 10/03 ה-355.