

## חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

## רשומון מס בנושא מיסוי מקרקעין: "מה בין מקרקעין לבין מיטלטלין לצרכי מס רכישה"

### תקציר הרשימה

רשימה זו תידון בהבחנה שבין מקרקעין למיטלטלין לצרכי חוק מיסוי מקרקעין. הבחנה זו יכולה להיות בעלת משמעות רבה היות ועל מיטלטלין לא מוטל מס רכישה.

### פתח דבר

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") מגדיר "מקרקעין" כדלקמן: "קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע." "זכות במקרקעין" מבוססת מטבע הדברים על המונח מקרקעין ומוגדרת באותו הסעיף כ-"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור..."

על פי סעיף 6(א) לחוק, מס שבח יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. על פי סעיף 9(א) לחוק, מס רכישה מוטל על הרוכש במכירת זכות במקרקעין.

מכוח ההגדרות לעיל, ניתן לראות, כי מכירה של נכס אשר אינו עונה להגדרת מקרקעין וזכות במקרקעין לא יהיה כפוף למס שבח ולמס רכישה.

מכירה של נכס מסוג זה, עשויה להיות כפופה דרך כלל למס ריווח הון, אשר מוסדר בחלקה של פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). סעיף 88 לפקודה מגדיר נכס, כ- "כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו; (2) מלאי עסקי; ..."

להשלמת התמונה, יצוין, כי גם הפקודה וגם החוק אינם מגדירים מהם מיטלטלין. מיטלטלין מוגדרים בחוק המיטלטלין, תשל"א-1971 כ –"נכסים מוחשיים, חוץ ממקרקעין".

פיצול בין מכירת זכות במקרקעין לבין זכויות אחרות, לרוב מיטלטלין, עשוי אפוא להועיל הן למוכר והן לרוכש הזכויות. ברמת מוכר הזכויות, עיקר התועלת תצמח, אם כתוצאה מהפיצול, חלק מהממכר יהיה מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי. במקרה זה, חלק מתמורת הממכר, אשר תיוחס למיטלטלין לא תמוסה כלל, היות ולא מדובר בזכות במקרקעין לצרכי החוק ולא מדובר בנכס לצרכי הפקודה. כך למשל, במקרה של ריהוט, אשר נמכר יחד עם דירת מגורים. במקרה זה, התמורה שתשולם בגין הריהוט לא תחוב ככלל במס. מובן, כי אם התמורה תיוחס "לנכס" כהגדרתו לעיל בפקודה,

רמת גן אולם תיאטרון ואודיטוריום, אשר יכול גם ציוד וריהוט (כסאות מרופדים, מערכת מיזוג אויר, מערכת במה מערכת תאורת במה ומערכת הגברה). מנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומה זמנית לעירייה בה קבע את סכום הרכישה בגובה של כ- 11,150,000 ₪ ובהתאם הטיל על סכום זה מס רכישה בשיעור של 5%. על שומה זו, הגישה העירייה השגה בטענה כי הסכום אליו התייחס המנהל כולל בתוכו שווי מיטלטלין בסך של 2,650,000 ₪ ובהתאם שווי הרכישה לצרכי מס רכישה צריך להיות בסך של 8,500,000 ₪. המנהל דחה את ההשגה בטענה כי רכיבי הציוד מהווים חלק ממבנה התיאטרון, שאינם בגדר מיטלטלין. כן ייחס המנהל חשיבות רבה למבחן הכוונה ולפיו מחוברים הניתנים להפרדה ייחשבו למקרקעין אם כוונת הבעלים הייתה לראות בהם חלק מהמקרקעין. ועדת הערר (ו"ע 1393/02) קיבלה בסוגיה זו את הערר שהוגש על ידי העירייה והתוותה שני מבחנים לבדיקה, האם ציוד מסוים, המחובר למבנה הינו בגדר מיטלטלין, או שמא הינו חלק בלתי נפרד מן המבנה, המקיים חבות במס רכישה. המבחן הראשון - האם ניתן להפריד את הציוד המחובר לבניין, כאשר לאחר הפרדתו הציוד הופך להיות נייד (להלן: "מבחן ההפרדה"). המבחן השני - האם לאחר הפרדתו של הציוד הוא אינו מאבד מזהותו העצמאית כאשר אינו מחובר למבנה (להלן: "מבחן הזהות העצמאית"). באם הציוד עומד בשני המבחנים, כלומר הציוד ניתן להפרדה ולאחר הפרדתו הופך לנייד ואינו מאבד מזהותו העצמאית,

הרי שהיא עלולה להצמיח למוכר חבות במס ריווח הון, הדומה במהותו ובשיעוריו למס שבח (25%). למשל, במקרה של מכירת ריהוט, אשר נמכר במסגרת מכירה של בית מלון. במצב זה, לא יקום ככלל למוכר כל יתרון מפיצול התמורה בין הזכות במקרקעין לבין נכסים אחרים.

לעומת זאת, ברמת רוכש הזכויות, התועלת הצומחת מפיצול התמורה בין הזכות במקרקעין לבין הזכויות האחרות, אינה תלויה בסיווג הנכסים האחרים. די אם התמורה משולמת עבור נכסים אשר אינם זכות במקרקעין על מנת שלא תקום לו חבות במס רכישה בגין רכישת נכסים אלו. מס הרכישה מהווה 5% משווי הרכישה של הזכות במקרקעין (בכפוף לחריגים) ומכאן שסיווג המכירה כמכירה של מיטלטלין חלף זכות במקרקעין עשוי לחסוך לרוכש מס רב.

בשל חיסכון המס המושג באמצעות הפיצול, בעיקר מנקודת מבטו של הרוכש, נאלצו בתי המשפט לבחון בתקופה האחרונה לא אחת האם לצד מכירת הזכות במקרקעין נמכרו גם מיטלטלין, אשר אינם משיתים מס רכישה על הרוכש. שאלה זו מתחדדת, כאשר מדובר בנכסים, אשר מהווים לכאורה חלק אינטגרלי מהמקרקעין ולכאורה מחוברים לקרקע חיבור של קבע.

### עניין עיריית רמת גן (ע"א 8817/04)

פסק הדין המנחה בסוגיה נדון בעניין עיריית רמת גן. באותו עניין התקשרה העירייה עם חברה בהסכם שבמסגרתו התחייבה החברה לבנות עבור עיריית

נאמר כי יש בדעת העוררים לפרק את הטורבינות מהקרקע, כי הרי בלעדיהן אין אותו ערך לקרקע, .... כל ערכה של הקרקע הוא ביעוד שלה ובשימוש בפועל לייצור חשמל באמצעות הטורבינות שהוקמו עליה. ההפרדה בין הקרקע לבין הטורבינות שהוקמו עליה, נראית לנו מלאכותית ואיננה ישימה".

משמע, עצם האפשרות לנתק מחובר מן המקרקעין אינו מהווה כשלעצמו, סיבה טובה דיה להפריד בין הקרקע לבין המחובר לצרכי חישוב מס הרכישה. הדברים מקבלים משנה תוקף כאשר מדובר במחובר המהווה חלק בלתי נפרד מהקרקע ומהיעוד התכנוני שלה כמו במקרה של מבנה מגורים או מבנה תעשייה.

#### עניין מלונות צרפת (ו"ע 2010-01)

בפסק הדין שנדון לאחרונה בעניין **מלונות צרפת**, פרטה ועדת הערר לפרוטות את המבחנים הדרושים לצורך הבחנה בין מקרקעין לבין מיטלטלין לצרכי מס רכישה. באותו עניין ביקשה החברה העוררת לרכוש מלון על כל תכולתו וציודו. סך כל העסקה עמד על 44 מליון דולר, כאשר לטענת החברה שווי התכולה, הציוד והאביזרים שנרכשו במסגרת העסקה עמד על 16 מליון דולר. רשות המיסים טענה כי שווי הפריטים שאינם מקרקעין בהסכם הרכישה מגיע לכדי 5 מליון דולר לכל היותר. על בסיס מבחן ההפרדה, מבחן הזהות העצמאית ומבחן הכוונה, אימצה ועדת הערר את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין ובלשונה:

אזי ניתן לומר שהציוד הינו בגדר מיטלטלין ולכן אין להכליל את שווי בחישוב מס הרכישה הכרוך בעסקה (ראו בסוגיה דומה עמ"ה 949/70). בית המשפט העליון שדן בערעור (ע"א 8817/04) שהגיש מנהל מיסוי מקרקעין אישר את עמדת ועדת הערר וקבע, כי "במקרה דנן, מדובר כאמור בחפצים, אשר על-ידי הסרת ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאיים, ומהווים למעשה מיטלטלין. לפן זה יש חשיבות מכרעת, ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטלין שאין הדבר כך לגביהם".

#### עניין מי גולן (עמ"ש 16/08)

פסק דין נוסף, אשר דן בסוגית הניתוק בין מקרקעין לבין מחוברים היושבים עליהם ניתן בעניין **מי גולן** (עמ"ש 16/08). באותו עניין נדונה מכירת זכויות בקרקע שעליה טורבינות רוח ליצירת חשמל בין חברות קשורות. העוררות באותו עניין טענו, כי יש לנכות משווי הרכישה של הזכות במקרקעין את השווי של הטורבינות, שהן בבחינת ציוד ואמצעי יצור, המתפרק והופך לאחר פירוקו לגרוטאת ברזל. ועדת הערר דחתה בסוגיה זו את טענת העוררות וקבעה, כי ההפרדה בין הקרקע לבין הטורבינות שהוקמו עליה, מלאכותית ובלשונה:

"יש לראותן [בטורבינות- מ.ע.] כחלק בלתי נפרד מהקרקע, בבחינת מחוברים לקרקע וכי ניתוקם ממנה כמוהו בהעתקת מבנה מגורים או מבנה תעשייה ממקום עליו הוקמו אל קרקע המיועדת למטרה לשמה הוקמו המחוברים. בכל מקרה לא

כמו כן, מדגישה ועדת הערר בהחלטתה, את מבחן הערך הכלכלי של הנכס לאחר פירוקו ומבחן הכוונה, וכדבריה: "גם אם ניתן לפרק פריט – אם בפתיחת ברגים, או בהתאמה- בדרך אחרת של פירוק, הרי שאין לראות בו חלק נפרד ומיטלטל מבית המלון, ויש להראות את הערך הכלכלי שלו, ואם לא נעשה, מלכתחילה, כחלק בלתי נפרד מבית המלון. בדרך כלל, בית מלון נבנה כיחידה אינטגרלית אחת עם יחידות ופריטים אשר מלכתחילה מהווים חלק בלתי נפרד מן המלון. כך יש לראות את תאי המעליות ואת לוחות הפיקוד ואת מערכות הכבלים והחוטים החשמליים. פירוקם הופכם לחומר גלם, שניצולם לשימוש חוזר, לא הוכח לנו, במקרה דנן – די צרכו. ועוד זאת, מערכות אלה מהוות תשתית בלתי נפרדת מבניין המלון והסרתן תביא לכך שהמלון לא יהיה שלם ומוגמר."

מכל מקום, ועדת הערר הותירה את הפתח במקרים אחרים להוכיח, כי חלק מערכת המעליות ניתן לסיווג כמיטלטלין, וכדבריה: "אפשר שניתן היה לקבוע כי אחוז מסוים של מערכת מעליות ניתן לניצול ולשימוש חוזר, אם כחומר גלם או כרכיב לשימוש דומה במקום אחר, אחר התאמה ושיפוץ. כך דרך משל, מנוע משופץ של מעלית, בהנחה שיימצא דורש כזה ביום מן הימים, שהמנוע המשופץ יתאים לו. היינו הולכים לקראת העוררת וקובעים זאת כאחוז מסוים משווי החלק הזה או חלק אחר, נכון ליום פירוקו מן המערכת".

"מקובלות עלינו עמדת המשיב וטענותיו שיש ליישם את המבחנים שנקבעו בפסיקה ואת תכלית החקיקה של מיסוי מקרקעין לגבי כל אחד מן הפריטים והמערכות שהעוררת מבקשת לקבוע שהם מיטלטלין ולא מקרקעין. לשון אחרת: האם הפריט לאחר הסרתו אינו מאבד את זהותו ואופיו העצמאי...מה המשמעות הכלכלית שלו, והכוונה שהפריט יהווה מלכתחילה חלק בלתי נפרד מהנכס."

על בסיס דברים אלו התייחסה הועדה באופן פרטני לכל אחד מן הפריטים שנטענו על ידי החברה כמי שאינם זכויות במקרקעין:

בהקשר למעלית, ועדת הערר הרחיבה את מבחן הזהות העצמאית ומצאה, כי "מעלית, ובכלל זה המערכות החשמליות, תאי הפיקוד, וכן תאי ההסעה וההובלה הם, בדרך כלל, ככל שמדובר בבית מלון, חלקים אינטגרליים של מבנה המלון. הם מותאמים לצרכי המלון הספציפי, ואפשרות פירוקים הפיזי אינו עושה אותם מיטלטלין, כאמור. לא הרי רהיט או תמונה בחדרי המלון או במתקניו השונים כהרי מעלית. לגבי מעלית ומערכותיה, יש צורך בהוכחות ובראיות של ממש, כדי להביא לקביעה כי מעלית ומערכותיה הם מיטלטלין. במקרה דנן, לא הוכחה העוררת את טענותיה." כלומר, לא די לשיטתה של ועדת הערר, כי הנכס אינו מאבד מזהותו העצמאית כאשר אינו מחובר למבנה, אלא יש להוכיח, כי ניתן לעשות בו שימוש לאחר הפירוק.

המכונות, ספק אם ניתן לעשות בו שימוש חוזר בבית מלון או במבנה אחר."

בהמשך פסק הדין, ועדת הערר דחתה גם את ניסיון העוררת להציג יחס קבוע בין מרכיב המיטלטלין לבין מרכיב המקרקעין בבתי מלון. לדידה, יש לבחון כל מקרה לגופו, באשר אין דין בית מלון מפואר כדין בית מלון או בית הארחה פשוט.

### סיכום ונקודות למחשבה

סיווג נכסים כמיטלטלין חלף מקרקעין בעת מכירה של זכות במקרקעין עשוי לחסוך מס רב. בעיקר נכונים הדברים ביחס לרוכש הזכות במקרקעין, שכן באמצעות פיצול התמורה בין מקרקעין לבין מיטלטלין, ניתן לחסוך במס רכישה המוטל כאמור רק על רכישה של זכות במקרקעין. בתי המשפט קבעו, כי הנטל להוכיח, כי לצד המקרקעין נמכרו גם מיטלטלין מוטל על הטוען לפיצול. ועדת הערר בעניין **מלונות ירושלים**, התוותה, כי נטל זה יחול על כל חפץ וחפץ, אשר נטען, כי אינו מהווה מקרקעין לצרכי מס רכישה. הנטל הופך להיות נטל מוגבר, ככל שמדובר בפריטים, אשר מהווים לכאורה חלק אינטגרלי מהמקרקעין. מעליות, מיזוג אוויר, מערכות חשמל וכיו"ב.

פסק הדין בעניין **מלונות ירושלים** מעלה מספר תהיות ודגשים נוספים. ראשית, ועדת הערר עושה שימוש במבחן הכוונה. דהיינו, האם הייתה כוונה שהפריט יהווה מלכתחילה חלק בלתי נפרד מהמקרקעין. שימוש זה נעשה, למרות שבית

בהקשר למערכת החשמל והתאורה קבעה ועדת הערר, כי "בדרך כלל חיווט, בתי מפסקים ושקעים למיניהם, יש לראותם כחלק בלתי נפרד מהמבנה והם בחזקת מקרקעין. מפסקים ורכיבי חשמל אחרים [גופי תאורה, נברשות ומנורות – מ.ע.] הניתנים לפירוק וניתן לעשות בהם שימוש חוזר, יש לראותם מיטלטלין אך שווים צריך להיות כערכם של חלקים אלה לשימוש חוזר, בעת פירוקם ולפי מצבם לאחר הפירוק".

ועדת הערר, מצאה לנכון אפוא להדגיש, כאמור, כי שווי המרכיבים הניתנים לפירוק ולשימוש מחדש יהיה כערכם כנכסים משומשים ולא כערכם ביום הרכבתם המקורי (ראו גם ו"ע 8086/07).

לגבי מערכות מיזוג אוויר קובעת הועדה, כי "יש להבחין בין מכשיר ביתי למיזוג אוויר, שאינו פועל על בסיס "מיזוג מרכזי", הניתן לפירוק ולשימוש חוזר, לבין מערכת מיזוג מרכזית. ניתן לפרק רדיאטורים לחימום ולעשות בהם שימוש חוזר, ויש לראותם מיטלטלין, אך לא את הצנרת של המערכת. לפיכך, גם יחידות המערכת של המיזוג המורכבות בבניין כגון: תעלות ומפוחים ואף מכונות ומנועים, יש לראותם חלק מהבניין. מכונות ומנועים שמפעילים את מערכת המיזוג, אף אם ניתן לפרק, הרי שלא הוכח שניתן לעשות בהם שימוש חוזר בבית מלון אחר או בבנייני מגורים או תעשייה. מערכות אלה נבנו, הורכבו והותאמו לצורך המלון הזה והן מיוחדות לו בלבד. לפיכך אפילו נניח שניתן לפרק רכיב זה או אחר ממערכת

בית המשפט בעניין עיריית רמת גן. מובן, כי ככל שמדובר בטענה לפיצול של נכס מרכזי יותר, אשר מהווה חלק אינטגרלי מהמקרקעין (ראו למשל עניין מי גולן) גם מבחנים אלו יעמידו רף גבוה בפני הטוען לפיצול.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד [www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il).  
 אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

המשפט העליון בעניין עיריית רמת גן, העדיף את מבחן ההפרדה ומבחן הזהות העצמית על פני מבחן זה. בנוסף, מבחן הכוונה כפי שפורש על ידי ועדת הערר בוחן את כוונתו של מוכר הנכס בעת בניית הנכס ולא את כוונתו של הרוכש, אשר נדרש לשלם את מס הרכישה. בעיננו כוונתו המקורית של מוכר הנכס בעבר אינה צריכה להשפיע על שיעור מס הרכישה שישולם על ידי רוכש הנכס בהווה. שנית, גם מבחן הערך הכלכלי של הפריט לאחר ניתוקו, מבחן אשר צוין על ידי ועדת הערר בעניין מלונות ירושלים, צריך להיות מנקודת מבטו של הרוכש ולא של מוכר הנכס. ובכלל, ספק אם מבחן זה רלוונטי כאשר נמצא, כי הנכס שומר על זהותו העצמית לאחר הפרדתו מהמקרקעין. שלישית, גישתה של ועדת הערר, אשר מאמצת בחינה של כל פריט ופריט בנפרד מעודדת "מלחמת חפירות" וחיכוך רב בין הצדדים לעסקת המכר לבין רשות המסים. עדיף היה בעיננו אם ועדת הערר הייתה בוחרת בגישה פרקטית יותר לפיה ניתן לאמץ כלל אצבע לחלוקה בין המיטלטלין לבין המקרקעין בבית המלון. אולי משימה זו שמורה למחוקק או למחוקק המשנה, שיקבע בתקנות את שיעורי החלוקה לפי סוגי נכסים. בדומה למשל לתקנות הפחת. זה מכבר בעניין אחר, עניין מלכיאלי (ע"א 8114/09), אימץ בית המשפט העליון גישה שמעודדת ודאות ומקטינה חיכוך בין רשות המסים לבין נישומים. עד להתקנתם של תקנות אלו, אם בכלל, בחינת הפיצול בין המקרקעין לבין המיטלטלין צריכה להתבסס לגישתנו על מבחן ההפרדה ומבחן הזהות העצמית, שאושרו כל ידי