

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

מיסוי מקרקעין: על סיווג מרכז קניות כאיגוד

מקרקעין בעקבות פסק הדין בעניין גזית גלוב

אחת השאלות המעניינות בתחום המיסים היא מה היקפו של המונח "איגוד מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין, ואיזה סוגי תאגידים הוא כולל. שאלה זו נדונה פעמים רבות בפני ועדות הערר, אך בית המשפט העליון מיעט לומר את דברו בנושא. לאחרונה פורסם פסק הדין העליון בעניין **גזית גלוב** (ע"א 74/15), ככל הנראה פסק הדין החשוב והמקיף ביותר שניתן עד היום בנושא איגודי מקרקעין. ברשימה זו נדון בפסק הדין והשלכותיו.

מהי "פעולה באיגוד מקרקעין", מהי תכליתה

וכיצד מוטל המס עליה

המנגנון של "פעולה באיגוד מקרקעין" נולד עם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין באוגוסט 1963. אמנם חוק מיסוי מקרקעין הישן (חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949) קבע כי "מקרקעים" כוללים גם "מניות בחברה שעסקיה העיקריים הם רכישתם והחזקתם של מקרקעים", אך הפעולות היחידות שהוטל עליהן מס במסגרת החוק הישן היו מכירה וחליפין, מה שהקל על התחמקות ממס. תכנון מס שהיה נפוץ באותה עת נתקרא "הקצאה והדחה", במסגרתו במקום למכור מקרקעין ולהתחייב במס, נישומים העבירו מקרקעין לחברה, הקצו לרוכש מניות בחברה, והפכו את מניותיהם המקוריות ל"נדחות", אשר אינן מקנות זכויות כלל. כדי למנוע

את תכנון המס האמור, נוספה הגדרת "איגוד מקרקעין", ולצדה הגדרת "פעולה באיגוד", שהינה רחבה מאוד כוללת כמעט כל עסקה שניתן לבצע בזכויות בתאגיד:

"פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לענין זה, "הקצאה" - הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין;

פעולה באיגוד המבוצעת בזכויות של "איגוד מקרקעין" היא "פעולה באיגוד מקרקעין", וחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מוטל בגינה מס שבח ומס רכישה.

סעיף 7א לחוק קובע כי לצורך חישוב מס שבח בפעולה באיגוד מקרקעין, יראו את העסקה כמכירת מניות, וכך, שווי המכירה ושווי הרכישה של הזכות באיגוד הן שווי המניות ביום המכירה וביום הרכישה, בהתאמה. לעומת זאת, לצורך חישוב מס רכישה בפעולה באיגוד, סעיף 9(ב) לחוק קובע שיראו את העסקה כרכישת מקרקעין (כלומר, מבוצעת מעין הרמת מסך), ושווי הרכישה יהיה שווי המקרקעין, מוכפל בשיעור הזכויות הנמכרות או המוקצות באיגוד. **זאת ועוד, לעניין מס שבח תחול הגדרת "פעולה באיגוד" בסעיף 1 לחוק, לפיה "הקצאה"**

מרכז קניות כאיגוד מקרקעין – פסיקת ועדות הערר

בשנים האחרונות ניתנו מספר פסקי דין בשאלה האם חברה שמחזיקה במרכז קניות היא איגוד מקרקעין. בשניים מהם (אלדר וגזית גלוב) קבעה ועדת הערר שהחברה אינה איגוד מקרקעין, ובשניים אחרים (מליסרון ומנופים) קבעה הועדה שהחברה היא איגוד מקרקעין.

בעניין **גזית גלוב** (ו"ע 1429/08) הוקצו לנישומה מניות בחברה שהחזיקה בקניון בראשון לציון. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי חברת הקניון היא "איגוד מקרקעין" וכי ההקצאה היא "פעולה באיגוד". ועדת הערר דחתה את טענת המנהל, וקבעה כי אין מדובר באיגוד מקרקעין, כיוון שהיו בידי חברת הקניון נכסים בלתי מוחשיים, כיאה לחברה שמנהלת מקבץ חנויות (זאת להבדיל ממקבץ חנויות שאינו נמצא תחת הנהלה אחת). בנוסף, נקבע שלחברת הקניון נצבר הפסד מס בסכום מהותי, אשר אף הוא עשוי להוות נכס.

בעניין **מליסרון** (ו"ע 54436-11-10) דובר בחברה אשר החזיקה במרכז קניות פתוח (power center), ומניותיה נמכרו. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי החברה מהווה "איגוד מקרקעין" ומכירת מניותיה מהווה "פעולה באיגוד מקרקעין". ועדת הערר, אשר דנה בנושא, פתחה ושטחה בהרחבה את שיטת הזהיו של איגודי מקרקעין, בזו הלשון:

"כדי לקבוע האם בפנינו איגוד מקרקעין יש צורך במבחן המורכב ממספר שלבים. שלב ראשון, איתור

אינה פעולה באיגוד, בעוד לצורך מס רכישה "פעולה באיגוד" כוללת הקצאה.

הגדרת "איגוד מקרקעין"

"איגוד מקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק כך:

"איגוד מקרקעין" - איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית;

כפשוט, ההגדרה קובעת כי "איגוד מקרקעין" הינו איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הינם זכויות במקרקעין. לשם בדיקה מהם נכסי האיגוד קובעת ההגדרה שני מבחנים:

האחד, מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומטלטלין לא יחשבו לצורך ההגדרה כ"נכסים" אם אינם משמשים לייצור הכנסת האיגוד ("מבחן הנכסים הנייטרליים").

השני, מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומטלטלין לא יחשבו לצורך ההגדרה כ"נכסים" אף אם הם משמשים לייצור הכנסת האיגוד אך הם "טפלים" למטרותיו העיקריות של האיגוד כפי שהן מבוצעות למעשה, ולא באורח ארעי ("מבחן הנכסים הטפלים").

מטרות שמזנחו... יתרה מזו, אם האיגוד בחר במטרת אקראי, למשל החליט לבצע עסקה חד פעמית בנכס ניטרלי, אין בכך די כדי לקבוע כי מדובר בעסקה המוציאה את האיגוד מגדרה של ההגדרה המרחיבה.

לגופו של עניין, קיבלה הוועדה את טענת המנהל כי החברה הנמכרת היא "איגוד מקרקעין". הוועדה דחתה את הטענה שהעלו הנישומות לפיה איגוד מקרקעין צריך להחזיק במקרקעין באופן פסיבי, ולא לנהל בהם עסק. הוועדה קבעה כי ההבחנה מבוססת על מבחן הנכסים, ולא על טיב פעילותו של האיגוד. בהמשך, דחתה ועדת הערר את כל הנכסים להם טענו הנישומות בניסיון לצאת מהגדרת איגוד מקרקעין. הנישומות טענו כי הן מחזיקות בחברת ניהול אשר לה הזכות להעניק שירותי ניהול לשוכרים במרכז הקניות תמורת דמי ניהול. הוועדה קבעה שלא הובהר אם שירותי הניהול חורגים מהשירותים שמשכיר צריך להעניק לשוכרים על פי דין, ומכל מקום, מתן השירותים הוא טפל למטרה העיקרית של החברה הנמכרת, שהיא החזקה בנכסי מקרקעין.

הנישומות טענו עוד כי יש להן זכות למכור לשוכרים חשמל במתח נמוך, אך גם טענה זו נדחתה, שכן ממילא הזכות למכור חשמל היא טפלה למטרה העיקרית של החברה הנמכרת. הוועדה גם דחתה את טענת הנישומות כי יש להן נכסים בדמות צבר לקוחות, יתרות חייבים, הסכמי שכירות, ידע בניהול קניונים ומותג, שכן נכסים אלו גלומים בזכות

כל נכסיו של האיגוד. שלב שני, מיון כל הנכסים שנמצאו והבחנה בין אותם נכסים הכלולים בהגדרת זכויות במקרקעין לנכסים אחרים. ודוקו, הגדרת זכויות במקרקעין עשויה להיות רחבה ולכלול נכסים רבים פרט לזכויות קניין. שלב שלישי, מיון הנכסים האחרים, בין נכסים שאינם משמשים לייצור הכנסה לנכסים המשמשים לייצור הכנסה. נכסים שאינם משמשים לייצור הכנסה - נכסים ניטרליים - אינם רלבנטיים כלל להגדרה וניתן להתעלם מקיומם. נכסים משמשים לייצור הכנסה ייבחנו בשלב הרביעי, בו נשאל עצמנו האם הם נכסים טפלים, כלומר זרים למטרתו העיקרית של האיגוד או שהינם נכסים הקשורים למטרת האיגוד. בסופה של בדיקה, רק אם מתברר כי לאיגוד יש בנוסף לנכסי המקרקעין נכסים נוספים שאינם ניטרליים ואינם טפלים, כלומר נכסים המשמשים לייצור הכנסה והם מיועדים למטרתו העיקרית של האיגוד, אזי יוצא האיגוד מגדרה של ההגדרה.

בשאלה מהם נכסים "טפלים" קבעה הוועדה כי:

"ניתן היה לחשוב כי מבחן הטפלות הינו מבחן כמותי, כלומר רק נכס שחלקו בהכנסות האיגוד נמוך משיעור מסוים ייחשב כטפל... עם זאת דומה כי המחוקק בחר במבחן אחר. בסיפא להגדרה נאמר "טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית". זהו מבחן מהותי שבגדרו עלינו לקבוע מהן המטרות העיקריות של האיגוד, ודוקו, מטרות עיקריות בלבד ולא מטרות משניות; מטרות עיקריות המבוצעות למעשה ולא

בעניין **מנופים** (ו"ע 12-10-35298) דובר בחברה אשר החזיקה במרכז קניות פתוח באשדוד, ומניותיה הועברו לחברה הנישומה במסגרת הליך של שינוי מבנה. מנהל מיסוי מקרקעין קבע שהחברה המועברת היא איגוד מקרקעין, ועל כן יחול בהעברה מס רכישה בשיעור 0.5%. הנישומה חלקה על קביעת המנהל, ומכאן הערר.

ועדת הערר קיבלה את עמדת המנהל, ושללה את כל הנכסים שנטען כי מוחזקים על החברה ומוציאים אותה מהגדרת "איגוד מקרקעין" – נכסים שוטפים, סימן מסחר, מוניטין, שירותי ניהול ושיווק, מכירת חשמל, צבר לקוחות, ידע בניהול קניונים והסכמי שכירות. נקבע כי נכסים אלו אינם נפרדים מהזכות במקרקעין, או שקיומם לא הוכח כדבעי.

יש לציין שיו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון, סבור היה כי "מבחן הטפלות" של נכסי האיגוד הוא מבחן כפול, כמותי ומהותי – על הנכסים להוות לפחות 10% משווי נכסי האיגוד, וגם לשמש למטרות העיקריות של האיגוד. לדעתנו, סברה זו אינה נתמכת בלשון החוק, ואף אינה מתיישבת עם קביעת ועדת הערר בעניין **מליסרון**, לפיה המבחן המהותי הוא הדומיננטי. מכל מקום, דבריו של השופט ארנון לא זכו לתמיכת שאר חברי הוועדה ונאמרו בדעת יחיד, ועל כן אינם בגדר הלכה מחייבת.

במקרקעין; הוועדה גם דחתה את טענות הנישומות כי יש להן נכסים בדמות הון אנושי ומיטלטלין מוחשיים.

בעניין **אלדר** (ו"ע 10-01-39284) רכשה הנישומה מניות של חברה שהפעילה קניון בבת ים. מנהל מיסוי מקרקעין טען שהחברה הנרכשת היא "איגוד מקרקעין". הפעם דחתה ועדת הערר בדעת רוב (בפסק דין מפי חבר הוועדה רו"ח צבי פרידמן) את טענת המנהל, וקבעה כי חברת הקניון אינה "איגוד מקרקעין", בהתבסס על חלק מהנכסים אותם הציגה.

הוועדה קבעה כי לחברת הקניון נכס בדמות זכות לתת שירותי ניהול לשוכרים, אשר לפחות חלק מהם אינם קשורים לחובתה כמשכירה, כגון ארגון אטרקציות בקניון למטרות הבאת קונים, פרסום, שיווק, שירותי ניקיון, אבטחה ועוד. הוועדה גם הכירה בשווי של "עסק חי" של הקניון כנכס נפרד בעל ערך, אשר אינו גלום בהחזקת המקרקעין.

יוער כי יו"ר ועדת הערר, השופט מגן אלטוביה, היה בדעת מיעוט וסבר כי חברת הקניון היא אכן "איגוד מקרקעין". לדבריו, הנכסים הבלתי מוחשיים הנ"ל טבועים כולם בהחזקה במקרקעין ובפעילות ההשכרה, ובנוסף, הנכסים הללו לא הוזכרו בהסכם הרכישה של החברה. מכאן, שבקביעת סכום התמורה בהסכם הרכישה ניתן ערך כלכלי ממשי רק למקרקעין ולהסכמי השכירות בקניון, וכל נכס אחר היה טפל למטרה העיקרית שלה.

"אפתח בכך שההבחנה הנטענת בין איגודים שהחזקתם במקרקעין עסקית לבין איגודים שהחזקתם במקרקעין פסיבית ובין איגודים שהכנסותיהם מסווגות כעסקיות לבין איגודים שהכנסותיהם מסווגות באופן אחר - אינה קיימת בהגדרתו של איגוד מקרקעין. אכן, אין חולק כי במקור נועדה הוספת אירוע-המס של "פעולה באיגוד מקרקעין" כדי להתמודד עם ניסיונות של נישומים להתחמק ממס השבח (מס המקרקעין היחיד שהיה קיים באותה תקופה) באמצעות הקמתם של תאגידים שזכו לכינוי של "חברות גוש-חלקה", כינוי שסימן את העובדה שכל פעילותם הסתכמה בהחזקה במקרקעין. אולם, אין במניע או ב"טריגר" להוספתו של אירוע-המס הנ"ל כדי להעיד כשלעצמו על כך שתחולתו הוגבלה רק לאיגודים המחזיקים במקרקעין באופן מסוים...

עמדתם הפרשנית של הנישומים אינה מתיישבת עם תכלית החוק. ביסוד ההגדרה של איגוד מקרקעין עומדת כאמור תכלית אנטי-תכנונית. קרי, המטרה היא למנוע התחמקות מתשלום מס המקרקעין (מס שבח, מס רכישה ובעבר גם מס מכירה) בדרך של החזקת המקרקעין באמצעות איגוד ולא בידי הנישום. קבלת עמדתם הפרשנית של הנישומים תביא לכך שעסקות למכירת מניותיהם של האיגודים המחזיקים במקרקעין באופן עסקי או אשר מקיימים בהם פעילות עסקית לא תהיינה חייבות בתשלום מס המקרקעין, אף שאילו היו המקרקעין שבבעלותם נמכרים במישרין בידי אנשים פרטיים או בידי האיגוד הם היו חייבים במסים אלה...

מרכז קניות כאיגוד מקרקעין - פסיקת בית המשפט העליון

כאמור, לאחרונה פורסם פסק הדין העליון בעניין **גזית גלוב**, בו נקבע כי כל החברות הנדונות הן בבחינת איגודי מקרקעין (למעט מנופים, אשר עניינה לא נדון בפני בית המשפט העליון).

בשאלת קיומם של נכסים נוספים פתח בית המשפט וקבע:

"המונח "זכות במקרקעין" חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על "דברים המחוברים אליה חיבור של קבע" ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי-נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי-מוחשיים אחרים."

בית המשפט המשיך ושלל את הטענה לפיה המנגנון של "איגוד מקרקעין" נועד לחול רק על איגודים המחזיקים במקרקעין באופן פסיבי, ולא מנהלים בהם עסק. בית המשפט קבע שהטענה אינה מתיישבת עם לשון החוק, עם תכלית החקיקה (שלא להבחין בין החזקה ישירה במקרקעין ובין החזקה במקרקעין באמצעות תאגיד) ועם ההיסטוריה החקיקתית:

שבבעלותו מרכז קניות עשוי להפעיל עסקים שונים בו, למשל עסק להשכרת עגלות לתינוקות... כל אלה הן פעילויות עסקיות עצמאיות, שאינן קשורות במקרקעין ולראיה הרווחים מהן הן ממכירת מזון, ממתן שירותי ספא ומהשכרת עגלות, בהתאמה - פעילויות שיכולות להתבצע באותה מידה בכל מקום אחר. אך האם בבית-מלון או במרכז קניות יש להכיר בעצם הפעלתם של בית-המלון או של מרכז הקניות כפעילות עסקית נפרדת ועצמאית מהמקרקעין? לשם הכרעה בכך עלינו לבחון את אופיין של פעולות אלה, ומטבע הדברים נתמקד באופייה של הפעילות הצריכה לענייננו - הפעלתו של מרכז קניות.

כאמור, ניתן להכיר בפעילות עסקית כנכס נפרד רק אם היא אינה קשורה למקרקעין שבבעלותו של האיגוד. לדעתי, פעילות עסקית קשורה במקרקעין בראש ובראשונה כאשר היא נוגעת לשימוש הרגיל במקרקעין, שניתן לעשותו גם באופן פסיבי וללא פעילות עסקית: מכירתם או השכרתם.

בית המשפט הסתמך על פסיקה מארה"ב אשר עסקה במס רכוש על מקרקעין, שם עלתה הטענה כי לצורך חישוב המס במרכזי קניות, יש לנטרל משווי המקרקעין נכסים בלתי מוחשיים שונים, ביניהם גם "עסק חי". בתי המשפט בארה"ב שללו את הטענה במקרים בהם עיקר הפעילות של מרכז הקניות הייתה השכרת נכסים, וכפועל יוצא קבעו כי יש לשייך את כל השווי למרכז הקניות (קרי, למקרקעין) ולא לנכס של פעילות עסקית או של "עסק חי". באותו אופן, קבע בית המשפט כי איגודים

עמדתם הפרשנית של הנישומים אינה מתיישבת גם עם ההיסטוריה החקיקתית של חוק מיסוי מקרקעין... בתחילת הדרך איגודים בעלי פעילות עסקית מהמקרקעין, שהכנסותיהם היו לפי סעיף (1)2 בפקודה, לא מוסו כאיגודי מקרקעין.

דא עקא, דין זה במהרה השתנה. בסמוך לחקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין הוחלט לתקן את הגדרתו של "איגוד מקרקעין"... המגבלה החקיקתית שמנעה חיובם של איגודים שמרבית הכנסותיהם הן לפי סעיף (1)2 בפקודת מס הכנסה במס שבח בוטלה... השתלשלות זו מצביעה לדעתי על כוונתו המפורשת של המחוקק להטיל מס שבח (ובהמשך, כמובן, גם את מס הרכישה ואת מס המכירה) על פעולה באיגוד מקרקעין, גם כאשר ההכנסות שהפיק האיגוד מן המקרקעין היו הכנסות עסקיות.

בהמשך התייחס בית המשפט העליון לשאלה אם "עסק חי" הוא נכס המוציא את הנישום מהגדרת "איגוד מקרקעין". בית המשפט לא הכריע בשאלה העקרונית הנ"ל, אך לגופו של עניין, קבע שה"עסק החי" אצל הנישומים שלפניו אינו נכס נפרד אלא הוא חלק מהמקרקעין, שכן הוא קשור לשימוש הרגיל בהם - מכירה או השכרה, ורק אם הפעילות העסקית אינה נובעת מהמקרקעין ניתן להכיר בה כנכס נפרד:

"באופן עקרוני לכל איגוד עשויה להיות פעילות עסקית נפרדת מהמקרקעין. לדוגמה: איגוד שבבעלותו בית-מלון עשוי להפעיל בו גם עסקים נוספים, כגון מסעדות, ספא ועוד... בדומה, איגוד

מהזכות במקרקעין; אלדר טענה לקיומו של נכס מס בדמות הפסדים צבורים, אך בית המשפט קבע שהפסדים אלו נבעו מהשכרת המקרקעין ואינם נכס נפרד מפעילות ההשכרה, ומכל מקום זהו אינו נכס המשמש להפקת הכנסות.

טענה נוספת בה דן בית המשפט הייתה האם הנישומות מנועות מלטעון לקיומם של נכסים מלבד מקרקעין, לאור העובדה שבדוחותיהן הכספיים הן דיווחו על נכס אחד בלבד והוא מרכז קניות. בית המשפט קבע שבאופן עקרוני המצג שהציג הנישום בדוחותיו הכספיים עשוי למנוע ממנו את היכולת להציג טענות סותרות במסגרות אחרות, אך בהיותו מודע להבדלים האינהרנטיים בין החשבונאות לבין דיני המסים, נמנע מלהכריע בסוגיה באופן קטיגורי. עם זאת, בית המשפט ציין כי הנישומות הפיקו תועלת פיננסית רבה מכך שלא ייחסו שווי לנכסים שאינם מקרקעין בדוחותיהן הכספיים, שהרי לפי תקני החשבונאות ניתן להכיר בעליית ערך של נדל"ן להשקעה, אך לא של נכסים אחרים. על כן, בית המשפט קבע כי נדרשת הצבת נטל גבוה על כתפיו של נישום אשר מבקש לשכנע כי יש לאפשר לו ליהנות מהטבות הן במישור החשבונאות הן במישור המס, חרף היותן מבוססות על מצגים מנוגדים.

סיכום ומסקנות

עיננו הרואות אפוא כי המבחן השלט לעניין אבחנה בין איגוד מקרקעין לבין איגוד רגיל הינו המבחן הנכסי, הבוחן אם קיימים נכסים מלבד המקרקעין המשמשים לייצור הכנסה.

שפעילותם מאופיינת בהשכרת מקרקעין ראוי שייחשבו לאיגוד מקרקעין, וזאת אף אם הפעילות מנוהלת כ"עסק חי".

בית המשפט קבע גם לא ניתן להכיר גם בקיומו של נכס בדמות מוניטין של הנישומים, שכן מוניטין מצוי בעסק, בעוד בעניינם של הנישומים העסק טמון כולו במקרקעין ואין לו קיום עצמאי. עוד נקבע כי על הטוען לקיומו של מוניטין לשכנע כי לנכס הנמכר היה מוניטין וכי הרוכש אכן קנה את המוניטין ושילם עבורו תמורה בנפרד מהנכס. בית המשפט קבע כי הנישומים לא הוכיחו זאת, ואף הצביע על ראיות פוזיטיביות לכך שלחברות הנמכרות לא היו מוניטין כלל: בעניין גזית גלוב שונה שמו של הקניון, מה שמצביע על כך שלעסק שנרכש לא היה מוניטין; ובעניין אלדר העיד מנהלה כי הבעלים הקודם של חברת הקניון "ראו רק קרקע ובטון ושום דבר אחר" ולכן בפועל לא נמכר ולא תומחר מוניטין.

בית המשפט שלל גם את הטענות לקיומם של נכסים אחרים בידי הנישומים: כאמור, מליסרון טענה לקיומם של נכסים בדמות זכות למתן שירותי ניהול וזכות למכירת חשמל, ובית המשפט העליון קבע כי החברה יכולה לספק את שירותי הניהול ולמכור חשמל רק לאור היותה משכירת המקרקעין, ולכן אלו שירותים הקשורים במישרין למקרקעין; עוד טענה מליסרון לקיומן של מניות חברת ניהול המנהלת את הקניון, אך בית המשפט קבע כי היות ששירותי הניהול הם במהותם חלק מהשכרת המקרקעין, אזי יש לראות במניותיה של חברת הניהול כחלק

מבחן זה מורכב מארבע שאלות:

1. האם קיימים נכסים נוספים למעט המקרקעין? משאלה זו נובעת שאלת משנה, והיא האם הנכסים אינם נטמעים במקרקעין? כאשר הנכס הוא מיטלטלין מוחשי, נדרש שלא יהיה "מחובר" למקרקעין, וכאשר הנכס הוא מיטלטלין לא מוחשי (מוניטין, עסק חי), נדרש שיהיה לו קיום עצמאי, שאינו קשור לפעילות הטבעית הנובעת מההחזקה במקרקעין (בניגוד, למשל, להשכרה של המקרקעין).
2. האם האיגוד הפיק הכנסה?
3. במידה והתשובה חיובית על שתי השאלות, נשאלת השאלה אם קיים קשר ישיר בין הנכסים הנוספים לבין ההכנסה?
4. ואם קיים קשר ישיר, יש לשאול אם הקשר הישיר הנ"ל עולה בקנה אחד עם המטרות העיקריות של האיגוד?

יוער כי למרות יריעתו הרחבה של פסק הדין העליון בעניין **גזית גלוב**, קיימות שאלות שעלו בפסקי הדין של ועדות הערר, אך לא הוכרעו על ידי בית המשפט. המרכזית שבהן לטעמנו היא האם "מבחן הטפלות" של נכסי האיגוד מרכב משני מבחנים מצטברים, מבחן כמותי ומבחן מהותי, כפי שסבור השופט בנימין ארנון; או שהמבחן הכמותי והמבחן המהותי הם מבחנים חלופיים, ומספיק שהאיגוד יענה על אחד מהם כדי להוציאו מהגדרת "איגוד מקרקעין". כאמור, אנו סבורים כי הפרשנות השנייה

היא הנכונה. כמו כן, בית המשפט העליון הותיר את ההכרעה אם מיטלטלין בלתי מוחשי בעל קיום עצמאי במבחן מההחזקה במקרקעין לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. על כן, דומה שסוגיית "איגוד מקרקעין" תמשיך להעסיק את הנישומים, את רשות המיסים ואת בתי המשפט גם בעתיד.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז ועו"ד אנה צברי. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.