

## חברים יקרים:

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

התקיימו התנאים המתלים להסכם התמ"א, או שהיזם טרם החל לספק את שירותי הבניה, היזם כלל אינו מחזיק בזכות במקרקעין. כפועל יוצא מכך, יזם שהוא תאגיד לא ייחשב ל"איגוד מקרקעין" עד לאותו מועד, שהרי לא ניתן לומר ש"כל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין" (בהנחה שהתאגיד אינו מחזיק זכויות אחרות במקרקעין). לאור זאת, מכירת זכויות היזם בעסקת התמ"א, או מכירת/הקצאת מניות בחברה היזמית לצורך הכנסת משקיעים לא תיחשב למכירה של זכות במקרקעין או לפעולה באיגוד מקרקעין, ולא יחולו בגינן מס שבח או מס רכישה. תימוכין לעמדתנו מצאנו בהוראת ביצוע מ"ש 5/2013 ובפסק דין **רותם שני** (ו"ע 25800-02-13), בו ועדת הערר התייחסה לנושא בהערת אגב וקבעה כי לאור המאפיינים הייחודיים של עסקאות תמ"א, 38 דחיית "יום המכירה" בהן משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת הביניים, כך שרק לאחר התקיימות התנאים המתלים, או מימוש האופציה לרכישת זכות במקרקעין, ניתן תוקף לעסקה.

והנה, לאחרונה פורסם פסק דינה של ועדת ערר מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי מרכז בעניין **איוגה** (ו"ע 60313-05-17), בו נדונה סוגיה זו ממש – הפעם לא בהתייחסות אגבית כמו בעניין **רותם שני**, אלא בליבת פסק הדין.

**מיסוי מקרקעין והתחדשות עירונית: "בשורת פסק הדין בעניין איוגה ביחס לדחיית יום המכירה בעסקת תמ"א 38 על עסקאות בין יזמים"**

לאחרונה פורסם פסק דינה של ועדת ערר מיסוי מקרקעין בעניין איוגה. פסק הדין מאשר את העמדה שהוצגה על ידינו בעבר, לפיה דחיית יום המכירה בעסקת תמ"א 38 דוחה את כינונה של הזכות במקרקעין בידי היזם, ואת הפיכתו של היזם לאיגוד מקרקעין. פסק הדין בעל חשיבות רבה בהפחתת נטל המס הכרוך בעסקאות תמ"א 38 מנקודת מבטם של היזמים ויש בו כדי לתמרץ את התמ"א על שלל סוגיה, שכזכור היא בעלת חשיבות לאומית. יש לקוות שבית המשפט העליון לא יהפוך את פסיקת ועדת הערר בערעור שהוגש על ידי המדינה.

**מבוא**

**ברשומון מספר 110** דנו בסעיף 149ל1 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי בעסקת תמ"א 38 (חיזוק או הריסה) אשר מותנית בתנאי מתלה, יום המכירה של הזכות במקרקעין מבעלי הדירות ליזם יחול במועד המוקדם מבין הבאים: (1) המועד שבו התקיים התנאי המתלה; (2) המועד שבו החל היזם לספק את שירותי הבניה לבעלי הדירות. באותו מאמר טענו כי לאור סעיף 149ל1 הנ"ל, כל עוד טרם

העברת המניות חייבת במס רכישה בידי הנישומה. הנישומה טענה מנגד כי לאור דחיית יום המכירה מכוח סעיף 149ל1 לחוק מיסוי מקרקעין, במועד רכישת המקרקעין טרם התגבשה אצל השותפות "זכות במקרקעין", ומכאן שלומינה, אשר מחזיקה בשותפות, אינה "איגוד מקרקעין".

ועדת הערר קיבלה את עמדת הנישומה ודחתה את עמדת מיסוי מקרקעין.

ראשית, קבעה הוועדה כי "יום המכירה" אינו מוגבל לעניין חישוב השבח והמס, אלא חשיבותו משתרעת על היבטים נוספים, לרבות בשאלה אם עברה זכות במקרקעין בין המוכר לקונה. יום המכירה, לפי הוועדה, הוא היום שבו חלה תמורה במערך זכויותיהם של הצדדים לעסקה, באופן שהניב להם הנאה כלכלית. היגיון זה מתיישב עם דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38. במקרה המובא בפסק הדין הסכם התמ"א נחתם בשנת 2013, ובמועד בו נמכרו המניות בחברת לומינה טרם הוגשה בקשה להיתר בנייה לפרויקט. קשה לומר כי במצב כזה התגבשה "הנאתם הכלכלית" של הצדדים מהעסקה.

שנית, הוועדה הסתמכה על עמדת רשות המיסים מאפריל 2013, לפיה בתקופה שממועד חתימת הסכם התמ"א ועד למועד התקיימות התנאים המתלים, יש לראות את היזם כמחזיק אך ורק באופציה במקרקעין. אי לכך, יש להטיל מס לכל היותר על שווי האופציה, ומאחר שבמקרה זה לא שולמה תמורה עבור האופציה, אין להטיל מס על

ועדת הערר קבעה קביעה דומה לעמדה בה נקטנו גם אנחנו. פסק דין אייוגה והשלכותיו יעמוד במרכז של רשימה זו.

### פסק דין אייוגה

באותו מקרה הייתה הנישומה אחת מבעלי המניות בחברת לומינה יזום בע"מ (להלן: "לומינה"). לומינה הקימה, ביחד עם גורמים נוספים, שותפות מוגבלת לצורך יזום פרויקט תמ"א 38 ברמת גן. בדצמבר 2013 התקשרה השותפות עם בעלי דירות בבניינים ברחוב רד"ק ברמת גן, בהסכם מסוג תמ"א 38/2 (הריסה ובניה). על פי ההסכם, לאחר שייחרסו הבניינים הקיימים, תבנה השותפות עד 94 דירות חדשות, כאשר חלקן יוקצו לדיירים והיתר יוקצו לשותפות. ההסכם הותנה במספר תנאים מתלים, בהם קבלת היתר בנייה והשגת ליווי בנקאי ע"י השותפות. עוד נקבע בהסכם כי היזם רשאי לבטל את ההסכם אם רשויות התכנון יתירו בניית שטח עיקרי הנמוך מ-7,078 מ"ר, אם החבות בהיטל השבחה תעלה על 1,500,000 ש"ח ואם החבות במס שבח תעלה ביותר מ-10% מעל הערכות יעצי המס.

בינואר 2016 רכשה הנישומה מניות נוספות בלומינה, מאחד הבעלים האחרים בחברה זו, זאת לאור אי יכולתו של הבעלים היוצא לעמוד בהתחייבויות כספיות בקשר לפרויקט. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז טען שלומינה היא "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, ועל כן עסקת

המתלים והגיע "יום המכירה", דירת התמ"א לא תחשב עוד כ"דירת מגורים", שהרי היא בגדר "דירה על הנייר" בלבד(הגם שיכול להיות שהיא עדיין משמשת למגורים) ולכן הדירה הנוספת תיחשב כדירת מגורים יחידה.

לאור כל האמור, קבעה ועדת הערר כי מאחר שבמועד מכירת מניות לומינה טרם התמלאו התנאים בעסקת התמ"א, לא החזיקה השותפות ב"זכות במקרקעין", ועל כן לומינה, שהייתה שותפה בשותפות, לא הייתה "איגוד מקרקעין".

חשוב לציין כי חלק מהדיירים בפרויקט התמ"א ביקשו ליהנות מהסדר המס לפי פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין, ובמסגרת זו לדחות את יום המכירה, ואילו חלק אחר ביקש ליהנות מהפטור האישי ה"רגיל" לדירת מגורים, לפי פרק חמישי 1 לחוק. עמדת מיסוי מקרקעין, כפי שהובאה בפני ועדת הערר, היא שבמקרים כאלו יש לפצל את יום המכירה בהתאם למסלול המיסוי שבחר הדייר. דהיינו, אם בחר להחיל את הוראות פרק חמישי 5 לחוק, תחול גם דחיית יום המכירה; אך אם בחר בפטור אישי לפי פרק חמישי 1 לחוק, יחולו כללי המיסוי הרגילים שבחוק, לרבות הכלל לגבי יום המכירה, שברגיל הוא המועד בו נחתם ההסכם. מכל מקום, ועדת הערר קבעה כי בחירת הדיירים במסלול כזה או אחר אינה רלוונטית לצורך הכרעתו, שכן הבחינה היא מנקודת המבט של היזם, והאם הוא רכש זכות במקרקעין. בחינה זו אינה מושפעת בבחירת הפטור בידי הדיירים.

העסקה. הוועדה קבעה כי אמנם בניגוד לאופציה, במועד התקיימות התנאים המתלים אין ליזם זכות ברירה שלא לקיים את העסקה. ואולם, השקפה על זכויות היזם כשוות ערך לאופציה היא ראויה בבחינת "קל וחומר". שהרי לולא כן, כאשר ליזם תעמוד זכות הברירה לרכוש או שלא לרכוש את הנכס, לא יראו בכך כעסקה גמורה של רכישת זכות במקרקעין; ואילו כאשר מדובר בתנאי חיצוני שאינו תלוי ביזם - יראו בכך כעסקה גמורה של רכישת זכות במקרקעין. ועדת הערר קבעה כי תוצאה זו היא בלתי סבירה לאור הוראת החוק המפורשת, בדמות הוראת סעיף 1ב49 לחוק אשר דוחה כאמור את "יום המכירה" עד לבשלות התנאים הקיימים בסעיף.

שלישית, הוועדה הסתמכה על דברי ועדת הערר בעניין **רותם שני**, פסק דין אשר מופיע בקובץ הפרשנות לחוק מיסוי מקרקעין. הוועדה דחתה את טענת מיסוי מקרקעין כי מדובר באמרת אגב שהמשיב אינו מאמץ. הוועדה קבעה כי פסק הדין **רותם שני** מצוין בקובץ הפרשנות ללא הסתייגות מאמרת האגב הנ"ל, וככל שהמנהל אכן מסתייג ממנה, מן הראוי להבהיר זאת בקובץ הפרשנות, והעמימות בה נקט המנהל פועלת לחובתו.

רביעית, הוועדה הסתמכה על הוראת ביצוע מ"ש 5/2013. הוראת הביצוע קובעת כי גם לאחר חתימת הסכם התמ"א, ובטרם התקיימו התנאים המתלים, מתייחסת רשות המיסים לדייר כבעל דירת מגורים, כך שאם ברשותו דירת מגורים נוספת, דירה נוספת זו לא תיחשב כדירה יחידה לצורך הפטור ממס שבח. לעומת זאת, כאשר התקיימו התנאים

**סיכום ומסקנות**

פסק דין זה הוא חשוב מאין כמותו. שאלת קיומה של זכות במקרקעין בידי היזם קיימת כבר שנים מספר, וכעת היא קיבלה תשובה חד משמעית, ובכל הכבוד, לטעמנו גם נכונה.

יתרה מכך, **ברשומון מספר 121** ציינו את העמדה (הדרקונית, יש לומר) שפרסמה החטיבה המקצועית של רשות המיסים, בדבר מכירה של זכויות יזמיות בפרויקטים של תמ"א 38 ופינוי בינוי עובר ליום המכירה הנדחה. כזכור, לפי עמדת הרשות, מכירה של זכות כנ"ל מהווה "מכירת זכות במקרקעין", ובהתאם לעיקרון "צירוף כל התמורות", שווי המכירה יכלול את התמורה הכספית הנקובה בהסכם בין היזמים, בתוספת כל התמורות שמשלם היזם הרוכש בשם היזם המוכר או במקומו, לרבות עלויות שירותי הבנייה עבור הדיירים. בהינתן שטרם יום המכירה הנדחה לא קיימת בידי היזם זכות במקרקעין, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין **אייגה**, אזי ניתן להסיק כי עמדה זו של הרשות שגויה ביסודה ואין לה על מה לסמוך.

לבסוף יודגש, כי פסק הדין ניתן רובו ככולו על ידי כבוד השופט **שמואל בורנשטיין**. אך לדעתנו לא ניתן להתעלם מהנימוק הנוסף שהעלה חבר הועדה מר **אלון לילי** שראה לקשר בין הסוגיה המשפטית במרכז פסק הדין לבין המציאות בשטח והחשיבות הלאומית שקיימת לתכנית התמ"א 38 וכדבריו הנכוחים:

"מדינת ישראל מעודדת ומתמרצת פרויקטים הנובעים מהתמ"א ובין היתר, ניתנת אפשרות להריסת הבניין הקיים ובניית בנין חדש תחתיו, מתן פטורים ו/או הקלות מהיטל השבחה בגין זכויות הבניה הנובעות מהתמ"א, קווי בנין קווי בנין, ממע"מ שירותי בניה לדיירים, וכו'. לאור העובדה כי עסקאות תמ"א 38 הנערכות בין יזמים לבין בעלי דירות בבניינים עליהן חלה תמ"א 38 כוללות במקרים רבים תנאים מתלים מהותיים, ולא אחת עסקאות כאלה לא מגיעות לכדי מימוש וביצוע, **סבורני כי נימוק נוסף המצדיק קבלת הערר הוא הצורך לעודד ולתמרץ עסקאות תמ"א 38, שאין חולק על חשיבותן הלאומית. לפיכך ראוי לאמץ פרשנות מקלה לפיה כל עוד לא התקיים המוקדם מבין התנאים הקבועים בסעיף 49ל2 לחוק, דהיינו התקיים התנאי המתלה, או הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין, אין לראות בהסכמי תמ"א 38 כשהם בפני עצמם כיוצרים "זכות במקרקעין" בידי היזמים.**"

על רקע האמור, יש לקוות שרשות המסים לא תגיש ערעור על פסק הדין לבית המשפט עליון, ואם תגיש, יש לקוות שבית המשפט העליון יתמוך בפרשנות המשפטית והכלכלית הראויה של ועדת הערר ולא יהפוך את פסק דינה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח)  
מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד  
שלומי שלו.

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.