

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# מס רכישה - סקירה מקיפה איילת אור – בית ספר למיסים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
27 ביולי 2021

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

# נושאי המצגת

- מס רכישה –
  - מבוא ושיעורי המס הרלוונטיים;
  - דירת מגורים;
  - קבוצת רכישה;
  - תושבות;
  - פטור עולה חדש;
  - חזקת התא המשפחתי;
  - שינוי מבנה;
  - איגודי מקרקעין.

# מס רכישה - מבוא

# עקרון הטלת המס

- סעיף 9 רישא לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק") - הגדרת מס רכישה:
- "9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); ..."
- מס עקיף - מס על צריכה

# בין מס רכישה למס שבח

- סעיף 9(ה) לחוק:
- "דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס (מס השבח)."

## בסיס מס הרכישה

- החבות: סעיף 9(א) סיפא - מס הרכישה מוטל על מלוא שווי המכירה:
  - "שווי" של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -
  - (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
  - (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;"

## בסיס מס הרכישה

- **רציפות המס** - אם נקבע שוויה של זכות במקרקעין לעניין מס שבח, יהיה שווי זה גם השווי לצורך חישוב מס הרכישה (סעיף 21(ב) לחוק מיסוי מקרקעין).
  - (א) **בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.**
  - (ב) **על אף האמור בסעיף קטן (א) - נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור.**
- **מרכיב המע"מ:**
  - **עוסק:** רשויות המס מתירות חישוב מס רכישה ללא מרכיב המע"מ, לאור היכולת לנכות מס תשומות.
  - **אחרים:** חייבים במס רכישה גם על מרכיב המע"מ (פס"ד אוזן).



# מס רכישה – שיעורי המס

# שיעור המס

- זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים: שיעור אחיד של 6% (עם הקלה).
  - זכות באיגוד מקרקעין: שיעור אחיד של 6%.
  - דירת מגורים: לפי מדרגות.
  - פטורים והקלות במקרים מיוחדים.
- הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 1/2021 - עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה

<https://www.gov.il/BlobFolder/policy/hor170121/he/hor170121.pdf>

# עדכון מדרגות מס רכישה

**מדרגות מס הרכישה – סעיפים 9(ג1)(3) לחוק רוכש של דירת מגורים יחידה החל מיום 15.01.22 ועד ליום 16.01.21**

שיעור המס	מדגת המס
0%	עד 1,747,865
3.5%	מ- 1,747,865 עד- 2,073,190 ש"ח
5%	מ- 2,073,190 עד- 5,348,565 ש"ח
8%	מ- 5,348,565 עד- 17,828,555 ש"ח
10%	מ- 17,828,555

# עדכון מדרגות מס רכישה

מדרגות מס הרכישה – סעיפים 9(ג1)(1) לחוק רכש של דירת מגורים שאינה דירת מגורים  
יחידה החל מיום 16.01.21 ועד ליום 15.01.22

שיעור המס	מדגת המס
5%	עד 1,294,770
6%	מ- 1,294,770 עד- 3,884,295 ש"ח
7%	מ- 3,884,295 עד- 5,348,565 ש"ח
8%	מ- 5,348,565 עד- 17,828,555 ש"ח
10%	מ- 17,828,555

# עדכון מדרגות מס הרכישה (תיקון 81)

## דוגמא מספרית – השלכות מס רכישה

### נתונים:

רכישת דירת מגורים ששוויה 2,000,000 ₪.

- חישוב מס רכישה דירה יחידה בידי יחיד תושב ישראל

מס רכישה – 8,825 ₪

- דירה נוספת או דירה יחידה בידי תושב חוץ

מס רכישה – 107,053 ₪

- רכישת דירה באמצעות חברה

מס רכישה – 107,053 ₪

סימולטור מס רכישה -

<https://www.misim.gov.il/svsimurechisha/FrmFirstPage.aspx#nbb>

# עדכון מדרגות מס הרכישה (תיקון 81)

## דוגמא מספרית 2 – השלכות מס רכישה

נתונים:

רכישת דירת מגורים ששוויה 6,000,000 ₪.

- חישוב מס רכישה דירה יחידה בידי יחיד תושב ישראל

מס רכישה – 227,270 ₪

- דירה נוספת או דירה יחידה בידי תושב חוץ

מס רכישה – 374,725 ₪

- רכישת דירה באמצעות חברה

מס רכישה – 374,725 ₪

# מס הרכישה בגין רכישת זכות במקרקעין

החל מיום 1.8.2013 שיעור מס רכישה בגין רכישת זכות במקרקעין, אשר אינה מהווה דירת מגורים, עלה מ-5% ל-6%.

• תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה - 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"), קובעת כי שיעור מס הרכישה על זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים יהיה 6%, ואם התקיימו התנאים הבאים, יוחזר לרוכש 1% ממס הרכישה (כך שבדיעבד שיעור המס יהיה 5%):

- קיימת לגבי הזכות במקרקעין תכנית המאפשרת בניה של דירת מגורים אחת לפחות;
- תוך 24 חודשים לכל היותר מיום המכירה התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות.

# מס רכישה – דירת מגורים



# הגדת דירת מגורים לצרכי מס רכישה

- המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 9(ג):  
(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.  
(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

# יסודות ההגדרה

1. "דירה המשמשת למגורים" – המבחן האובייקטיבי:

האם קיימים בה מתקנים פונקציונאליים הדרושים בכדי שתשמש כדירת מגורים (מטבח, מקלחת, שירותים)?

2. "המיועדת לשמש למגורים" – המבחן הסובייקטיבי:

מבחן שהוא תלוי בכוונת הרוכש. השימוש למגורים לא צריך להיות מייד, אך אין די בכוונה ערטילאית לעשות זאת בעתיד הרחוק.

- **ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח:** המערערת קיבלה במתנה דירה ששימשה לקליניקה. בית המשפט הכיר בה כדירת מגורים לצורכי מס רכישה לאחר שהמערערת הוכיחה כי לאחר סיום התואר היא מתכוונת להשתמש בנכס כדירה.
- **ע"א 4299/11 גיצלטר נ' מנהל מס שבח** – דירת נופש אינה דירת מגורים לצורך מס רכישה כיוון שאין כוונה להשתמש בה למגורים.

# הגדרת דירת מגורים לצרכי מס שבח

- סעיף 1 לחוק מגדיר:
- **"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;**

## ההבדלים בין שני המבחנים

1. ההבדל העיקרי הוא בעוד שלעניין מס שבח מאמץ המחוקק בעיקר את המבחן האובייקטיבי כמבחן ראשי - "מיועדת למגורים לפי טיבה", לעניין מס הרכישה אימץ המחוקק גם את המבחן האובייקטיבי וגם את הסובייקטיבי.
  2. לעניין מס שבח הדירה חייבת להיות בבעלות "יחיד" בכדי לענות על ההגדרה, תנאי זה לא קיים בהגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה.
  3. לעניין מס רכישה, "דירה" יכולה להיות אף מבנה שטרם הושלמה בנייתו, כל עוד ישנה התחייבות של המוכר לסיימה.
- על כן, יתכן מצב בו נכס יחשב בעסקה כדירת מגורים למוכר אולם לא ייחשב ככזה לקונה, ולהיפך.

# הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה

## "דירה יחידה" מוגדרת כדלהלן:

- דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה –
- דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 1.1.1997.
- דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על **שליש** ולפי תיקון 85 לחוק שתחילתו ביום 1 במאי 2016, אם הדירה התקבלה בירושה – חלקו של הרוכש בה אינו עולה על **מחצית**.
- מי שרוכש דירת מגורים, ותוך **24 חודשים** מכר דירה אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (התקופה קוצרה ל-**18 חודשים** מיום 1 במאי 2016 עד ליום 30 לאפריל 2021).

# הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה

- **"דירה יחידה" מוגדרת כדלהלן:**
- דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה – (המשך)
- מי שרוכש דירת מגורים מקבלן, ותוך 12 חודשים מהמועד בו אמורה להימסר החזקה בדירה מכר דירה אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה, **ואם חל עיכוב במסירה** - מהמועד בו נמסרה החזקה בפועל.
- הדירה הנרכשת היא **"דירה חלופית"** כמשמעותה בסעיף 49ה(א) לחוק (פטור חד פעמי ממס שבח במכירת שתי דירות וברכישה של דירה אחת במקומם).

# הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה

## השפעות הקורונה:

- "לעניין המועדים ראו: סעיף 3 לחוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש - הוראת שעה - תיקוני חקיקה), התש"ף-2020, לאחר תיקונו בחוק לדחיית מועדי תשלום מסים והוראות לעניין מענקים בשל נגיף הקורונה החדש (תיקוני חקיקה), התשפ"א-2020, ס"ח 2892, מיום 29.12.2020, עמ' 262"
- הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/20 - תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) - דחיית תקופות ומועדים 2/20 -  
[https://www.gov.il/BlobFolder/policy/realestateinstr\\_022020/he/realestate\\_realestatehor\\_010420.pdf](https://www.gov.il/BlobFolder/policy/realestateinstr_022020/he/realestate_realestatehor_010420.pdf)
- תוספת מספר 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/20 בנושא: דחיית תקופות ומועדים – נגיף הקורונה החדש  
<https://www.gov.il/BlobFolder/policy/hor200121/he/hor200121.pdf>

# הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה

## השפעות הקורונה:

- ביום 20.12.29 פורסם ברשומות החוק לדחיית מועדי תשלומי מסים והוראות לעניין מענקים בשל נגיף הקורונה החדש (תיקוני חקיקה), התשפ"א – 2020 (להלן: "חוק הארכת מועדים").
- ביום 2020.12.6 פורסמו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) (הוראת שעה), התשפ"א – 2020.
- בהתאם לסעיף 2 לחוק הארכת מועדים נקבע כי בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות חוק מיסוי מקרקעין כפי שיובאו להלן, לא תבוא במניין התקופה שמיום ה- 1 במרץ 2020 ועד ליום ה- 2021.6.30 (להלן: "התקופה שלא תובא בחשבון") זאת, בתנאי כי מועד סיומן של התקופות המקוריות הקבועות בהוראות חוק מיסוי מקרקעין, חלים באותה תקופה שלא תובא בחשבון. הארכות האמורות מתייחסות למועדים הנוגעים להקלות במס רכישה ולפטור במס שבח ביחס לדירת מגורים יחידה.



# הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה

## השפעות הקורונה:

• לדוגמה –

יחיד שרכש דירה (דירה יד שניה) ביום 1.4.2019 (להלן: "דירה ב") ובבעלותו דירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (להלן: "דירה א"), היה נדרש למכור את דירה א' עד ליום 1.10.2020. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יהיה רשאי למכור את הדירה הישנה עד ליום 1.2.2022 (התקופה שמיום 1.10.20 + 16 חודשים).

• דגש – חל גם עולים חדשים ותושבי ישראל לראשונה

# מס רכישה בגין רכישת מבנה המיועד להריסה

- דגש על ההיבט הסובייקטיבי – האם הרוכש מייעד את הדירה למגורים.
- פס"ד פרידמן (ע"א 278/84) – אם בכוונת הרוכש להשתמש בדירה למגורים תוך זמן סביר, אז לצורך מס רכישה מדובר בדירת מגורים, גם אם בסמוך למועד הרכישה היא אינה משמשת למגורים.
- ו"ע 9750-12-11 טובה נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים (2012) - שיעור מס הרכישה החל על מי שרוכש קרקע שעליה מבנה, ובכוונתו להרוס את המבנה ולהקים עליו בית צמוד קרקע, הינו מס רכישה החל על זכות במקרקעין (6%).
- במקרים מסוימים בהם הרוכש הינו בעלים של דירת מגורים נוספת, מס הרכישה יהיה נמוך יותר תחת הטענה כי הרוכש רכש מגרש לעומת טענה לפיה הרוכש רכש דירת מגורים.

# מס רכישה בגין רכישת מבנה המיועד להריסה

• ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין (2016)

- העורר רכש בית מגורים בתל אביב, ודיווח על רכישת דירה. היות שהיו לעורר דירות נוספות, הוצאה לו שומת מס רכישה על רכישת דירה "נוספת", ששיעורי המס בגינה נעו בין 5% ל-7%.
- לאחר מכן, ביקש העורר לתקן את הדיווח וטען כי הדירה מיועדת להריסה, ולכן למעשה רכש "קרקע", ששיעור מס הרכישה בגינה הוא 5%. המנהל דחה את הבקשה.
- ועדת הערר קיבלה את עמדת העורר, וקבעה כי לאור המבחן הסובייקטיבי, **אין הבדל בין מי שרוכש מגרש, לבין מי שרוכש בית מגורים מתוך כוונה להרוס אותו.** יחד עם זאת, היות שהעורר דיווח תחילה על רכישת דירה, נקבע כי תנאי לקבלת הערר הוא שבית המגורים ייהרס בתוך 6 חודשים מיום מתן פסק הדין.

# מס רכישה בגין רכישת מבנה המיועד להריסה

- פס"ד הרצברון (ו"ע 18942-06-15) (2017)
- הנישומים רכשו חלקה שעליה בנוי בית מגורים בשטח 130 מ"ר, ודיווחו על רכישת דירת מגורים. מנהל מיסוי מקרקעין קבע את שומת מס הרכישה לפי רכישת קרקע, זאת לאור המערכת החוזית ממנה עולה כי הרוכשים יהרסו את המבנה הקיים לצורך בניית בניין חדש.
- ועדת הערר קבעה כי הכוונה הברורה והמוצהרת של הרוכשים הייתה להרוס את דירת המגורים הקיימת ולא להשתמש בה למגורים.
- פיצול פיזי של רכישת מגרש + בית מגורים.
- ניגוד אינטרסים בין הרוכש לבין המוכר?

# מס רכישה בגין רכישת דירה על הנייר מיד שנייה

פס"ד אקרמן (ו"ע 15-05-48493) (2017)

• הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה בסעיף 9 לחוק:

"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה."

- כיצד יש למסות אדם הרוכש דירה על הנייר בפרוייקט למגורים, אך לא מקבלן, אלא מאדם אחר שרכש בעבר את הדירה מהקבלן ולאחר מכן מכר את זכותו? האם הוא רוכש דירת מגורים או זכות אחרת?
- ועדת הערר קבעה כי בהגדרת "דירת מגורים" לצורך חישוב מס רכישה, יש לפרש את המונח "התחייבות מצד המוכר" במובנה הצר, כך שנדרשת התחייבות ברורה ומפורשת מצדו של המוכר לסיים את הבנייה, ואין די בכניסה לנעלי המוכר במערכת היחסים מול הקבלן.

## הוראת ביצוע 3/13

### מקרים נוספים בהם דירה תיחשב לדירה יחידה:

- רכישה של כמה דירות בבת אחת ע"י מי שאין לו דירות מגורים – אחת הדירות לפי בחירת הרוכש תיחשב לדירה יחידה.
- רכישת שיעור נוסף בדירה יחידה.
- רכישת דירה צמודה לצורך הרחבת הדירה היחידה.

# מס רכישה – קבוצת רכישה

# קבוצת רכישה

- המחלוקת – רכישת קרקע או רכישת נכס גמור?
- תיקון 69 - הוספת הגדרת "קבוצת רכישה" לסעיף 1 לחוק:

"קבוצת רכישה" - קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, **באמצעות גורם מארגן**, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

לעניין הגדרה זו –

"גורם מארגן" - מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור;



## קבוצת רכישה

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין – זכות בקבוצת רכישה כ"דירת מגורים":  
"דירת מגורים" - כל אחת מאלה: ...

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין – מס רכישה על זכות בקבוצת רכישה:

"...מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין...ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."

"... שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהא שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים...".

# שווי המכירה בקבוצת רכישה

- שווי מכירה של הנכס הבנוי (דירת מגורים או נכס אחר).
- **הוראת ביצוע 2/13** – שווי המכירה ייקבע לפי סך העלויות בהן נשא החבר בקבוצה לצורך קבלת הנכס המוגמר. אם טרם נחתם חוזה עם קבלן מבצע, יש להעזר ב"דו"ח אפס" (דו"ח שמאי כלכלי אשר נערך לפני החתימה על הסכם השיתוף ובו אומדן של כלל עלויות הפרויקט).

# רכישת דירה בקבוצת רכישה

**ו"ע 48493-05-15 אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2017)**

- קבוצת רכישה התארגנה לבנות בניין מגורים ב"מתחם אסותא" בתל אביב בשנת 2010.

- בשנת 2014, בטרם הסתיימה בניית הפרוייקט, רכשו הנישומים מחברים בקבוצה זכות לשתי דירות מגורים, ובמסגרת הסכם הרכישה סוכם שהנישומים ייכנסו בנעלי המוכרים בהסכם השיתוף, בהסכם עם הקבלן על נספחיו, ובכל יתר ההסכמים הנוגעים לקבוצת הרכישה.

- הנישומים דיווחו למיסוי מקרקעין על רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים ולפיכך חייבת במס רכישה של 6%.

- מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הדיווח, וטען שהנישומים רכשו "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה של הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, שכן במועד רכישת הזכויות על ידם כבר חתמה קבוצת הרכישה על הסכם עם קבלן לבניית הפרוייקט "עד למפתח", ולפיכך ניתן לומר כי במסגרת הרכישה ניתנה גם התחייבות להשלמת הבנייה.

- לחלופין טען המנהל כי הנישומים הפכו לחלק מקבוצת הרכישה, ומשכך יש למסותם כרוכשי "דירת מגורים" לפי החלופה השנייה להגדרה.

# רכישת דירה בקבוצת רכישה

ו"ע 48493-05-15 אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2017)

- ועדת הערר בחנה את שתי החלופות:
- **באשר לחלופה הראשונה**, נקבע שזו לא התקיימה, וזאת בהסתמך על הלכת לנגר (ע"א 3440/11). בעניין לנגר, רכש הנישום מגרש שעליו שלד של דירת מגורים, והתחייב כלפי רשות המיסים לסיים את בנייתו תוך 6 חודשים, ועקב כך טען שרכש דירת מגורים לפי החלופה הראשונה הנ"ל. בית המשפט העליון דחה את הטענה, וקבע שההתחייבות לסיים את הבניה צריכה להיות **של המוכר בלבד**.
- בהתאם לכך, קבעה הועדה כי אין די בכניסה לנעלי המוכר במערכת היחסים מול הקבלן. בלעדי "התחייבות מצד המוכר" לא תתקיים רכישה של "דירת מגורים".
- **באשר לחלופה השנייה**, נקבע שאין חובה שהרוכש החדש נמנה על קבוצת הרכישה מיומה הראשון, ודי בכך שהצטרף לקבוצה בשלב כלשהו כדי להיחשב כרוכש "דירת מגורים".
- הערר נדחה

# תיקון 93 לחוק מיסוי מקרקעין

רכישת דירה בנוסף לזכות בקבוצת רכישה ש"נתקעה" תיחשב לרכישת דירה יחידה התנאים לכך שהדירה הנרכשת תיחשב לדירה יחידה:

(1) רכש את הדירה בחלוף אחת התקופות המפורטות להלן לאחר שרכש דירת מגורים אחרת במסגרת קבוצת רכישה (בפסקת משנה זו - הדירה בקבוצת הרכישה), ובעת שרכש את הדירה בקבוצת הרכישה היתה היא דירתו היחידה:

(א) ארבע שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה - אם בנייתה של הדירה בקבוצת הרכישה לא החלה בתוך אותה תקופה, או אם שוכנע המנהל כי חל באותה תקופה עיכוב מהותי אחר בהשלמת בנייתה של הדירה בקבוצת הרכישה;

(ב) 6.5 שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה - אם החזקה בדירה בקבוצת הרכישה לא נמסרה בפועל לידי הרוכש באותה תקופה.

• דגש: תחולה לחוק הארכת מועדים בשל הקורונה

## תיקון 93 לחוק מיסוי מקרקעין- המשך

(2) הוראות פסקת משנה (1) יחולו בהתקיים כל אלה:

(א) העיכוב בהתחלת הבנייה או בהשלמתה, לפי העניין, חל בנסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש ולא היו ידועות במועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה;

(ב) הרוכש מכר את הדירה בקבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה;

(ג) אלמלא רכש את הדירה בקבוצת הרכישה, היתה הדירה דירתו היחידה.

(3) בפסקת משנה זו -

"התחלת בנייה" - עבודות להקמת הבניין, למעט עבודות תשתית או עבודות להכשרת הקרקע;  
"עיכוב מהותי" - עיכוב בהמשך הבנייה או כל האטה בקצב התקדמות הבנייה שאינה מקובלת ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה."

• דגש: תחולה לחוק הארכת מועדים בשל הקורונה

## "גורם מארגן" בקבוצת רכישה

(פס"ד מדורגי הנחל (ו"ע 15-11-40703) (2017) –

- מינהל מקרקעי ישראל פרסם מכרז להקמת אזור מגורים בקרני שומרון. קבוצת חברים הקימו עמותה שתאגד מספיק רוכשים כדי לרכוש זכויות באחד המתחמים. העמותה פנתה לגורם משווק שיסייע להם בגיוס חברים נוספים, ולבסוף זכתה במכרז. בהמשך העמותה התקשרה עם עו"ד, חברת ניהול וקבלן ביצוע, ובין החברים נערך הסכם שיתוף.
- מיסוי מקרקעין טענו שמדובר בקבוצת רכישה הפועלת באמצעות גורם מארגן.
- ועדת הערר קבעה כי בגורם המארגן צריכים להתקיים מספר תנאים:
  - הוא אינו חבר מחברי הקבוצה.
  - הוא פועל על מנת לקבל תמורה עבור שירותיו לקבוצה.
  - הגורם פועל (בעצמו או באמצעות אחרים מטעמו) בכל שלבי התארגנות הקבוצה, החל מייזום הקבוצה, דרך רכישת המקרקעין וכלה בעבודות הבניה.
  - הוא הכין את המסגרת החוזית הכוללת להתארגנות על כל שלביה.

## "גורם מארגן" בקבוצת רכישה

פס"ד מדורגי הנחל (ו"ע 15-11-40703) – המשך:

הוועדה קבעה שלא מדובר בקבוצת רכישה, כיוון שהרוכשים לא פעלו באמצעות גורם מארגן. מנהל מיסוי מקרקעין לא הצביע מיהם הגורמים שמהווים "גורם מארגן" בקבוצה, ולא הצביע על קשר בין אותם גורמים. המשווק, עורך הדין וחברת הניהול נשכרו לצורך שירותים ספציפיים. החלטות העמותה מתקבלות ע"י ועדת היגוי.

**"בכל שלב בפרויקט, נערכה התקשרות נפרדת של העמותה או של החברים עצמם, עם נותני שירותים ומבצעי עבודות הבניה. עוד ניתן לראות, כי עלויות הבניה, דגם הדירות, מיקום הדירות וכדומה, נקבעו רק במהלך חיי הפרויקט וכי טרם ההצטרפות של החברים לעמותה, לא היו ידועים. כל אלו מלמדים כי בעת ההצטרפות לעמותה לא רכשו החברים דירות מוגמרות, אלא ההצטרפות הייתה לפרויקט של רכישת קרקע ובנייה עצמית על ידי החברים."**



# מס רכישה - תושבות

# התנאים למס רכישה מוטב בגין דירה יחידה

- הרוכש הוא תושב ישראל, לרבות מי שבתוך שנתיים מיום הרכישה הפך תושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק.
- זו הדירה היחידה שיש לרוכש בישראל או באזור.

חוק הארכת מועדים (קורונה):

דוגמא:

יחיד שרכש דירה ביום 1.4.18 בהיותו תושב חוץ, היה נדרש להיחשב תושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק עד ליום 1.4.20, זאת על מנת להינות משיעורי המס לדירת מגורים יחידה. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יוכל להיחשב לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק עד ליום 1.8.21.

# תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק

- **תושב ישראל** - לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל.
- **תושב חוץ** - מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
  - (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
  - (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);
- **תושב ישראל לראשונה** - אין הגדרה ממצה בפקודה.
- **תושב חוזר ותיק** - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.
- **הוראת שעה** - כתמריץ לשיבה ארצה במסגרת שנת ה-60 למדינת ישראל, נקבע כי יחיד ייחשב כתושב חוזר ותיק ששב והיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 ו-2009 גם אם היה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות בלבד (במקום עשר שנים).

# מועד העלייה/החזרה לישראל

- אין הוראה ברורה בפקודה לגבי מועד העלייה/ חזרה לישראל לצרכי מס.

- עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011:

- על מנת ליצור **וודאות ובהירות** בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד **כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל**. המועד יהיה **המוקדם** מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

- **חלופה ראשונה:** **לגבי יחיד שאינו בעל משפחה שיש לו בית בישראל**, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), **החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו**.

- לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) **מ-183 ימים בשנת מס** אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

# מועד העלייה/חזרה לישראל

- עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 (המשך):
- **חלופה שנייה - לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.**
- **חלופה שלישית - יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה...**
- **יישום מבחן מרכז החיים בנסיבות העניין.**

## טופס "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה"

- במסגרת טופס 7000 וטופס 7912 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:
- בשנה בה רכשתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת רכישת הדירה, אשהה בישראל מעל 183 ימים;
- בשנת רכישת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת רכישת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת רכישת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתיקבע לי במס רכישה, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.

# פטור מס רכישה עולה חדש

# הפטור לעולה חדש – תקנה 12

**תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 – "פטור לעולה" על מס רכישה:**

• זכות במקרקעין, שהיא זכות לדירת מגורים למגורי העולה ו/או עסק ו/או קרקע שתשמש להקמת מגורים ו/או בית עסק לשימוש, תהיה חייבת מס רכישה בשיעור מס מופחת, כדלקמן **(לפי עדכון הוראת ביצוע 1/2021):**

- החלק בשווי עד 1,842,155 ש"ח - 0.5% מ.ס.
- החלק שמעל 1,843,155 ש"ח - 5% מ.ס.
- התקופה, המקנה פטור זה, מתחילה משנה לפני שהעולה נכנס לישראל ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו (לא כולל תקופת שירות צבאי או שירות לאומי).



# הפטור לעולה חדש

**תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 – "פטור לעולה" על מס רכישה (המשך):**

- זוג שרכש זכות במקרקעין ואחד מבני הזוג הוא עולה, יראו לענין חיוב מס רכישה כאילו העולה רכש את הזכות (וכן במקרה של רכישת מקרקעין במשותף על ידי בני זוג לפני נישואיהם, שרק אחד מהם עונה על ההגדרה, ובלבד שנישאו תוך 12 חודשים מהרכישה).
- כל עולה יכול לנצל פעם אחת את הפטור עבור דירת מגורים ופעם אחת עבור בית עסק (יתרון).
- דוגמה מספרית – רכישה של דירת מגורים בשווי של 4 מיליון ₪ -
- דירת מגורים יחידה - מס רכישה בסך של 107,727 ש"ח
- דירת מגורים - "עולה" - מס רכישה בסך של 117,103 ש"ח

# הפטור לעולה חדש

## הגדרת "עולה" בתקנה 12 –

(1) בתקנה זו, "עולה" - מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר התשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:

(א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן - חוק השבות);

(ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;

(ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

(2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה – יחידים שנכנסו **בשנית** לישראל ובלבד שהתקיימו כל אלה:

- אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

- הוא שהה לצורך שירות סדיר/לימודים/מרצה אורח/מומחה חוץ.

- בעת שהותו הראשונה לא עשה שימוש בתקנה 12.

# הפטור לעולה חדש - פסיקה

**ע"א 2458/03 קדושאי נגד מנהל מס שבח (2004):**

"תכלית הפטור שבהתקיימה קמה העילה להענקותו, היא להקל על עולה אשר מבקש לרכוש נכס מקרקעין אשר ישמש למגוריו או לעסקו, אולם הואיל ובעת הרכישה תכלית הפטור, מטבע הדברים, טרם הגיעה לכלל מימוש, הרי שבשלב זה מתן הפטור מושתת על כוונתו המוצהרת של העולה בלבד. מכאן שבעת רכישת המקרקעין המבחן למתן הפטור על-פי תקנה 12 הוא מבחן סובייקטיבי הנגזר מכוונתו הכנה של העולה".

• **מגמה קיימת ברשות - הכפפת תקנה 12 למבחן מרכז החיים וסע' 85 לחוק.**

# חזקת התא המשפחתי

# חוק יחסי ממון וחוק מיסוי מקרקעין – יחסי גומלין

- **חזקת התא המשפחתי בחוק מיסוי מקרקעין** - חזקת התא המשפחתי יפה הן לעניין מס רכישה והן לעניין מס שבח:

- **חזקת התא המשפחתי במס שבח:**

בהקשר של זכאות לפטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה מכוח פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, קובע סעיף 49(ב), כדלקמן:

**"לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד".**

- **חזקת התא המשפחתי במס רכישה:**

סעיף 9(גא1)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע לעניין שיעורי המס המופחתים, הניתנים לרוכש של דירת מגורים יחידה מכוח סעיף 9(גא1)(2)(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:

**"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד".**

# רכישת דירה יחידה – חזקת התא המשפחתי

- סעיף 9(ג1)(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין: הדירה הנרכשת צריכה להיות הדירה היחידה של כל בני המשפחה.
- ע"א 2622/01 מנהל מס שבח נ' עליזה לבנון – המונח "בני זוג" כולל גם ידועים בציבור המנהלים משק בית משותף.
- הוראת ביצוע 4/13 – המונח "בני זוג" כולל גם בני זוג מאותו מין המנהלים משק בית משותף.

# חוק יחסי ממון – השיתוף נדחה

## פרק ראשון: הסדר מוסכם -

- סעיף 1 לחוק יחסי ממון: הסכם ממון: "הסכם בין בני זוג המסדיר יחסי ממון שביניהם (להלן – הסכם ממון), ושינוי של הסכם כזה, יהיו בכתב".
- סעיף 2 לחוק יחסי ממון: אישור בית משפט/בית דין רבני.

## פרק שני: הסדר איזון המשאבים -

- סעיף 3 לחוק יחסי ממון: "לא עשו בני הזוג הסדר ממון, ואם עשו – במידה שההסכם אינו קובע אחרת, יראום כמסכימים להסדר איזון המשאבים לפי פרק זה, ויראו הסדר זה כמוסכם בהסכם ממון בעל תוקף שנתמלאו בו הוראות סעיף 2.

## חוק יחסי ממון – השיתוף נדחה

- סעיף 4 לחוק יחסי ממון קובע, כי: "אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקניינם של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני."
- סעיף 5 לחוק יחסי ממון קובע, כי עם התרת הנישואין רואים את נכסיהם של בני הזוג כאילו הם מתחלקים חצי בחצי בין בני הזוג, למעט מספר חריגים, ובין היתר:
  - נכסים שהוסכם בין בני זוג אחרת;
  - נכסים שהיו לבני הזוג ערב הנישואין;
  - נכסים שקיבלו במתנה או בירושה בתקופת הנישואין.



# השיתוף נדחה

- ע"א 3185/03 פלם נ' מנהל מס שבח – דירה קודמת שנרכשה לפני הנישואין לגביה נחתם הסכם ממון בו יוחדה לבן זוג אחד, אינה שוללת מבן הזוג השני ליהנות מהקלה לדירת מגורים יחידה בגין חלקו בדירה הנרכשת על ידם במשותף.
- **הוראת ביצוע 5/11 –**
  - חזקת התא המשפחתי לא תחול על דירות שנרכשו לפני הנישואין ודירות שהתקבלו בירושה או במתנה בזמן הנישואין ("נכסים חיצוניים"), בין אם נערך הסכם ממון ובין אם לאו. למעט במקרים הבאים: הנכס החיצוני משמש למגורים משותפים; המימון הוא משותף; דמי שכירות משתלמים לחשבון בנק משותף.
  - אם לבן זוג יש "נכס חיצוני", ובזמן הנישואין בן הזוג השני רוכש דירה נוספת ורושם אותה על שמו בלבד, לא ניתן להחיל את הלכת פלם על כל הדירה.

# פסק דין שלומי

ע"א 3178/12 - יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (2015)  
הכרעת בית המשפט העליון (כב' השופט דנציגר)

- חזקת התא המשפחתי היא פיקציה משפטית המותאמת למצב "קלאסי" של בני זוג צעירים יחסית, הבונים משפחה וכל דירותיהם נרכשו במאמץ משותף.
- החזקה אינה מותאמת למצבים עובדתיים מורכבים יותר, כגון הקמת תא משפחתי כאשר בני הזוג הם מבוגרים יותר, מבוססים יותר ובבעלות כל אחד מהם דירה משלו.
- יש לעיין מחדש בעניין **עברי**, ולאמץ באופן זהיר את דעת המיעוט שם.
- לשון סעיפים 49(ב) ו-9 לחוק מיסוי מקרקעין אינה שוללת פרשנות המבחינה בין בני זוג שערכו הסכם ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם ממון.

# פסק דין שלומי

## הכרעת בית המשפט העליון - המשך

- בני זוג רשאים לסתור את חזקת התא המשפחתי, גם כאשר הם מוכרים דירות במהלך הנישואין, אשר נרכשו על ידם עובר לנישואין וכל אחד מהם מבקש פטור ממס שבח (למרות פסק הדין בעניין **עברי**); והן כאשר בני הזוג רוכשים דירות במהלך הנישואין, וכל אחד מהם מבקש הקלה בתשלום מס הרכישה (למרות הוראת הביצוע).
- לשם כך מוטל עליהם להוכיח קיומה של הפרדה רכושית בפועל.
- נטל ההוכחה כולל הצגת הסכם יחסי ממון או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור, וכן ראיות לביצוע ההסכם, כגון מבחני העזר לפי הוראת הביצוע – העדר מגורים משותפים, העדר מימון משותף, העדר תשלום משכנתא משותף, העדר דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.

# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

## רקע עובדתי:

- המשיבה בע"א 1886/19 (להלן: תיק מס הרכישה) רכשה דירת מגורים יחד עם בן זוגה. בערב נישואיהם, כעשר שנים קודם לרכישת הדירה, חתמו בני הזוג על הסכם ממון, שלפיו דירה וחשבון בנק שהיו בבעלות בן הזוג קודם לנישואין יישארו בבעלותו.
- מלבד שני נכסים אלה, שנותרו בבעלות בן הזוג בלבד, ניהלו בני הזוג משק בית משותף לכל דבר: משכורותיהם נכנסו לחשבון בנק משותף והוצאותיהם מומנו מהחשבון המשותף. בני הזוג התגוררו יחד בדירת בן הזוג, מבלי שהמשיבה הפקידה דמי שכירות בחשבון שבבעלותו או שילמה לו בדרך אחרת. בעת רכישת הדירה המשותפת, מושא ערעור זה, חל על העסקה במחצית הדירה השייכת לבן הזוג - שבבעלותו דירה נוספת - שיעור המס הרגיל שחל על עסקה בדירת מגורים, שכן עבור בן הזוג מדובר ברכישת דירה שנייה.

# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

## המחלוקת המשפטית:

"המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשיעור המס שחל על מחצית הדירה ששייכת למשיבה. רשות המסים סבורה כי גם על המשיבה לשלם את שיעור המס הרגיל, ולא את שיעור המס המופחת החל על עסקה בדירת מגורים יחידה. טענה זו נסמכת, מלבד הנתונים שהוזכרו, גם על כך שבמהלך הנישואין נמכרה דירת בן הזוג ונקנתה דירה אחרת במקומה, מכספי בן הזוג, ועל כך שהמשיבה הייתה מעורבת בשיפוץ דירת בן הזוג. מנגד, המשיבה סבורה כי יש לראות את מחצית הדירה שלה כמחצית של דירת מגורים יחידה, אף בנסיבות המתוארות.

# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

## הכרעת ועדת הערר

ועדת הערר קיבלה, בדעת הרוב, את עמדת המשיבה ו"ע (מרכז) 16836-03-17 (מפי כב' השופט א' גורמן, ובהסכמת עו"ד מ' בן לולו).

דעת רוב: נקבע כי לפי הסכם הממון, בן הזוג הוא הבעלים היחיד של הדירה שהייתה שלו לפני הנישואין, וכי אין בנתוני המקרה - **לרבות המגורים המשותפים** - כדי להוביל למסקנה שהסכם הממון נכרת למראית עין ולצורך הימנעות מתשלום מס. בנסיבות אלה, כך נקבע, ההפרדה הרכושית ביחס לדירת בן הזוג מובילה לכך שאין לייחסה גם למשיבה, ולפיכך יש לראות את מחצית הדירה שרכשה כדירת מגוריה היחידה לעניין שיעור מס הרכישה.

בדעת המיעוט (השמאי א' לילי) הושם הדגש על כך שמדובר בבני זוג שעבור שניהם מדובר ב"פרק א", דהיינו נישואין ראשונים ויצירת הקשר ללא ילדים מקשרי זוגיות קודמים. בנסיבות אלה, ובראי יתר הנתונים שהוזכרו, נקבע בדעת המיעוט כי יש לראות את בני הזוג כ"רוכש אחד", וזאת למרות הסכם הממון שערכו הצדדים."

# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

בית המשפט העליון :

**"מה הדין ב"מקרי הביניים", שבהם לא נשמרה הפרדה מוחלטת מצד אחד, אך מצד שני גם לא נוהל משק בית כלכלי משותף לגמרי"**

כב' השופט גרוסקופף – דעת רוב

- מדובר בסוגיה מצערת מאחר שעניינה בפרשנותה של הוראה המשקפת לטעמי הסדר אנכרוניסטי, ובלתי ראוי, אשר מוטב היה לעדכנו ברוח הזמן, ולא להותירו כפי שהוא.
  - מיסוי יתר של התא המשפחתי
  - הכבדת נטל המס על הנשים
  - מגמה של צמצום כלל היחידה המשפחתית
  - חריג המטען ההיסטורי + חריג ההפרדה הרכושית
- "הפרדה רכושית מתקיימת הלכה למעשה כל עוד הסכם יחסי הממון שבין הצדדים לא היה פיקטיבי או מלאכותי בעת שנערך, וכל עוד לא נזנח במהלך חיי הנישואין המשותפים."**

# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

- לא מקבל את הגישה של שופט המיעוט הנדל – לא מקבל את הדרישה- "אלא גם על הפרדה כלכלית בהתנהלותם השוטפת "
- הפרדה בהתנהלות הכלכלית של בני הזוג עומדת לרוב בניגוד לתפיסה המקובלת של חיי משפחה, בוודאי של חיי משפחה תקינים. "
- בני זוג המקיימים ביניהם הפרדה רכושית, עשויים להחליט להתגורר בנכס השייך לאחד מהם, בדירה המצויה בבעלות משותפת או בדירה שכורה. בין החלטה זו, לבין השאלה אם יש להחיל לגביהם את כלל היחידה המשפחתית בהקשר של דיני המס אין כל קשר הכרחי. "
- "כל עוד נקבעה ההפרדה בהסכם יחסי ממון ויושמה בפועל, באופן שאינו מאפשר לסווגה כפיקטיבית, מלאכותית או כזו שנזנחה, הרי שיש לכבדה". "



# ע"א 1886/19 פסק דין בלנק (2021)

## הנדל – דעת מיעוט

"יש להבחין בין הסכמי ממון שקובעים הפרדה רכושית "מלאה" לבין הסכמי ממון שקובעים הפרדה רכושית רק ביחס לדירה או לנכסים ספציפיים, בעוד התא המשפחתי מתנהל בשיתוף כלכלי ביתר ההקשרים"

במקרה שבו ההפרדה היא רק ביחס לדירה, ובני הזוג חיים במשק בית-כלכלי משותף ביתר ההקשרים מבלי לנהל הפרדה רכושית, ראוי - לאור התכליות הנזכרות לעיל - לדרוש הפרדה מלאה ביחס לדירה עצמה. לאמור, בני זוג שההפרדה הרכושית ביניהם נוגעת רק לדירה שבבעלותם - יהיו זכאים לפטור ממס השמור לדירה יחידה רק אם בעת ביצוע העסקה הרלוונטית נשמרה ההפרדה בדירה במלואה."

# רכישת חלק מדירה

# מס רכישה ברכישת חלק מהדירה

- תקנה 2(2)(ב) לתקנות מס רכישה:  
"נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה... שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה"
- ע"א 420/77 לויט נ' מנהל מס שבח: יש לחשב את מס הרכישה על דירה שלמה ולכפול את התוצאה בשיעור שנרכש בדירה.
- יכולה להיות לכך חשיבות לאור קיומן של מדרגות מס!
- נניח שבני זוג רכשו יחד דירה ב- 2 מיליון ש"ח. לאישה יש דירה שקיבלה בירושה ולבעל אין דירות נוספות.

# חישוב לפי השיטה שנקבע בפס"ד לויט

סכום המס	שיעור המס	מדרגות המס	
62,238	5%	עד - 1,244,770	האישה
45,313	6%	מ- 1,244,770 ועד- 2,000,000	
107,551		סה"כ	
0	0%	עד - 1,747,865	הבעל
8,824	3.5%	מ- 1,747,865 עד- 2,073,190	
8,824		סה"כ	
58,187			מחצית ממס הרכישה

# חישוב לפי השיטה שנקבע בפס"ד לויט

• חישוב לפי טענת הנישומים

סכום המס	שיעור המס	מדרגת המס	
50,000	5%	עד 1,000,000	האישה
0	0%	עד 1,000,000	הבעל
50,000			סה"כ מס רכישה

# פטור מס רכישה מתנה לקרוב

## הפטור במתנה לקרוב – תקנה 20

- **תקנה 20 לתקנות – הפטור במתנה לקרוב על מס רכישה:**  
"במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל"
- **תקנה 1 לתקנות:**  
"קרוב" - בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות.
- **ההגדרה שונה מהגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:**  
"(1) בן-זוג; (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה; (3) אח או אחות ובני-זוגם; (4) איגוד שהוא בשליטתו."
- **סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח במתנה לקרוב:**  
"מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - יהיו פטורים ממס; לעניין זה, "קרוב" - קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרת "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה."

# הפטור במתנה לקרוב

- **דוגמאות להעברות שנהנות מהפטור ממס שבח אך לא מההקלה במס הרכישה:**
  - העברה לאיגוד בשליטה.
  - סב לנכד ("הורי הורה"), למרות שבפרקטיקה כן נותנים, אך יש לבצע העברה כפולה.
  - מאם לבנה החורג ("צאצאי בן זוג").
- **דוגמאות להעברות שנהנות מההקלה במס רכישה, אך לא מהפטור ממס שבח:**
  - העברה בין אחים שאין מקורה במתנה או בירושה מהורה או מהורי הורה.



# הפטור במתנה לקרוב

- שימת הלב - תקנה 20 מציינת "זכות במקרקעין", אך לא "זכות באיגוד מקרקעין".

- ו"ע 1298/01 רוגובין נ' מנהל מס שבח:

האם תקנה 20 חלה גם כאשר הזכות הנמכרת היא זכות באיגוד? בוועדת הערר נקבע כי אין תחולה לתקנה במצב זה, אך במסגרת הערעור לבית המשפט העליון הושגה פשרה, לפיה תחול התקנה.

## מכירת דירת מגורים לבן זוג- תקנה 21

- פטור מוחלט ממס רכישה, לעומת חיוב בשליש מס רכישה בתקנה 20:  
"על אף האמור בתקנה 20 מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן-זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס רכישה".
- עמ"ש 137/79 פלורמן נ' מנהל מס שבח – בני הזוג צריכים להתגורר בדירה דרך קבע.
- ע"א 89/81 גרינהולץ נ' מנהל מס שבח – לא יינתן פטור אם הדירה לא הושלמה.

# סמכות המנהל לגבות את מס הרכישה כאשר תנאי הפטור לא התקיימו – תקנה 28

## תקנה 28(א) לתקנות:

"נמכרה זכות במקרקעין וניתן עליה חיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנות אלה והתברר לאחר מכן למנהל שלא התמלאו תנאי החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5%, כולם או מקצתם, יגבה המנהל ממי שקיבל את החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% את מס הרכישה שהוא נפטור ממנו, כולו או מקצתו, לפי נסיבות המקרה."

## עמ"ש 106/87 לרמן נ' מנהל מס שבח:

נכה רכש דירת מגורים בפטור, לימים התברר שהדירה לא שימשה לשיכון נכה אלא כמשרד – באותו עניין קבעה הוועדה שיש לגבות מס מן הנכה לפי תקנה 28(א) לתקנות מס רכישה.

• התקנה אינה נוקבת במגבלת זמן.

# סמכות המנהל לגבות את מס הרכישה כאשר תנאי הפטור לא התקיימו – תקנה 28

ע"א 2458/03 קדושאי נ' מנהל מס שבח (2004):

- עולה חדשה רכשה קרקע לשם הקמת עסק וקיבלה הקלה במס רכישה מכוח תקנה 12. בפועל התברר כי 7 שנים לאחר הרכישה לא נבנה עסק. בית המשפט העליון קבע כי קיימת סמכות למנהל מס שבח לשלול את ההקלה, למרות מגבלת 4 השנים בסעיף 85:
- סעיף 85 לחוק חל כאשר מדובר בטעות בשומה או עובדות חדשות שנתגלו ומצדיקים את תיקונה.
- תקנה 28 לתקנות מופעלת כאשר הרוכש לא עשה את השימוש במקרקעין הנדרש לשם קבלת ההקלה בתוך זמן סביר.

# שינוי מבנה

# רקע כללי – הדרישות המרכזיות של החוק

- הוראות חלק ה-2 לפקודה מסדירות את התנאים שבהם שינויי מבנה דוגמת **מיזוג חברות (סעיף 103)**, פיצול חברות (**סעיף 105**) או העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה (**סעיף 104**), לא יחוייבו במס (דחיית מס).
- מדובר במקרים שבהם מבחינה מהותית לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. במקרים אלה, החיוב במס נדחה למועד המימוש.
- בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משוויה.
- **שני תנאים מרכזיים לזכאות להקלות המס:**
  1. שינוי המבנה הוא לתכלית עסקית וכלכלית;
  2. הימנעות מהמס או הפחתת מס בלתי נאותה איננה מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה.

## רקע כללי – מבנה חלק ה2 לפקודה

- **"פרק ראשון: פרשנות ותחולה"** – סעיף הגדרות (103), תחולה (103א) וסמכות לשינוי תנאים (103א1).
- **"פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות"** – סעיף 103  
מיזוגים בין תאגידיים: מיזוג לחברה קולטת- מיזוג סטטוטורי (סעיף 103ב ואילך) או בדרך של החלפת מניות (103כ).
- **"פרק שלישי: העברת נכסים תמורת מניות"** – סעיף 104  
העברת מלוא הזכויות בנכס (104א), העברת נכס על ידי מספר בני אדם (104ב), העברת נכס לחברה אחות (104ב(ו)) לפקודה והעברת מניות לחברת אם ("הנפה") (104ג), החלפת מניות (104ח).
- **"פרק רביעי: פיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות"** – סעיף 105  
פיצול חברה לחברה חדשה ("פיצול אופקי") (105א(1)), פיצול חברה לחברת בת חדשה ("פיצול אנכי") (105א(2)).

# מס רכישה בשינוי מבנה לפי פרק ה2 לפקודת מס הכנסה

**מס רכישה של 0.5% במקרים הבאים:**

- מיזוג חברות [סעיף 103ב(ב) לפקודה];
- פיצול חברות [סעיף 105ב(ב) לפקודה];
- העברת זכויות במקרקעין או באיגוד מקרקעין לחברה תמורת מניות באותה חברה [סעיף 104ד(4) לפקודה];
- העברת זכויות במקרקעין או באיגוד מקרקעין מחברה לחברה אחת [סעיף 104ב(ו) לפקודה];
- העברת מניות באיגוד מקרקעין מחברה לחברת האם שלה [סעיף 104ג לפקודה].

**מס רכישה בשיעור מלא:**

- סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין



# סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין

"מכירת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד בתמורה להקצאה בלבד, באותו איגוד, תהיה פטורה ממס אם –

(1) אותו איגוד הוא איגוד מקרקעין, או - מיד לאחר שרכש את המקרקעין - הפך להיות איגוד מקרקעין;

(2) הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;

(3) נמחקה.

(4) יעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה לאיגוד.

(5) היחס שבין שווי הזכויות באיגוד שהוקצו, לבין שווי כלל הזכויות באיגוד מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין השווי של הזכות במקרקעין שנמכרה, לשווי האיגוד מיד לאחר המכירה."

## סעיפים 104א, 104ב ו-105ג – הארכת תקופת הבנייה

- **סעיף 104א(ב1) לפקודה - לאחר תיקון 242:**  
"הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע **בתוך 5 שנים** ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל." (במקום 4 שנים לפני תיקון 242) - ראו גם סעיף 104ב(א)(4).
- **סעיף 105ג(14) לפקודה - לאחר תיקון 242:**  
"היתה החברה החדשה או החברה המתפצלת איגוד מקרקעין, והועברה קרקע לחברה חדשה - אם הושלמה בניית בנין בהתאם לתנאים שיקבע המנהל על אותה קרקע שהועברה **בתוך 5 שנים** ממועד הפיצול." (במקום 4 שנים לפני תיקון 242)

# הקצאה – פעולה באיגוד

## מס רכישה בפעולה באיגוד

- סעיף 1 לחוק - הגדרת "איגוד":

"חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1327";

- סעיף 1 לחוק - הגדרת "איגוד מקרקעין":

"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה, בתקופה שעד למועד הרישום למסחר בבורסה כהגדרתו בסעיף 3א64(א)(2) לפקודה, ובלבד שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה כאמור באותו סעיף; 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";

# מס רכישה בפעולה באיגוד מקרקעין

- סעיף 1 לחוק – "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";
- סעיף 9(ב)(1) לחוק:  
לענין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין בלא בתמורה; לענין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד."  
הוראת ביצוע 9/2008

# שווי המכירה – בין מס שבח למס רכישה

סעיף 9(ב)(1) לחוק:

"בפעולה באיגוד מקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד; " **עקרון הרמת המסך.**

בעוד מס השבח יחושב כאילו נמכרו המניות בהתאם להוראות הרלוונטיות בפקודת מס הכנסה (תמורה, יום רכישה, עלות מקורית וכו'), **מס הרכישה ייגזר משווי המקרקעין בלבד, כשהוא מוכפל בשיעור המניות הנמכרות.**

**דוגמא:**

אם נמכרו 25% ממניות איגוד מקרקעין, ושווי המקרקעין הוא 1 מיליון ש"ח, אזי מס הרכישה יהיה 15,000 ש"ח, ויחושב כך:

$$1,000,000 * 25\% * 6\% = 15,000$$

## שווי המכירה – בין מס שבח למס רכישה

• ו"ע 46205-08-11 בריטיש ישראל השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה -

**"רואים אנו כי מיום כניסתו לתוקף של תיקון מס' 50 נפרדו דרכי חישוב מס השבח ומס הרכישה זה מזה. הדבר מעיד על ההבחנה בין התכליות השונות של כל אחד מהמסים. בעוד שמש שבח מוטל על רווח ההון שנצבר למוכר, ועל כן מחייב התחשבות בכל נתוני הרווח וההפסד, הרי שמש הרכישה שהינו מס צריכה, מוטל על צריכתם של נכסי המקרקעין והוא אינו מתחשב בהתחייבויות ובזכויות הנוספות שיש לאיגוד. יוצא כי לצורך חישוב מס השבח עלינו לאתר את רווח ההון שנוצר למוכר, רווח המושפע משווי זכויותיו באיגוד, ואילו לצורך חישוב מס הרכישה עלינו לאתר את שווי הנכס שנצרך, כלומר שווי המקרקעין ולבודד שווי זה משווי יתרת הזכויות שייתכן ונרכשו."**

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

## תודה על ההקשבה!

## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[office@ampeli-tax.co.il](mailto:office@ampeli-tax.co.il)

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן