



מיסוי מקרקעין – רענון, חידושים ותכנוני-מס

מרצה: עו"ד שי ארז
משרד עמפלי עריכת דין מיסים
5 בספטמבר 2018



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

- **תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין.**
- **פסיקה חדשה בנושא מיסוי דירות מגורים.**
- **פסיקה חדשה בנושא חישוב מס שבח.**
- **חקיקה ופסיקה בנושא מיסוי קבוצות רכישה.**
- **החלטות מיסוי ועמדות רשות המיסים בנושא תמ"א 38.**
- **פסיקה חדשה בנושא איגודי מקרקעין.**

**תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין -
מתן אישורי מס לרישום בטאבו לפני סיום
ההליך השומתי**

תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין

- תיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין (2011) – הוספת סעיף 15 לחוק, המאפשר תשלום מקדמה וקבלת אישור מייד לטאבו.
- שיעורי המקדמה הם: 15% אם יום הרכישה חל לפני 7/11/2001; 7.5% אם יום הרכישה חל לאחר המועד הנ"ל. קיימת אפשרות לבקש הפחתה של המקדמה.
- תיקון 89 יצר שלושה מסלולים מקוצרים לקבלת אישור מיסים לטאבו. התיקון בוצע כבר בסוף 2016 אך נכנס לתוקף רק ב- 30/5/2018:
- מסלול ראשון – סעיף 15(ט)(1)(א) לחוק: קבלת אישור מס רכישה תוך 60 ימים
- מסלול שני – סעיף 15(ט)(1)(ב) – עמידה בתנאים שקבע המנהל (הוראת שעה עד 30/4/2020)
- מסלול שלישי – סעיף 16(א)(2) לחוק: קבלת אישור מס שבח ומס רכישה על דירות מגורים פטורות ממס שבח

מסלול ראשון – סעיף 15(ט)(1)(א) לחוק: קבלת אישור מס רכישה תוך 60 ימים

1. שולמה מקדמת מס שבח, אשר לא הוחזרה עקב אי השלמת העסקה;
2. שולם מס הרכישה לפי השומה העצמית במועד הקבוע לכך (60 יום מיום העסקה).
3. חלפו 60 ימים מיום ההצהרה או 30 ימים מהיום שהנישום המציא למנהל את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;
4. לא נעשתה לגבי המכירה שומה לפי מיטב השפיטה לעניין מס רכישה;
5. אם ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה, הוא הגיש את המסמכים להוכחת זכאותו להקלה או לפטור כאמור.

מסלול שני – סעיף 15(ט)(1)(ב) – קבלת אישור מס רכישה לאחר עמידה בתנאים שקבע המנהל (הוראת שעה עד 30/4/2020)

1. שולמה מקדמת מס שבח, אשר לא הוחזרה עקב אי השלמת העסקה;
2. שולם מס הרכישה לפי השומה העצמית במועד הקבוע לכך (60 יום מיום העסקה).
3. לא נעשתה לגבי המכירה שומה לפי מיטב השפיטה לעניין מס רכישה;
4. אם ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה, הוא הגיש את המסמכים להוכחת זכאותו להקלה או לפטור כאמור.
5. שולמו מס השבח ומס הרכישה המגיעים על פי שומה לפי מיטב השפיטה בגין העסקה הקודמת.
6. הרוכש המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציא ע"י המנהל.
7. מתקיימים התנאים שקבע המנהל בהוראות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תנאים לעניין סעיף 15(ט)(1)(ב) לחוק), התשע"ח-2018.

מסלול שני – המשך:

פירוט התנאים שקבע המנהל, שצריכים להתקיים במועד בו נבדקת הבקשה של הרוכש:

- אין לרוכש כל חוב מס שהוא בסכום של 10,000 שקלים חדשים או יותר, אשר נמצא בהרשאה לעיקול, למעט חוב שנמצא בהסדר תשלומים;
- הרוכש הגיש דו"חות מס הכנסה בכל אחת משלוש שנות המס הקודמות, אם נדרש להגישם;
- הרוכש הגיש את כל הצהרות ההון אשר נדרש להגישן;
- לא הוצאה לרוכש שומת מע"מ בהיעדר דו"ח בחצי השנה הקודמת, ולא הוצאה לו יותר משומת מע"מ אחת בהיעדר דו"ח בשלוש השנים הקודמות (לא יילקחו בחשבון שומות שהתבטלו או שהוגשו עליהן השגות);

מסלול שני - המשך

התנאים שקבע המנהל - המשך:

- בחמש השנים הקודמות לא הוטל על הרוכש קנס גירעון סופי לפי חוק מיסוי מקרקעין, והמנהל לא פטר את הרוכש מתשלומו;
- לא מתקיימת בעניינו של הרוכש חקירה בקשר עם עבירות לפי פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין או חוק מע"מ;
- בשבע השנים הקודמות לא הורשע הרוכש בעבירה לפי פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין או חוק מע"מ ולא הוטל עליו כופר בגין אותן עבירות;
- אין לרוכש חוב בשל קנס מינהלי כאמור בתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987;
- השומה העצמית של הרוכש אינה מותנית בהתקיימות תנאי עתידי אשר טרם התקיים;
- הרוכש מסר למנהל הצהרה במועד (עד 30 ימים לאחר העסקה).

מסלול שלישי – סעיף 16(א)(2) לחוק: קבלת אישורי מס שבח ומס רכישה על דירות מגורים פטורות ממס שבח

1. המוכר ביקש פטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק (פטור למוכר דירה יחידה, פטור למוכר דירת ירושה, פטור למוסד ציבורי).
2. הצהרות המוכר והרוכש הוגשו במועד (30 ימים מיום העסקה).
3. תשלום מס הרכישה לפי השומה העצמית במועד הקבוע לכך (60 יום מיום העסקה).
4. השומה העצמית של הרוכש אינה מותנית בתנאי עתידי (למשל אם הרוכש מדווח על רכישת דירה יחידה ומתחייב למכור את הדירה הישנה).
5. הפטור ממס שבח של המוכר לא מותנה בתנאי עתידי (למשל פטור ממס מכוח סעיף 49 המותנה ברכישת דירה חלופית ובמכירה של דירה נוספת).
6. לא נעשתה לגבי המכירה שומת מס שבח או מס רכישה לפי מיטב השפיטה.
7. התמורה לא הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לקבל זכויות בניה נוספות.
8. עברו 17 ימים מיום הדיווח, או מהיום שהמציאו הרוכש והמוכר למנהל את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר (בשנת 2019 – 14 ימים; בשנת 2020 ואילך – 10 ימים).

רישום הערה בגין מס רכישה לתשלום

סעיף 16(ז) לחוק מיסוי מקרקעין -

- "(1) רשם המקרקעין שרשם זכות במקרקעין בהתבסס על אישור המנהל להתקיימות התנאים לפי סעיף 15(ט) או 16(א)(2), ולא אישר המנהל ששולם מס הרכישה, ירשום רשם המקרקעין בפנקס המקרקעין הערה, כי טרם ניתן אישור המנהל שנעשתה שומה לעניין מס רכישה לפי סעיף 78(ב) ושהושלם תשלום המס לפיה או שהעסקה פטורה ממס, וכי ככל שיש חוב שטרם שולם בגינה, יחולו על גבייתו הוראות פקודת המסים (גבייה).
- (2) הערה כאמור בפסקה (1) לא תמנע ביצוע עסקאות בזכות במקרקעין ולא תגביל כל פעולה בפנקס המקרקעין והיא תימחק בידי רשם המקרקעין רק לאחר שאישר המנהל, בהודעה ששלח לרשם ולמי שנרשמה לו זכות במקרקעין, כי העסקה היתה פטורה ממס או ששולם המס המגיע בשלה."



פסיקה חדשה בנושא מיסוי דירות מגורים



פס"ד מירה אריאל (ו"ע 44028-01-16) – מס שבח על מכירת דירת יוקרה

סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין -

"(א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה..."

(א1) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,455,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה - סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;"

פס"ד מירה אריאל – המשך:

סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין –

"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

...

(5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה."

פס"ד מירה אריאל – המשך:

- הנישומים היו שני יורשים שקיבלו דירת מגורים בירושה מהוריהם, ומכרו את הדירה תמורת 12.25 מיליון ₪. הדירה הייתה דירתם היחידה של ההורים, ולכן הנישומים היו זכאים לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק. בהתאם להוראות החוק בתקופת המעבר, הנישומים לא היו זכאים לפיצול ליניארי מוטב במס שבח.
- המחלוקת בין הצדדים הייתה כיצד תיקבע תקרת הפטור כאשר הדירה נמכרת על ידי כמה מוכרים? האם התקרה מתחלקת בין המוכרים או שכל מוכר מקבל תקרה משלו?
- סעיף 49א מתייחס לשווי המכירה ולמוכר. היות ששווי המכירה נקבע לכל מוכר בנפרד, אז גם התקרה חלה על כל מוכר בנפרד.
- חריג לכך הוא פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק, לפיו היורש נכנס לנעליו של המוריש לעניין הפטור ממס. באותו מקרה, אילו המוריש היה מוכר את הדירה, היה זכאי לתקרה פעם אחת בלבד, ועל יתרת שווי המכירה היה זכאי לפיצול ליניארי מוטב. כשם שהמוריש היה זכאי לתקרה פעם אחת בלבד, כך גם היורשים (הנישומים) זכאים לתקרה פעם אחת בלבד. עם זאת, היות שהמוריש היה זכאי לפיצול ליניארי מוטב, היורשים נכנסים לנעליו גם לעניין זה ויהיה זכאים לכך גם אם הם עצמם לא ענו על התנאים.

פס"ד אסתר מנו (ו"ע 14-12-20028) – מהי דירת מגורים לצורך מס שבח?

סעיף 1 לחוק – הגדרת "דירת מגורים":

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;

מיועדת למגורים לפי טיבה - מבחן אובייקטיבי בעיקרו.

פס"ד שכנר (ע"א 2170/03) – בית משנות העשרים ששימש בעבר הרחוק למגורים ובהמשך כגן ילדים וכבית מדרש ללימוד תורה. נקבע שהנכס מהווה "דירת מגורים", שכן כולל מתקנים חיוניים למגורים - מספר חדרים, מטבח, שירותים, מים וחשמל. אמנם, אין בנכס מקלחת או אמבטיה, אך מדובר בנכס בן כמאה שנה שנבנה בעת קיומם של בתי מרחץ ציבוריים, ובנוסף נדרשת ועבודה מצומצמת בנכס כדי להכשיר בו מקלחת או אמבטיה.

פס"ד אסתר מנו – המשך:

הנישומה ירשה בית שעמד נטוש במשך שנים רבות. הבית לא היה ראוי למגורים והיו חסרים בו מערכות מים וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה. לנכס ניתן פטור מארנונה בשל היותו נכס שניזוק, והוצא צו המכריז על הנכס כמבנה מסוכן. הנישומה מכרה את הבית וטענה שהיא זכאית לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הבקשה מטעם שלא מדובר ב"דירת מגורים".

ועדת הערר סקרה את מבחני הפסיקה לקיומה של "דירת מגורים":

- מצבו הפיסי של הנכס וקיומם של מתקנים חיוניים;
- בהיעדר מתקנים חיוניים - האפשרות המעשית להשלים את החסר;
- הייעוד לפי היתר הבנייה ותכניות המתאר הרלבנטיות;
- השימוש שנעשה בנכס בפועל והשימוש הצפוי בנכס בעתיד;
- השימוש שנעשה בנכסים שונים באותו מבנה או במבנים סמוכים;
- נכס חדש או נכס ישן;
- הכדאיות הכלכלית לשימור לעומת הכדאיות הכלכלית להריסה.

פס"ד אסתר מנו – המשך:

ועדת הערר קבעה שמדובר ב"דירת מגורים" מהסיבות הבאות:

- כדאיות כלכלית לשיקום הנכס - בחוות דעת שמאיות שונות נקבע שהשימוש המיטבי של הנכס הוא בשיקום המבנה ולא בהריסתו.
 - הנכס מצוי באזור המיועד למגורים, היתר הבניה שניתן לנכס היה למגורים והנכס מהווה חלק מבית משותף המשמש כולו למגורים.
 - הנכס שימוש למגורים מתום בנייתו ולפחות עד לפטירת המוריש בשנת 1988. אין טענה כי אי פעם נעשה בנכס שימוש אחר פרט למגורים.
 - מדובר בנכס ישן שנזנח וננטש בשל מחלוקות בין היורשים, והתדרדר למצבו שלא מרצונם של בעליו.
- "דומני אם מתבוננים על הנכס במבט כולל - מגיעים למסקנה כי הנכס על פי טיבו מיועד למגורים. גם אם כיום הוא לא משמש למגורים וגם אם יש צורך בתיקונים רבים כדי להשמישו, הרי שמדובר בנכס ששימש למגורים ואינו מיועד לשום שימוש אחר. הואיל והנכס שימוש בעבר כדירת מגורים, אין די בפגיעה הפיסית ובהזנחה כדי להוציא מעמדו כדירת מגורים."**

פס"ד בלנק (ו"ע 16-10-18027) – חזקת התא המשפחתי

- סעיף 9 – "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד."
- סעיף 49(ב) - "יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד."
- **פס"ד שלמי (ע"א 3178/12) – חזקת התא המשפחתי היא חזקה הניתנת לסתירה ואינה חזקה חלוטה.** ניתן לסתור את החזקה ע"י הצגת הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית לגבי נכסים שכל אחד מבני הזוג הביא לתא המשפחתי, וכן הוכחה שההפרדה מתקיימת למעשה. בהערת אגב נאמר כי גם אם הסכם הממון לא נחתם בסמוך להקמת התא המשפחתי אלא מספר שנים לאחר מכן, ניתן לקבל זאת ובלבד שבני הזוג יוכיחו שהקפידו על הפרדה רכושית גם לפני חתימתו.

פס"ד בלנק-המשך:

הנישום (רועי בלנק) רכש דירה בשנת 2002 ומימן אותה בעצמו. בשנת 2003 הפכו הנישום ובת זוגו לידועים בציבור, ובשנת 2011 נחתם ביניהם הסכם ממון שהחיל ביניהם הפרדה רכושית ביחס לדירה הנ"ל וביחס לשלוש דירות של בת הזוג – אחת מהדירות הללו נרכשה בשנת 2006.

הנישום מכר את הדירה בשנת 2015 וטען לפטור ממס שבח במכירת דירה יחידה. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את בקשת הפטור מהסיבות הבאות:

- הדירה שנרכשה ע"י בת הזוג בשנת 2006 נרכשה לאחר שהשניים כבר היו ידועים בציבור.
- בני הזוג התגוררו יחד בדירה זו יחד עם שלושת ילדיהם.
- בפועל בני הזוג לא שמרו על הפרדה רכושית.

פס"ד בלנק-המשך:

ועדת הערר קיבלה את עמדת הנישום, וקבעה שהוא זכאי לפטור במכירת דירה יחידה.

- בפסקי דין שונים (רוזנשטיין, נוי) נקבע שסתירת חזקת התא המשפחתי לצורך מס רכישה אפשרית גם כאשר מדובר בדירה שנרכשה תוך כדי הנישואין. בעניין בלנק ועדת הערר מחילה את האמור גם לגבי מס שבח, וקובעת שהדירה שרכשה בת הזוג בשנת 2006 שייכת לה בלבד, ולכן הדירה הרשומה ע"ש הנישום מהווה את דירתו היחידה.

- באשר להוכחת הפרדה רכושית בפועל, ועדת הערר נתנה אמון בעדויותיהם של בני הזוג והתרשמה שהנישום לא נטל חלק במימון רכישת דירת העוררת משנת 2006. הנישום גם הציג אסמכתאות שהמשכנתא על הדירה הנ"ל משולמת ע"י בת הזוג ודמי השכירות מהדירות בבעלות בני הזוג משולמים לחשבונות נפרדים. אמנם בני הזוג גרו במשותף בדירת 2006 של בת הזוג, אך הוועדה קבעה שעצם המגורים המשותפים אינו יכול להיות בעל השפעה מכרעת, שכן ההנחה היא שידועים בציבור מתגוררים יחדיו.

פס"ד הרצברון (ו"ע 15-06-18942) – מס רכישה על בית המיועד להריסה

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."

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.

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.

פס"ד אקרמן (ו"ע 48493-05-15) – דירה "על הנייר" מיד שניה

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.



התחדשות עירונית (תמ"א 38)



החלטת מיסוי 2203/18 – העברת דירה לקרוב בפטור ממס לקראת עסקת תמ"א 38/2

סעיף 49לג1(א) לחוק קובע שמכירת זכות במקרקעין ע"י בעלים של דירה במסגרת עסקת תמ"א 38/2 תזכה לפטור ממס שבח בתנאים מסוימים.

סעיף 49לג1(ג) לחוק:

"הפטור לפי סעיף זה יחול לגבי דירת מגורים אחת בלבד... שניתנה למוכר בשל מכירת הזכויות בדירת מגורים אחת בכל בניין..."

סעיף 49לג1(ד) לחוק:

"הועברה דירת מגורים לקרוב בפטור ממס לפי חוק זה, בתקופה של 24 חודשים שלפני ההסכם למכירת הזכות הנמכרת, לא יחול במכירתה פטור ממס לפי סעיף זה"

חוק החלטת מיסוי 2203/18 – המשך:

החלטת המיסוי –

- תקופת הצינון היא 24 החודשים שקדמו ליום חתימת ההסכם עם היזם ולא ליום המכירה הנדחה לפי סעיף 49לב1 לחוק.
- אם בהעברת הדירה לקרוב הבעלים ניצלו פטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק (פטור לדירה יחידה או פטור ליורשים), המגבלה הקבועה בסעיף 49לג1(ד) לחוק לא תחול על הרוכש.
- בחינת הזכאות לפטור ממס שבח בעסקאות תמ"א 38/2 נעשית ביחס לבעל הזכות במועד חתימת ההסכם, ולא ביחס למי שבא אחריו, אם קנה ממנו את הזכות.

חוק החלטת מיסוי 8293/17 – החלפת דירות

הוראת ביצוע 20/97 ותוספת מס' 1 להוראת הביצוע – רוכש דירה מקבלן בפרוייקט מגורים רשאי להחליף את הדירה בדירה אחרת באותו פרוייקט, והחלפה זו לא תיחשב למכירה ורכישה מחדש. אם שולמה לקבלן תוספת בגין ההחלפה, תוספת זו תיחשב לרכישת זכות חדשה, ויחול בגינה מס רכישה.

בהחלטת המיסוי נקבע שניתן להחיל את הוראת הביצוע גם בעסקאות תמ"א 38, בכפוף לתנאים הבאים:

- ההסכם להחלפת הדירה ייחתם לכל המאוחר עד לסיום בנייתה של הדירה או בסמוך לאחר מכן;
- הסכם להחלפת הדירה ידווח למיסוי מקרקעין;
- החלפת הדירה נעשתה בתום לב, ואין בה משום מכירה חוזרת של דירת התמורה ממנה הפיק הדייר שבח ריאלי כלשהו ועוד.

המחאה של פרוייקטים להתחדשות עירונית בין יזמים

העמדה עוסקת במכירה בין יזמים של זכויות בפרוייקטים של התחדשות עירונית (תמ"א 38 ופינוי בינוי) בתקופה שבין חתימת הדיירים על ההסכם עם היזם לבין "יום המכירה" הנדחה.

בהתאם לעמדה, מכירה של זכות בפרוייקט שכזה 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.

קשיים בעמדה:

1. כלל לא בטוח שלפני "יום המכירה" הנדחה יש ברשות היזם המקורי זכות במקרקעין.

המחאה של פרוייקטים להתחדשות עירונית בין יזמים – המשך:

2. פסקי דין אאורה השקעות (ו"ע 20861-09-16); שיכון ובינוי (ו"ע 43281-10-17), בהם ועדת הערר תקפה את ההסתמכות הגורפת של רשות המיסים על עיקרון "צירוף כל התמורות". מנהל מיסוי מקרקעין ניסה להחיל את עיקרון צירוף כל התמורות גם במצב שהרוכש נושא בהיטלי פיתוח, למרות שהנושא נבחן בעבר ע"י בית המשפט העליון ונקבעה לגביו הלכה ספציפית. ועדת הערר דחתה את עמדת מיסוי מקרקעין. ועדת הערר בחנה את פסקי הדין שדגלו בעיקרון "צירוף כל התמורות" (אורלי, פרידמן-חכשורי ו-מידטאון), ומצאה שכולם עסקו בהוצאות שתשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, ועל כן הוגדרו כחלק משווי המכירה.
- בהתאם, יש לבחון האם ההתחייבויות שנוטל היזם הרוכש (בעיקר ביצוע עבודות הבניה) הן "תנאי למימוש הזכויות במקרקעין". בעסקאות תמ"א 38 ממומשות זכויות בניה מכוח תמ"א 38, אשר עבודות הבניה הן תנאי לקבלתן; יחד עם זכויות בניה מכוח תכניות אחרות, אשר קבלתן אינה מותנית בביצוע עבודות בניה.



פסיקה חדשה בנושא חישוב מס שבח



פס"ד טוונטי האנדרד (ו"ע 44202-05-16) – פריסת שבח ריאלי ע"י חברה

סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין:

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

"...

נקבע שהסעיף מדבר על "מוכר" שהוא לאו דווקא יחיד, ולכן גם חברה יכולה לעשות שימוש במנגנון הפריסה. רלוונטי כאשר שיעור מס החברות בשנת המכירה גבוה יותר מאשר בשנים הקודמות.

פס"ד פי.אי.וי (ו"ע 57111-05-16) – ניכוי פחת משווי הרכישה

סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין:

"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47."

סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:

"יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת..."

"פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;"

פס"ד ברמן (ו"ע 18232-05-11), פס"ד שמשון (ו"ע 1005/09) – אם בפועל נישום לא ניכה פחת בגין נכס מקרקעין באופן שוטף, אז במכירת הנכס אין לנכות את הפחת משווי הרכישה, וזאת גם אם ניתן היה לנכות פחת באופן שוטף.

פס"ד פי.אי.וי – המשך:

בעניין פי.אי.וי. ועדת הערר קבעה שהכלל הנ"ל נכון גם מקום שבו המוכר לא דיווח כלל על הכנסותיו, אף אם היה חייב לדווח עליהן. כל עוד לא ניכה המוכר את הפחת מהכנסותיו, יהיה בניכוי הפחת ממחיר הרכישה משום הטלת מס על רווח/שבח שכלל לא נצבר לחייב.

הנישומה לא מילאה את חובתה, לא הגישה דו"חות מס הכנסה ולא שילמה מס (וממילא גם לא ניכתה פחת). מנהל מיסוי מקרקעין טען שיש לסטות מהכלל במצב בו הנישום פעל בניגוד לדין ונמנע מלדווח על הכנסותיו ולשלם מס. ועדת הערר דחתה את הטענה, וקבעה שתכלית חישוב מס השבח אינה עונשית, כי אם הטלת מס אמת. אם היה על הנישומה לדווח על הכנסותיה, הסמכות לנקוט בהליכים נגדה מסורה לפקיד השומה, ואין להטיל עליה סנקציות בעקיפין דרך חישוב השבח.



חקיקה ופסיקה בנושא מיסוי קבוצות רכישה



הגדרות

הגדרה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

"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 עבור פעולות הארגון כאמור;

"מסגרת חוזית" - מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;"

הגדרות – המשך:

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 – חישוב מס רכישה על זכות בקבוצת רכישה:
"מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה - 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..."

תיקון 93 לחוק מיסוי מקרקעין – רכישת דירה בנוסף לזכות בקבוצת רכישה ש"נתקעה" תיחשב לרכישת דירה יחידה

תנאים 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.

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."

פס"ד מדורגי הנחל (ו"ע 15-11-40703) – "גורם מארגן" בקבוצת רכישה

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.

פס"ד מדורגי הנחל – 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."



פסיקה בעניין איגודי מקרקעין



הגדרות

"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;"

הכוונה לתאגיד שנכסיו, רובם ככולם, הם נכסי מקרקעין, וכל פעילותו סובבת סביב נכסי המקרקעין וההחזקה בהם.

פס"ד גזית גלוב (ע"א 74/15) - האם חברה שמחזיקה במרכז קניות היא איגוד מקרקעין?

- "זכות במקרקעין" היא נכס מורכב, שאופן הניצול שלו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות - ועוד. 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 פסק שחברה שמחזיקה במרכז קניות היא איגוד מקרקעין. בית המשפט לא הכיר ב"עסק חי" וב"מוניטין" של מרכזי הקניות כ"נכסים" לעניין הגדרת איגוד מקרקעין, כיוון שהעסק של מרכזי הקניות נובע מהשימוש הרגיל במקרקעין, ולכן נטמע בהם.

פס"ד גזית גלוב - המשך:

לפי פסק הדין, מבחן "איגוד מקרקעין" מורכב מארבע שאלות:

- 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 (מערכת מיזוג מרכזית נחשבת "מחובר"), וכאשר הנכס הוא מיטלטלין לא מוחשי (מוניטין, עסק חי), נדרש שיהיה לו קיום עצמאי, שאינו קשור לפעילות הטבעית הנובעת מההחזקה במקרקעין שניתן לעשותה גם באופן פסיבי וללא פעילות עסקית (בניגוד, למשל, להשכרה או למכירה של המקרקעין).
- האם האיגוד הפיק הכנסה?
- במידה והתשובה חיובית על שתי השאלות, נשאלת השאלה אם קיים קשר ישיר בין הנכסים הנוספים לבין ההכנסה?
- ואם קיים קשר ישיר, יש לשאול אם הקשר הישיר הנ"ל עולה בקנה אחד עם המטרות העיקריות של האיגוד?

נושאי המצגת

- **תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין.**
- **פסיקה חדשה בנושא מיסוי דירות מגורים.**
- **פסיקה חדשה בנושא חישוב מס שבח.**
- **חקיקה ופסיקה בנושא מיסוי קבוצות רכישה.**
- **החלטות מיסוי ועמדות רשות המיסים בנושא תמ"א 38.**
- **פסיקה חדשה בנושא איגודי מקרקעין.**

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

050-9048585

shai@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

תודה לכולם!

