

חברים יקרים:

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

תנאי מתלה אשר טרם התקיים ביום החתימה (ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין).

יש הסבורים כי חשיבותו של יום המכירה היא בראש ובראשונה בהיבטים הטכניים של המועד בו יש לקבוע את שווי המכירה והמועד בו מתחילה צבירת הריבית והפרשי ההצמדה. אנו סבורים שליום המכירה יש חשיבות גם בהיבט המהותי, כלומר בשאלה אם עברה זכות במקרקעין. זאת אנו למדים מהגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, שהיא "הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה". הנה כי כן, אקט ה"מכירה" מכונן את העברת הזכות במקרקעין, והרי אין מכירה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין ללא "יום מכירה". מכאן, שכלל אין לדבר על העברת זכות במקרקעין עובר ליום המכירה.

סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין מונה מספר חריגים לכלל של יום חתימת ההסכם, בפרט בעסקאות קומבינציה. סעיף 19(א3) לחוק קובע כי בעסקת קומבינציה המותנית בשינוי תב"ע, יום המכירה יהיה יום אישור התב"ע החדשה. חריג נוסף, אשר חל בעבר לגבי עסקאות קומבינציה שנערכו בין 7 בנובמבר 2001 ל- 31 בדצמבר 2006, הוא סעיף 19(4) לחוק, קבע בשעתו שבעסקת קומבינציה, בהתקיים תנאים מסוימים, יום המכירה יהיה יום חתימת ההסכם, או אם בחר זאת המוכר (כלומר הבעלים במקרקעין), המוקדם מבין יום סיום הבניה

מיסוי מקרקעין: "על דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38 ומשמעותה בעסקאות בין יזמים"

מבוא

סעיף 149ל1 לחוק מיסוי מקרקעין קובע 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.

בעסקאות רבות של תמ"א 38 נדרש היזם לשלב משקיעים נוספים בשלב מוקדם של העסקה, למשל על מנת לממן את הבניה הצפויה. שילוב משקיעים יכול להיות על דרך מכירת חלק מהזכויות של היזם בעסקת התמ"א, או מכירת/הקצאת מניות בחברה היזמית. בהינתן דחיית יום המכירה כאמור לעיל, נשאלות השאלות, האם מכירת זכויות היזם בעסקת התמ"א מהווה "מכירה של זכות במקרקעין", והאם מכירת/הקצאת מניות בחברה היזמית מהווה "פעולה באיגוד מקרקעין". על כך נדון ברשימה זו.

דחיית יום המכירה בעסקאות מקרקעין ומשמעותה

סעיף 19 רישא לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "יום המכירה" הוא "היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד". הגדרה טאוטולוגית זו פורשה על ידי הפסיקה כיום חתימת החוזה, לרבות חוזה עם

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). כפועל יוצא מכך, 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 בגיבן מס שבח או מס רכישה.

דומה כי הוראת ביצוע מ"ש 5/2013, העוסקת במיסוי דירות מגורים, מחזקת את עמדתנו. הוראת הביצוע מתייחסת לשאלה אם דירה בפרוייקט תמ"א 38 שיום המכירה שלה נדחה, תיכלל במניין הדירות של בעליה, לצורך מתן פטור למי שמוכר את דירתו היחידה מכוח סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין:

"היחס בין הוראות הרפורמה להוראות הפטור הייחודיות במכירת דירה במסגרת תמ"א 38/2 ובמסגרת מתחם פינוי בינוי בשל הוראות הרפורמה המבחינות בין הפטור הניתן לבעלי דירה יחידה לבין מיסוי אוכלוסיית מרובי הדירות, קיימת חשיבות רבה לעניין מניין הדירות שבבעלות התא המשפחתי. לעניין זה, בשל דחיית יום המכירה בעסקאות אלה מכוח הוראות פרק חמישי 4 והוראות פרק חמישי 5 לחוק לפי העניין, יימנו דירות אלה במניין הדירות של התא המשפחתי ככל שלא הגיע יום המכירה אולם לאחר שחל יום המכירה אין לראות בתא המשפחתי כבעלי דירת מגורים מזכה במתחמים אלה (שכן הינו בעלים של דירה על הנייר)."

עיננו הוראות אפוא כי הוראת הביצוע מבחינה בין התקופות שלפני ואחרי יום המכירה הנדחה. לפני יום המכירה הנדחה, דירה בפרוייקט תמ"א 38 תיכלל במניין הדירות של בעליה, כך שאם הוא ימכור דירה אחרת הוא לא יזכה לפטור ממס שבח

או יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי הבעלים.

סעיף 1ב49 לחוק קובע כלל ייחודי לגבי יום המכירה בעסקאות תמ"א 38:

"על אף האמור בחוק זה, היתה המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 49לג או 1, לפי העניין, מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה - האופציה), יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 2ב49:

(1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;

(2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין."

כלומר, בעסקת תמ"א 38 (מסוג חיזוק או מסוג הריסה) אשר מותנית בתנאי מתלה, יהיה יום המכירה של הזכות במקרקעין מבעלי הדירות ליזם המועד שבו התקיים התנאי המתלה, או המועד בו החל היזם לספק את שירותי הבניה לבעלי הדירות, לפי המוקדם. כאמור בסעיף 1ב49 הנ"ל, לצורך דחיית יום המכירה נדרש שמכירת הזכות במקרקעין תהיה לפי סעיף 49לג(א) לחוק, המעניק פטור ממס שבח בעסקאות תמ"א 38 מסוג חיזוק, או לפי סעיף 49לג(א) לחוק מעניק פטור ממס שבח בעסקאות תמ"א 38 מסוג הריסה (תמ"א 38/2).

לגישתנו, אשר כאמור נתמכת בהגדרת "מכירה", פירוש הדבר הוא שאם טרם התקיימו התנאים המתלים להסכם התמ"א, או שהיזם טרם החל לספק את שירותי הבניה, אזי היזם כלל אינו מחזיק בזכות במקרקעין, למצער עד למועד קרות האירועים הנ"ל. בהתאמה, יזם שהוא תאגיד לא ייחשב

מעולם "זכויות במקרקעין" לצרכי החוק, ועל כן לא יכלה להעביר זכויות במקרקעין שאינן מצויות בידה.

ועדת הערר דחתה את עמדת החברות על בסיס מספר אדנים, אשר כפי שנראה להלן, רובם אינם מתקיימים בעסקאות תמ"א 38.

ראשית, הוועדה קבעה כי דחיית יום המכירה בסעיף 19(4) לחוק נועדה להיטיב עם המוכר ולהקל על תזרים המזומנים שלו, והיא אף נובעת מבחירתו של המוכר ואין לה קשר ליזם. בעסקת תמ"א 38, לעומת זאת, דחיית יום המכירה מכוח סעיף 49ל1 לחוק אינה תלויה במוכר ואף לא בקונה, ולכאורה לפי לשון הסעיף דחיית יום המכירה נכפית על הצדדים, גם אם אינם רוצים בכך.

שנית, נראה כי החברות באותו עניין סתרו את עצמן. מצד אחד, טענו כי אינן בעלות זכות במקרקעין. מצד שני, החברה הרוכשת מכרה את הדירות שבנתה עבור עצמה ודרשה בגין המכירות פטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק, אשר ניתן למי שמוכר זכות במקרקעין שהיא מלאי עסקי החייב במס הכנסה. כלומר, החברות הצהירו בו זמנית כי הן מחזיקות בזכות במקרקעין וכי אינן מחזיקות בזכות במקרקעין.

שלישית, החברות נהגו במקרקעין מנהג בעלים – הן הוציאו היתרי בניה, קיבלו חזקה במקרקעין, בנו דירות ומכרו אותן.

בהקשר לכך, נמליץ ליזם שמתכוון להכניס משקיע, שלא לקבל חזקה במקרקעין או למכור דירות על הננייר לפני כן.

במכירת דירה יחידה. לעומת זאת, אחרי יום המכירה הנדחה, דירה כאמור לא תיכלל במניין הדירות של בעליה. מכאן אתה למד שדחיית יום המכירה מהווה גם דחייה של העברת הזכות במקרקעין, שהרי לא ייתכן שהמוכר מכר ליזם זכות במקרקעין (הכוללת כמובן חלק מדירת מגורים), אך ממשיך להיחשב כבעלים של אותה דירת מגורים.

פסק דין רותם שני

יש לציין שעמדה דומה לעמדתנו נבחנה בפסק הדין בעניין **רותם שני** (ו"ע 25800-02-13). באותו מקרה דובר בחברה אשר בשנת 2006 רכשה זכויות במקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה, וביקשה לדחות את יום המכירה עד לסיום הבניה, בהתאם לסעיף 19(4) הנ"ל. זמן קצר לאחר הרכישה העבירה החברה הרוכשת את זכויותיה בעסקת הקומבינציה לחברה קשורה, אשר ביצעה את הפרוייקט. הבניה הסתיימה בשנת 2010, ועוד לפני כן, בשנים 2007 עד 2009, דיווחה החברה הקשורה למס הכנסה על מכירות של דירות "על הננייר", ורוכשי הדירות מטעמה נדרשו לשלם מס רכישה. מנהל מיסוי מקרקעין קבע שהחברה הרוכשת מכרה זכות במקרקעין לחברה הקשורה, והוציא לחברות שומות מס שבח ומס רכישה, בהתאמה. החברות טענו כי הואיל והחברה הרוכשת העבירה לחברה הקשורה את זכויותיה בעסקת הקומבינציה בטרם התגבש "יום המכירה" לפי סעיף 19(4) לחוק, אזי בידי החברה הרוכשת לא היו

מזומן, לבין תכלית הדחייה בסעיף 149ל1 לחוק, אשר נועדה להתמודד עם חוסר הודאות המשפטי, התכנוני והמיסוי, הקיים בכל עסקת תמ"א ואשר עלול לא פעם להעיב על עצם הוצאתה של העסקה אל הפועל.

סיכום ומסקנות

ברשימה זו עמדנו על כך שדחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38 מהווה דחייה מהותית של אירוע המס. פירושה, לדעתנו אפוא, שטרם התקיימות התנאים המתלים בהסכם התמ"א, ניתן לומר שהיזם אינו מחזיק בזכויות במקרקעין. לפיכך, מכירת זכויות בעסקת תמ"א על ידי היזם אינה מהווה מכירת זכות במקרקעין, ומכירת/הקצאת זכויות בחברה היזמית אינה מהווה פעולה באיגוד במקרקעין. למיטב ידיעתנו רשות המסים טרם פרסמה את עמדתה הרשמית בנדון ואולם חשוב שיזמי התחדשות עירונית יהיו ערים לסוגיות אלו בבואם לרכוש או למכור זכויות בפרויקט תמ"א 38.

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

רביעית, השופט ארנון העיר בפסק הדין כלהלן:

"מקבל אני טענתן של העוררות כי דחיית יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38 משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת הביניים, וזאת לנוכח העובדה שבעסקאות מסוג זה דחיית "יום המכירה" נעשית מאחר שמכירת הזכות במקרקעין מותנית בהתקיימותו של תנאי מתלה, או הינה מכירת אופציה לרכישת זכות במקרקעין. מכאן, שרק לאחר התקיימות התנאי המתלה, או מימוש האופציה - ניתן תוקף לעסקה (כמפורט בהסדר הקבוע בתיקון מספר 68 לחוק מיסוי מקרקעין מיום 26.12.2010 הדוחה את "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38)."
"עם זאת, אין הנדון דומה לראיה".
 בעסקאות קומביניציה אשר מקבלות תוקף מחייב כבר במועד חתימת ההסכם, ניתן לדחות את "יום המכירה" (על פי סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין), אך אין הכרח בכך, ואין מדובר כלל על התניית ההסכם בקיומו של תנאי מתלה כלשהו. מכאן שאין זה נכון לקבוע כי דחיית "יום המכירה" בעסקת קומביניציה אשר נועדה לדחות את "אירוע המס", משפיעה גם על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן במועד חתימת ההסכם הקומביניציה או בתקופת הביניים, כהגדרתה לעיל."

אם כן, השופט ארנון מבחין בין דחיית יום המכירה עקב תנאי מתלה בעסקת תמ"א, אשר משפיעה על מהות הזכות הנרכשת ופירושה שטרם נרכשה זכות במקרקעין בידי הרוכש; לבין דחיית יום המכירה שלא עקב תנאי מתלה, אשר אינה משפיעה על מהות הזכות הנרכשת ופירושה שנרכשה זכות במקרקעין בידי הרוכש. הבחנה זו מבוססת ככל הנראה על ההבדל בין תכלית הדחייה של סעיף 19(4) לחוק, שהיא כאמור להקל תזרימית על מוכר המקרקעין בעסקת קומביניציה אשר אינו נפגש עם