

## חברים יקרים:

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

המשפט העליון, אשר קבע כי על פי מהותה הכלכלית של העסקה, תשלום האגרות וההיטלים הינו חלק בלתי נפרד מהתמורה הכוללת ששולמה בעד המקרקעין. בתוך כך התבסס בית משפט זה על כך שהוצאת היתר הבנייה בסמוך לחתימת החוזה היווה תנאי מהותי בעסקה כולה. למעשה, לא מדובר על הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח שלצדו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח, אלא בעסקה לרכישת מגרש שאינו מפותח אך כולל "פוטנציאל בנייה", שללא תשלום האגרות וההיטלים לא ניתן יהיה לממשו.

בעניין פרידמן חכשורי (ע"א 3534/07) זכתה הנישומה במכרז של מינהל מקרקעי ישראל לביצוע פרויקט פינוי-בנייה, במסגרתו התחייבה לפנות את התושבים שהתגוררו במתחם ולפצותם. מנהל מיסוי מקרקעין הוסיף לשווי העסקה את עלויות הפינוי הצפויות, בסך של למעלה מ-100 מיליון ₪. בית המשפט העליון קיבל את טענת מיסוי מקרקעין, וקבע:

"עקרון מרכזי החל על קביעת "שווי המכירה", לו נודעת חשיבות בענייננו, מכונה לעתים בשם "עקרון צירוף כל התמורות". עקרון זה, שמקורו בהלכה הפסוקה, תואר בספרות כך:  
 "...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר, חובות לצד ג', או תשלומי היטל

**סדקים בעיקרון "צירוף כל התמורות" במס רכישה**

לאחרונה פורסמו שני פסקי דין של ועדת הערר בחיפה – אאורה השקעות (ו"ע 20861-09-16) ושיכון ובינוי (ו"ע 43281-10-17). בשני פסקי הדין קיבלה ועדת הערר את עמדת הנישומים, והכרעה עשויה להחליש את ההסתמכות הגורפת של רשות המיסים על עיקרון "צירוף כל התמורות" לפיו יש לכלול בשווי המכירה את כל ההוצאות בהן נושא הרוכש בשמו של המוכר.

**עיקרון צירוף כל התמורות**

הכלל לפיו שווי העסקה (שווי המכירה) צריך לכלול תשלומים שהרוכש התחייב לשאת בשם המוכר הוא כלל ותיק בדיני המס. כך למשל, נהוג מימים ימימה שהיטל השבחה המוטל על המוכר אך משולם על ידי הרוכש, יתווסף לשווי העסקה. יש לציין כי כלל זה אינו משפיע על החבות במס שבח, שהרי התמורה הנוספת (היטל השבחה, לצורך העניין) מגדילה את שווי העסקה, אך מנוכה כהוצאה. אך יש לכלל חשיבות רבה לצורך מס רכישה, המחושב על בסיס שווי העסקה בלבד. כלל זה עלה בפסקי דין רבים.

בעניין אורלי (ע"א 5025/03) רכשה הנישומה זכויות במקרקעין, ומלבד זאת התחייבה לשלם למוכרים גם סכומים למימון אגרות הבניה וההיטלים שתשלומם היווה תנאי להוצאת היתר הבניה במקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין קבע כי "שווי המכירה" לצורך חישוב מס הרכישה כולל את סכום מימון האגרות וההיטלים על ידי הנישומה (הרוכשת). המחלוקת הגיעה לבית

בפועל. גם הפעם בית המשפט העליון קיבל את טענת מיסוי מקרקעין, וקבע:

" גם אם מבחינת סוג העבודות יש לסווג את ההתחייבות שהומחתה למערערת כ"עבודות פיתוח", הרי שמבחינת תכליתן הן נועדו לאפשר למערערת לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, וכי אם לא תבוצענה לא תוכל המערערת למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין. סבורני כי הדמיון בין עלויות אלה לעלויות בהן דן בית המשפט בעניין אורלי ובעניין פרידמן חכשורי הינו בולט לעין ומחייב להגיע למסקנה דומה גם כאן. לפיכך, מבחינת מהותה הכלכלית, יש להתייחס אל העסקה דנן כמכלול אחד: כשם שבצדה האחד של העסקה - צד הממכר - ניצבים המקרקעין, לרבות האפשרות לנצל את זכויות הבנייה בהם, כך בצדה האחר - הוא צד התמורה - ניצבים הן התשלום לתנובה והן שוויה של ההתחייבות כלפי העירייה. ודוק - יש להניח כי ניצול זכויות הבניה במקרקעין הוא זה שהניע את המערערת להתקשר בהסכם מלכתחילה - וכי ללא האפשרות לנצל את הזכויות לא הייתה מסכימה לעסקה...

משמצאתי כי מדובר בעסקה אחת, הרי ש"שווי המכירה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין יכלול את סך כל התמורות, הישירות והעקיפות, אשר הקונה התחייב לשלם למוכר או למי מטעמו -וזאת בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות."

הוצאות פיתוח

השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הן [כך במקור] מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר"

ובהמשך:

"בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות" עליו עמדנו. בענייננו, סבור אני כי יש לראות את הוצאות הפינוי שבהן התחייבו המערערות לשאת כחלק מן התמורה החוזית המוסכמת. להשקפתי, בחינת העיסקה בה עסקינן מלמדת כי התחייבות המערערות להביא לפינוים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין."

בעניין מידטאון (ע"א 914/14) המשיך בית המשפט העליון את המגמה. באותו מקרה הנישומה רכשה מקרקעין, ובנוסף נטלה על עצמה התחייבויות נוספות לתשלום בגין עבודות ציבוריות עתידיות. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי יש להוסיף לשווי המכירה את ההתחייבויות הנוספות הנ"ל. הנישומה לעומת זאת טענה שמדובר למעשה בהתחייבות לשלם עבור עבודות פיתוח, אשר כפי שנראה להלן, לפי הפסיקה יש להוסיף אותן לשווי המכירה רק אם העבודות בוצעו

לשאת בהוצאות פיתוח בגינם. חודשים ספורים לאחר מכן, התקשרה חברה א' בהסכם עם חברה ב', ומכרה לה חלק מזכויותיה במקרקעין. חברה ב' התחייבה לשלם את שווי המקרקעין שנמכרו לה וכן חלק מהוצאות הפיתוח, אשר נכון למועד העסקה בין החברות, טרם בוצעו. לחברה ב' הוצאה שומת מס רכישה על שווי המקרקעין שנרכשו, בתוספת הוצאות הפיתוח שהתחייבה לשאת בהן. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, מקום בו הרוכשת נוטלת על עצמה את התחייבויות המוכרת לשאת בהוצאות הפיתוח, אזי בהתאם לעיקרון "צירוף כל התמורות", יש לחייבה במס רכישה גם על מרכיב זה. החברות הרוכשות (חברה ב') הגישו ערר על קביעה זו.

ועדת הערר קיבלה את העררים, ומתחה ביקורת חריפה על מיסוי מקרקעין. הוועדה קבעה כי לפי ההלכה הפסוקה, יש להוסיף לבסיס המס רק את הוצאות הפיתוח שבוצעו עד ליום המכירה, שכן רק הוצאות אלו משפיעות על שווי המקרקעין וראויות להיכלל בשווי המכירה. נקבע כי ההתעלמות של מיסוי מקרקעין מהפסיקה הנוגעת להוצאות הפיתוח היא מלאכותית ואין לקבלה. הוועדה הוסיפה שהפסיקה בנושא הוצאות פיתוח אומצה על ידי רשות המיסים במסגרת הוראת ביצוע שפורסמה על ידה ובהנחיה של החטיבה המקצועית של מיסוי מקרקעין. על כן, גם במישור המהותי וגם במישור ההסתמכות יש לקבל את טענות הנישומים. הוועדה גם קבעה כי המנהל לא נתן מענה מספק לשאלה מדוע חברה א' לא חויבה במס רכישה בגין הוצאות הפיתוח, בעוד

עוד לפני שהחל להתהוות "עקרון צירוף כל התמורות", דן בית המשפט מספר פעמים בשאלה, האם ברכישת מקרקעין תוך התחייבות לשלם הוצאות פיתוח במקום המוכר, יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לצורך חישוב מס רכישה. בתי המשפט קבעו פעם אחר פעם שהתשובה היא בשלילה. בעניין **מלמוד** (ע"א 610/78), בעניין **הכט** (ע"א 225/84) ובעניין **גרינבלט** (ע"א 293/89) נקבע שהיות שמה שנרכש הוא מגרש לא מפותח, אזי ההתחייבות לשלם את דמי הפיתוח היא התחייבות חוזית הנפרדת מרכישת המקרקעין, ואין לכלול אותה בשווי המכירה. בעניין **שרביט** (ע"א 2960/95) חזר בית המשפט העליון על ההלכות הנ"ל, והוסיף וקבע כי כאשר הקרקע נרכשת כשהיא מפותחת באופן חלקי, יש להוסיף לשווי המכירה את הוצאות לביצוע חלק מעבודות הפיתוח.

אם כן, על אף "עיקרון צירוף כל התמורות", כאשר מדובר בהוצאות פיתוח הכלל הוא שאם עבודות הפיתוח טרם בוצעו, אזי אין לכלול את ההוצאות בשווי המכירה.

פסקי הדין אאורה השקעות ו-שיכון ובינוי

בפסקי הדין בעניין **אאורה השקעות** ובעניין **שיכון ובינוי** ניסה מנהל מיסוי מקרקעין לסתור את ההלכה האמורה הנוגעת להוצאות פיתוח, וזאת בהסתמך על עיקרון צירוף כל התמורות.

הרקע לשני פסקי הדין היה זהה, וגם השאלה המשפטית בהם הייתה זהה. חברה א' זכתה במכרז של רמ"י לרכישת חכירה במקרקעין, ומתחייבת

ועדת הערר הוסיפה ובחנה את פסקי הדין עליהם הסתמך מנהל מיסוי מקרקעין (אורלי, פרידמן-חכשורי ו-מידטאון), שבהם התווספו לשווי המכירה תשלומים בהם נשא המוכר בשמו של הרוכש מכוח עיקרון "צירוף כל התמורות". הוועדה מצאה כי בכל אותם פסקי דין ניסו הנישומים להשוות בין המקרה שלהם למקרה של הוצאות פיתוח, ובכולם דחה בית המשפט את ההשוואה – כלומר, בית המשפט הוציא את סוגיית הוצאות הפיתוח מתחולת עיקרון צירוף כל התמורות. זאת ועוד, הוועדה מצאה כי פסק הדין הנ"ל עסקו בהוצאות אשר תשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, ועל כן הוגדרו כחלק משווי המכירה. בעניין אורלי מדובר היה בעסקה לרכישת מגרש הכולל "פוטנציאל בנייה", שלא ניתן היה לממשו ללא תשלום האגרות וההיטלים כאמור; בעניין פרידמן-חכשורי תכנית המתאר התנתה את מתן היתרי הבניה במקרקעין בפניוים של התושבים המתגוררים במתחם; ואילו בעניין מידטאון העבודות ציבוריות נועדו לאפשר את מימוש זכויות הבניה במקרקעין.

#### השלכות פסקי הדין

פסיקת ועדת הערר היא חשובה, מפני שהיא שמה בפרופורציה הנכונה את עיקרון "צירוף כל התמורות". בפסק הדין עצמו נאמר כי:  
 "יש מקום כי גם "עקרון צירוף כל התמורות" אשר הינו יציר-הפסיקה, לא יימתח לבלי גבול על ידי המשיב, במצבים ובמקרים שבהם ברור על פני

חברה ב' כן חויבה. בהקשר להלכת הוצאות הפיתוח קבעה הוועדה בעניין אאורה:

"פסיקתו זו של בית המשפט העליון נשענת על אדנים של פשטות, הגיון ושכל ישר לפיהם בעסקאות שכאלו, בין יזם הרוכש זכות במקרקעין מרמ"י (ואף בין שני צדדים פרטיים) אשר כחלק מתנאי הרכישה נדרש הוא לשלם את הוצאות הפיתוח בגין עבודות פיתוח במקרקעין שיבוצעו בעתיד, אך טרם בוצעו במועד החתימה על הסכם רכישת הזכויות - אין ולא ניתן להניח כי יתקיים יסוד של ניסיון להערים על רשויות המס ולפצל את העסקה לשתי עסקאות נפרדות של רכישת מקרקעין, מחד, ורכישת עבודות פיתוח, מאידך. הנחת המוצא היא כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה מוצאת ביטויה בבחינת העובדה האם בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין עד מועד החתימה על הסכם המכר, אם לאו."

שורת ההיגיון והשכל הישר מובילים לאותה מסקנה גם כאשר חברה קבלנית ב' (העוררת) רוכשת את אותן זכויות מחברה קבלנית א' (גרופית). ככל שבמקרקעין עדיין לא בוצעו עבודות פיתוח עד למועד מכירת הזכויות מ"חוליה ראשונה" בשרשרת העברות הזכויות ל"חוליה שנייה" - אין כל סיבה עניינית הגיונית לראות ב"חוליה השנייה" כאילו רכשה זכויות במקרקעין מפותחים, אך ורק בשל כך ששילמה לחוליה הראשונה חלק מתשלומי הפיתוח ששולמו על ידי זו האחרונה, בהתאם להתחייבות כלפי משרד הבינוי והשיכון."

התמורה הכספית הנקובה בהסכם בין היזמים, בתוספת כל התמורות שמשלם היזם הרוכש בשם היזם המוכר או במקומו, לרבות עלויות שירותי הבנייה עבור הדיירים.

עוד בטרם נדון בעמדה לגופה, נציין כי כלל לא בטוח שעובר ל"יום המכירה" הנדחה יש ברשות היזם המקורי זכות במקרקעין, וכבר עמדנו על כך במאמר נפרד ולא נרחיב כאן בעניין זה.

מכל מקום, לאור הפסיקה החדשה אותה סקרנו כאן, על מנהל מיסוי מקרקעין לשאול את עצמו האם ההתחייבויות שנוטל היזם הרוכש (בעיקר ביצוע עבודות הבניה) הן "תנאי למימוש הזכויות במקרקעין", אשר משפיעה על שווי הזכות הנרכשת על ידו. אנו סבורים שהתשובה לכך אינה חד משמעית. כך למשל, בעסקאות תמ"א 38 ממומשות זכויות בניה מכוח תמ"א 38, אשר עבודות הבניה הן תנאי לקבלתן; אך יחד עם זאת ממומשות גם זכויות בניה מכוח תכניות (תב"ע) אחרות, אשר קבלתן אינה מותנית בביצוע עבודות בניה. כיצד יש לנהוג במקרה זה? האם יש להבחין בין סוגי הזכויות, ולהוסיף לשווי המכירה רק את ההתחייבות לבצע עבודות בניה מכוח התמ"א? הבחנה שכזו בין סוגים שונים של זכויות בניה אינה ראויה, שכן היא מציבה בעמדת נחיתות את זכויות הבניה מכוח התמ"א, דבר המנוגד לכוונת המחוקק לעודד עסקאות תמ"א 38 לחיזוק בניינים, בודאי לאחר תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר השווה את הפטור ממס שבח לכל זכויות הבניה בעסקאות אלו. יתרה מכך, לא בטוח שהבחנה כזו היא אפשרית, שהרי לא ניתן לייחס את זכויות הבניה

הדברים, כי אין עסקינן בניסיון לתכנון-מס או לעסקה מלאכותית."

וכן:

"יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים בהם ניטלה התחייבות על ידי הרוכש לשאת בתשלום אשר מעצם טיבו וטבעו אמור לחול על המוכר, באופן שהתחייבות הקונה לשאת בה משמעה, למעשה, הגדלת מחירו של הנכס הנמכר (ראו למשל - עניין קפלון); או על מקרים בהם ברור כי כלל התמורות שולמו בגין הזכות במקרקעין הנמכרת ולא בגין "העסקה" בכללותה. על כן, יש להימנע מהטלת מס על רכיבים שאינם חלק מן הזכות במקרקעין הנמכרת בעסקה, גם אם שולמה בגינם תמורה במסגרת העסקה ויש "לסנן" רכיבים אלו משווי המכירה לצורך קביעת החבות במס רכישה."

כלומר, אין מקום להוסיף תמורות כאשר ברור שלא נעשה פיצול מכוון של התמורה במטרה להפחית את שווי המכירה.

הדבר מקבל ביטוי מוחשי לאור עמדה שפרסמה החטיבה המקצועית של רשות המיסים, בדבר מכירה של זכויות יזמיות בפרוייקטים של התחדשות עירונית (תמ"א 38 ופניו בינוי) בתקופה שבין חתימת הדיירים על ההסכם עם היזם לבין "יום המכירה" שנדחה מכוח חוק מיסוי מקרקעין בפרוייקטים מעין אלו (בדרך כלל יום המכירה יהיה מועד קבלת היתר הבניה). בהתאם לעמדת רשות המיסים, מכירה של זכות בפרוייקט שכזה מהווה "מכירת זכות במקרקעין", ובהתאם לעיקרון "צירוף כל התמורות", שווי המכירה יכול את

לתכנית כזו או אחרת בשלב מוקדם בפרוייקט, בו טרם התקבל היתר בניה. מכל מקום, גם אם יהיה צורך לבצע הבחנה בין סוגי הזכויות, ניתן לעקוף אותו בקלות יחסית, על ידי כך שהיזם המוכר ימכור ליזם הרוכש רק את זכויות הבניה מכוח התב"ע, וישאיר אצלו את זכויות הבניה מכוח התמ"א.

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.