

## חברים יקרים:

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

ושתיהן במחובר מהוות "זכות במקרקעין" כבר במועד ביצוע החכירה הראשונית. עם זאת, הדעות חלוקות בדבר אופן הטלת המס בעת מימוש האופציה. המחלוקת היא בין שתי גישות: גישה אחת היא הגישה ה"חד-שלבית", לפיה מס הרכישה בגין תקופת החכירה כולה, לרבות תקופת החכירה הנוספת מכוח האופציה, יוטל בעת חתימת הסכם החכירה המקורי. אי לכך, מימוש אופציית החכירה אינו מהווה עסקה חדשה החייבת במס שבה ומס רכישה, מאחר שתקופת האופציה כבר מוסתה עם כריתת חוזה החכירה המקורי. גישה שניה היא הגישה ה"דו-שלבית", לפיה עם כריתת הסכם החכירה המקורי יוטל מס רכישה בגין דמי החכירה בתקופת החכירה הראשונית, ועם מימוש האופציה יוטל מס רכישה בגין דמי החכירה בתקופת החכירה הנוספת.

### פסק דין עיריית תל אביב

פסק הדין, אשר פורסם ביוני 2012, הכריע לטובת הגישה החד-שלבית, בין השאר בהסתמך על הכללת תקופת האופציה ב"חכירה לתקופה" לצורך החיוב במס רכישה, אשר הביאה גם את רשות המיסים לנהוג בהתאם לגישה החד-שלבית:

4. "סעיף ההגדרות קובע כי יש לראות "חכירה לתקופה" כחכירה לתקופה המרבית אליה יכולה תקופת החכירה להגיע גם מכוח זכות ברירה, ופשוטו של מקרא מתיישב עם הגישה הראשונה לפיה יש לסווג את האופציה כזכות במקרקעין החייבת במס עם היווצרה (מ-day one).

## מיסוי מקרקעין: יד שניה מחוכר – על הטלת מס

### בעת חידוש חכירה

לפני חודשים אחדים פורסם פסק הדין בעניין איירפורט סיטי (ו"ע 15-10-19416), הדן בהטלת מס רכישה על מימוש אופציה להארכת חכירה, בידי מי שאינו החוכר המקורי, אלא חוכר מ"יד שניה". לפסק הדין חשיבות מיוחדת, כיוון שהוא קורא תיגר על פסק הדין העליון בעניין עיריית תל אביב (ע"א 151/10), אשר פורסם בשנת 2012.

### ההוראות הרלוונטיות בחוק מיסוי מקרקעין והגישות

#### לגבי מיסוי חכירות

"זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), בזו הלשון:

#### 1. "בעלות, או חכירה לתקופה

העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה -

...

#### 3. "חכירה לתקופה" - התקופה

המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם."

אם כן, חוק מיסוי מקרקעין כורך את תקופת החכירה הראשונית עם תקופת חכירה אופציונלית נוספת,

המסקנה כי יש להטיל מס במקרה דנן בגין מימוש האופציה... במקרה שלפנינו החוק שהיה בתוקף בעת כריתת חוזי החכירה המקוריים לא היה חוק מיסוי מקרקעין (אשר נחקק בשנת 1963), אלא חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949, וספק אם ניתן היה על פי חוק זה לקחת בחשבון את תקופת האופציה לשם סיווג העיסקה כהעברת זכות במקרקעין. לכן, למרות שהחויב במס צופה פני עתיד במובן זה שהוא חל על תקופת האופציה מכאן ואילך, הרי שקבלת טענתו של המערער משמעה מעין החלה רטרואקטיבית של דין המס הנוכחי על עסקה שבוצעה לפני למעלה מ-60 שנה על פי דיני המס שחלו באותה תקופה. מכך יש להימנע על פי הכלל לפיו אין לייחס לחיקוק מהותי (להבדיל מחיקוק דיוני) תוקף למפרע... החלת שיטת המיסוי הדו-שלבית כיום, כאשר חכירות ארוכות טווח הגיעו לסיימן, יש בה משום החלה רטרואקטיבית הלוכדת ברשתה עסקאות שנעשו לפני עשרות בשנים."

דומה כי בכך נתפס בית המשפט העליון לכמה אי דיוקים. ראשית, המנגנון של צירוף תקופות חכירה אופציונליות היה קיים כבר בחוק הישן, בו מוגדרים "מקרקעים" בזו הלשון:

8. "קרקע מכל סוג או חזקה, וכל בנין, מבנה, עץ או כל דבר אחר המחובר לקרקע, ובן כל זכות או טובת הנאה בקרקע, חוץ מחכירה קיימת לתקופה פחותה מעשר שנים שאין להאריכה כדי עשר שנים או יותר מכוח זכות ברירה שניתנה לחוכר."

שנית, החוק הישן כלל לא הטיל מס רכישה על מקרקעין. באותה תקופה הוטלו אגרות על רישום עסקאות מקרקעין, לרבות חכירות שאורכן, יחד עם תקופות אופציה, 25 שנים לפחות. עם חקיקת חוק

כך, לדוגמה, חוזה חכירה ל-24 שנים הכולל אופציה להארכת החכירה ב-24 שנים נוספות יוצר אירוע מס, וככלל, מועד הטלת המס הוא עם לידתו של אירוע המס.

5. ואכן, לאור הגדרת התיבות "זכות במקרקעין" ו"חכירה לתקופה", גישתן של רשויות המס לאורך השנים הייתה כי יש לקחת בחשבון את תקופת האופציה הן לצורך סיווג זכות כ"זכות במקרקעין" והן לעניין שווי הזכות לשם קביעת שיעור המס מכוח החוק. שיטה זו מתיישבת עם פשוטו של מקרא, והניסיון להפריד בין נפקותה של ההגדרה לצרכי סיווג זכויות במקרקעין לבין נפקותה לעניין שווי המכירה ועיתוי הטלת המס, אינו מעוגן בלשון החוק. אין תימה, אפוא, כי לאורך הפסיקה יצאו ועדות הערר מנקודת הנחה כי בעת חתימת חוזה החכירה המקורי, הוטלו ושולמו מס שבח ומס רכישה עבור מלוא תקופת החכירה הנכללת ב"זכות במקרקעין" לרבות עבור תקופת האופציה."

בית המשפט קבע עוד כי למרות הבחירה בשיטה החד-שלבית, גם אם במועד חתימת חוזה החכירה המקורי לא שולם מס רכישה בגין תקופת האופציה, אין להטיל מס רכישה נוסף. שכן, במקרים שלפניו חוזי החכירה המקוריים נחתמו בתקופה בה היה בתוקף חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט – 1949 (להלן: "החוק הישן"), ולא ברור אם לפי חוק זה תקופת האופציה נכללה ב"חכירה לתקופה", ועל כן דרישת תשלום של המס שלא שולם במועד החכירה המקורית, יש בה משום מיסוי רטרואקטיבי:

6. "הוסיף המערער וטען כי מאחר שבמקרה דנן לא שולם מס בגין תקופת האופציה, אי מיסויה בשלב זה של הארכת החכירה יחטא לעקרונן של הטלת מס אמת..."

7. לטעמי, אין בכך כדי לחייב את

חשש לכפל מס, ונסיבות אלו אינן חלות אצל הנישומה.

המחלוקת בין הצדדים הגיעה לוועדת הערר, אשר קיבלה את עמדת מיסוי מקרקעין.

הוועדה קבעה כי אי הטלת מס רכישה בגין מימוש האופציה יוביל לתוצאה של מיסוי בחסר, אשר אינו מתיישב עם המהות הכלכלית של עסקת החכירה. כאשר רכשה הנישומה את זכות החכירה, שילמה למוטורולה 60 מיליון ₪, בעוד מלוא שווי הזכויות במקרקעין (כולל התשלום הצפוי לעירייה בגין מימוש האופציה) הוא 93 מיליון ש"ח. לפי הוועדה, הנישומה ידעה שתצטרך לשלם את ההפרש לעיריית תל-אביב, ואין כל הגיון שהתשלום בגין מס הרכישה לא יושת על מלוא שווי הזכויות במקרקעין כולל התשלום הצפוי לעירייה. שהרי, אם מוטורולה הייתה מממשת את האופציה והייתה נוטלת על עצמה את חובת התשלום לעירייה, אזי הנישומה הייתה משלמת למוטורולה 93 מיליון ₪, ונושאת במס הרכישה על מלוא הסכום.

כיצד הטלת מס רכישה על הנישומה מתיישבת עם פסק דין עיריית תל אביב, בו נקבע כי בהתאם לגישה החד-שלבית אין להטיל מס על חידוש חכירה, שכן יש בכך מיסוי רטרואקטיבי? כאן מבצעת ועדת הערר "לוליינות משפטית" של ממש. הוועדה מנסה לצמצם את תחולת פסק דין עיריית תל אביב אך ורק לחוכרים מ"יד ראשונה" שהחלו את חכירתם בתקופת החוק הישן. אלא, שחלק מהחוכרים בהם עסק פסק דין עיריית תל אביב היו

מיסוי מקרקעין בשנת 1963 הפכו האגרות ל"תוספת מס", ובהמשך למס רכישה. מכל מקום, גם לצורך הטלת אגרות הרישום על חכירות, כללה תקופת החכירה כל אופציה להארכה.

### פסק דין איירפורט סיטי

בעניין איירפורט סיטי חכרה הנישומה בניין משרדים מעיריית תל אביב. חוזה החכירה עם העירייה נחתם בשנת 1960 על ידי צד שלישי, ובשנת 1985 זכות החכירה נמכרה למוטורולה. באוגוסט 2010, שבוע ימים לפני תום תקופת החכירה המקורית, רכשה הנישומה את זכויות החכירה ממוטורולה ("חכירה מיד שנייה") ונכנסה בנעלי החוכר המקורי, לרבות הזכות להאריך את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים. עבור זכויות החכירה שרכשה ממוטורולה שילמה הנישומה 60 מיליון ₪, בעוד בחוות דעת שמאית הוערך שווי מלוא הזכויות במקרקעין (בהנחה של מימוש האופציה לתקופת חכירה נוספת) בסכום של כ-93 מיליון ש"ח. במאי 2014 חתמה הנישומה עם העירייה על חוזה חכירה לתקופת חכירה נוספת של 49 שנים, ושילמה לעירייה דמי חכירה בסך של כ-27 מיליון ₪ (העירייה דרשה כ-38 מיליון ₪, ובין הצדדים קיימת מחלוקת בנושא). בעקבות זאת, מנהל מיסוי מקרקעין הוציא לנישומה שומת מס רכישה בהתבסס על דמי החכירה עבור מימוש האופציה והארכת החכירה. לטענת המנהל, פס"ד בעניין עיריית תל-אביב מנע החלה של הגישה הדו-שלבית רק כאשר מדובר בחוכר מקורי שהחל את חכירתו טרם תחולתו של חוק מיסוי מקרקעין, או כאשר קיים

מכל מקום, ידוע לנו כי איירפורט סיטי הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק דינה של ועדת הערר. אנו ממתנים בדריכות לראות כיצד יתייחס בית המשפט העליון לחירות הפרשנית שנטלה לעצמה הוועדה.

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.

חוכרים מ"יד שניה", וגם לגביהם נקבע כי אין להטיל מס רכישה מפאת תחולה רטרואקטיבית! הוועדה הייתה מודעת לקושי זה, והתגברה עליו בנימוק שבפסק דין עיריית תל אביב אין התייחסות מפורשת לעובדה שמדובר גם בחוכרים מ"יד שניה", ונקודה זו כלל לא עמדה על הפרק, ומכאן שהכרעת בית המשפט העליון לא חלה על חוכרים מסוג זה. על כן, לפי פרשנות הוועדה, יש להחיל את פסק הדין העליון רק על חוכר מ"יד ראשונה", אשר רכש את זכויותיו בתקופת החוק הישן ומימש את האופציה להארכת החכירה לאחר מכן. לדברי הוועדה, פירוש אחר של פסק הדין העליון הוא בבחינת "תקלת מס".

#### סיכום ופרשנות

אנו סבורים שבעניין איירפורט סיטי ועדת הערר נטלה לעצמה חירות יתר, וניסתה בדרך-לא דרך להתנער מפסק דין של בית המשפט העליון. בין אם פסק הדין הוא שגוי ובין אם לאו, התנהלות זו אינה מקובלת. גם אם גישה של הנישומה יוצרת "תקלת מס", וכלל לא בטוח שזה המצב, בכל הכבוד, היה על ועדת הערר לציית להלכה בפסק הדין בעניין עיריית תל אביב, ולפעול בהתאם לגישה החד-שלבית. לפיכך, בסמכותה של הוועדה היה לכל היותר להורות למנהל מיסוי מקרקעין לטפל ב"תקלת המס" דווקא על ידי תיקון שומת מס הרכישה שיצאה בקשר לרכישת החכירה על ידי הנישומה ממוטורולה (בכפוף למגבלת הזמנים לתיקון שומה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין), ולא על ידי הוצאת שומה חדשה בקשר להארכת החכירה.