

חברים יקרים:

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

על ציפיות, הסכם חכירה וזכות במקרקעין – פסיקה

ישנה - חדשה במיסוי הסכמי חכירה לצרכי מיסוי

מקרקעין

פתח דבר

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין") מטיל חבות במס ובחובת דיווח על מכירה ורכישה של "זכות במקרקעין" – בלעדיה אין תחולה לחוק.

בין הזכויות המנויות בהגדרת "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק נמצאת גם חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. שאלה פרשנית שהעסיקה רבות את ועדות הערר ובתי המשפט מתמקדת בשאלה אם חוזה חכירה קצר יותר, אך עם ציפיה מובנית להארכה, עשוי להיחשב "זכות במקרקעין"?

בתי המשפט חזרו והבהירו באופן עקבי כי התשובה לשאלה זו אינה עוסקת בציפיות כלכליות אלא במשפט. לאמור, כדי שיראו בחכירה כ"זכות במקרקעין", נדרש כי החוזה יעניק לחוכר בזמן כריתת הסכם החכירה זכות משפטית ברת אכיפה להארכת החכירה.

שלושה פסקי דין שניתנו בחודשים האחרונים בעניין הגיתי (ו"ע 6603-06-23), **חוות רוח אלוני הבשן** (ו"ע 44200-02-23), ו-**חוות רוח אודם** (ו"ע 44227-02-23) – חידדו והעמיקו מגמה זו וקבעו כי אין די בציפיות והערכות מצד מנהל מיסוי מקרקעין או מצד הנישומים, כדי להאריך את חוזה החכירה ולהפכו

לזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק. במאמר זה נסקור תחילה את המסגרת הנורמטיבית ופסיקת בית המשפט העליון, לאחר מכן נדון בפסקי הדין האחרונים, ולבסוף נבחן את ההשלכות המעשיות של הפסיקה.

זכות במקרקעין בתמצית

"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק, מוגדרת כדלקמן:
"**זכות במקרקעין**" - 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 -

.....

"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."

עיננו הרואות אפוא כי זכות במקרקעין כוללת (1) בעלות; (2) חכירה לתקופה העולה על 25 שנים; (3) הרשאה לשימוש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה כחכירה לתקופה כאמור; (4) זכויות אובליגטוריות מסוימות. ביחס לחכירה, הסעיף קובע כי יש להביא בחשבון גם "התקופה המרבית שאליה

יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ע"א 702/84) ומנהל מס שבח מקרקעין חדרה נ' צינדורף (ע"א 8249/01).

בהתאמה נפסק כי ככל שהאופציה נקבעה במועד כריתת ההסכם החכירה, אין במימוש האופציה להארכת תקופת החכירה משום אירוע מס חדש. קרי, יום הרכישה במכירה עתידית של זכויות חכירה שנרכשו אגב מימוש האופציה, ייקבע לפי מועד רכישת זכויות החכירה המקוריות, שבמסגרתה נרכשה גם זכות האופציה (ע"א 151/10 וכן ע"א 10846/06). מאידך גיסא, במקרה בו ההסכם המקורי אינו כולל אופציה, אולם בהמשך בוחרים הצדדים להאריך, תקופת הארכה לא תצטרף לתקופה המקורית של ההסכם, לעניין בחינת השאלה האם מדובר בחכירה לתקופה אשר עולה על 25 שנים.

על בסיס פסיקות בית המשפט העליון נעבור לסקור את פסקי הדין החדשים.

עניין גיורא הגיתי (ו"ע 6603-06-23)

פסק הדין מיום 18 באוגוסט 2025, דן בערעור על שומת מס שבח שהוטלה על העוררים בגין מכירת זכויות חכירה בדירת מגורים במתחם יפו העתיקה. המחלוקת המרכזית נסובה סביב קביעת "יום הרכישה" לצורך חישוב מס השבח לפי חוק מיסוי מקרקעין – האם יום הרכישה הוא בשנת 1994, כטענת העוררים, עת רכשו את הזכויות, או בשנת 2016, כטענת מנהל מיסוי מקרקעין, עת נחתם הסכם חכירה חדש עם חברת הפיתוח יפו העתיקה

יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר... מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לו". לאור האמור פסקו בתי המשפט כי לעניין מניין ה-25 שנה, אין חשיבות לשאלה אם האופציה מומשה בפועל – די בכך שהיא קיימת משפטית במועד כריתת ההסכם. לעומת זאת, אם מדובר רק באפשרות עתידית, או בציפייה כלכלית, אין בכך כדי להאריך את תקופת החכירה לצורכי החוק.

פסיקת בית המשפט העליון

כך בית המשפט העליון התווה כבר בשנות ה-80 את ההבחנה הבסיסית בין **זכות משפטית לבין ציפייה**. בעניין שרבט נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ע"א 156/83) נקבע כי "... לא יכול להיות ספק כי הזכות במקרקעין שבסעיף 1 לחוק, חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי. מכאן שכל עוד לא נוצרת זכות בת-תוקף אשר כזאת, ממילא אין בידי החוכר למכור את "זכות" החכירה... ואין הוא חל על מכירת "זכות" שטרם באה לעולם...". גם בעניין מחסרי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ע"א 726/86) – נפסק כי "לא הציפייה של מקבל ההרשאה על התמשכותה מעל לעשר שנים היא הקובעת..." ה'זכות במקרקעין' שבסעיף 1 לחוק חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי"...." בשני פסקי הדין ודחו ניסיונות מנהל מיסוי מקרקעין לראות בהרשאה מתחדשת משום זכות במקרקעין. יצוין כי בעקבות פס"ד בעניין מחסרי תוקן חוק מיסוי מקרקעין ונקבע שגם הרשאה במקרקעי ישראל מסוג שנהוג לחדש מעת לעת תיחשב כ"זכות במקרקעין". וראו גם

לטענתם, זכות זו מהווה "זכות במקרקעין" בעלת תוקף משפטי מחייב, ובהתאמה יש לקבוע את יום הרכישה למועד רכישת הזכויות מידי משפחת הירש בשנת 1994, וכך לקבל את ההטבה במס השבח לפי החישוב הליניארי המוטב.

מנהל מיסוי מקרקעין טען מצידו כי בשנת 1994 לא הייתה לעוררים זכות משפטית מחייבת להארכת החכירה, אלא רק ציפייה או אפשרות פוטנציאלית. ההסכם מ-2016 מהווה עסקה חדשה ולא מימוש אופציה קיימת. לפיכך, יום הרכישה נקבע ל-2016, וההטבה במס השבח אינה חלה לגבי התקופה שקדמה לכך.

ועדת הערר, בפסק דין שנכתב ברובו על ידי נציג הוועדה רו"ח צבי פרידמן, בחנה את ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין לגבי "זכות במקרקעין" ו- "יום הרכישה", והדגישה על סמך פסיקות בית המשפט העליון שנסקרו לעיל כי זכות במקרקעין חייבת להיות בעלת תוקף משפטי מחייב הניתן לאכיפה ולא רק ציפייה או התחייבות בלתי מחייבת.

בהתייחס ל"תוספת האומנים" משנת 1989, נקבע כי מדובר בהצהרת כוונות כללית בלבד, שאינה מהווה חוזה אופציה או זכות ברורה להארכת החכירה, אלא הזמנה לפנות לחפ"י לבקשת חכירה חדשה, ובכפוף להסכמתה.

גם המדריך לחוכר שפרסמה חפ"י בחודש דצמבר 2014, שבמסגרתו פירטה את התנאים הכלליים אשר בכפוף לקיומם תסכים לחתום עם חוכרי הזכויות במתחם על חוזה חכירה חדש, אינו מהווה זכות מחייבת במקרקעין ואינו מקים זכות במקרקעין (וראו

(חפ"י). המחלוקת נדונה על רקע הפיצול הליניארי המוטב (סעיף 48א(2) לחוק), אשר מוקנה בעת מכירת "דירות מגורים מזכות" שהזכויות בהן נרכשו לפני שנת 2014.

להלן פירוט עובדות המקרה בתמצית. בשנת 1967 חכרה משפחת הירש זכויות במוחכר לתקופה של 50 שנה מחפ"י. בשנת 1989 נחתמה "תוספת אומנים חוכרים" להסכם החכירה המקורי, שבה הוסדר מנגנון פנייה לחפ"י להארכת החכירה בתום התקופה, אך לא ניתנה אופציה מפורשת להארכה. העוררים רכשו את זכויות החכירה ממשפחת הירש בשנת 1994 תמורת 700,000 דולר, אך ללא אופציה להארכת החכירה מעבר לתקופה המקורית.

בשנת 2016 חתמו העוררים על הסכם חכירה חדש עם חפ"י לתקופה של 49 שנים, בהסכם שהוגדר במפורש כחכירה חדשה ולא כהארכת חכירה קיימת. התמורה נקבעה כדמי חכירה חד פעמיים ודמי חכירה שנתיים, בשיעור של 0.5% משווי הקרקע. העוררים הגישו הצהרה על רכישת "זכות במקרקעין" ושילמו מס רכישה.

בחודש נובמבר 2021 מכרו העוררים את זכויות החכירה במוחכר בתמורה לסך של 27,500,000 ש"ח בנוסף לתשלום דמי החכירה השנתיים בשיעור של 0.5% משווי הקרקע ליתרת תקופת החכירה.

העוררים טענו כי במסגרת רכישת הזכויות בשנת 1994 נרכשה גם זכות ברירה להארכת תקופת החכירה מעבר לתקופה המקורית, וזאת בהתבסס על "תוספת האומנים" משנת 1989, המדגישה את זכות החוכר לפנות לחפ"י בבקשה להארכת החכירה.

יצר בפועל אופציה מותנית. עוד טוען מנהל מיסוי מקרקעין כי המדיניות החדשה של רשות החשמל משנת 2023 (אשר לא פורטה במסגרת פסק הדין – המחברים) מחזקת את עמדתו כי התנאי למימוש האופציה הוחלש וכי לעוררת יש כוח כלכלי ברור להאריך את החכירה. לפיכך, לשיטתו בעסקאות אלו יש לבחון את הכוחות הכלכליים והמשפטיים שהעסקה מקנה לעוררות לעניין התקופה המרבית של העסקה. לשיטתו, העסקה גיבשה בידי העוררות כוח כלכלי להאריך את תקופת החכירה מעל ל-25 שנים ולכן מהתכלית הכלכלית של ההסכם ניתן ללמוד, כי מתקיימת מכירה של זכות במקרקעין במובנו של החוק. מכאן, שהגם שהעסקה בין העוררות לרמ"י היא לתקופה ראשונה של 24 שנים ו-11 חודשים, למעשה מדובר במיזם, ובעסקה המקנה כוח כלכלי ברור לעוררות להאריך את התקופה.

העוררות טענו כי תקופת החכירה שנקבעה בהסכם אינה עולה על 25 שנים וכי לא ניתנה להן אופציה להארכת החכירה. עוד טענו כי סעיף 15 להסכם החכירה אינו מקנה להן זכות משפטית להארכה וכי רשות מקרקעי ישראל אינה מחויבת בפועל להאריך את ההסכם החכירה.

וועדת הערר בחנה את סעיף 15 להסכם החכירה וקבעה כי הוא אינו מקנה לעוררות זכות משפטית ברורה ואכיפה להארכת החכירה ובהתאמה לא מדובר באופציה משפטית, אלא בשיקול דעת של רשות מקרקעי ישראל. אדרבה, הדבר עלה בקנה אחד עם הדיווחים שדיווחה רשות מקרקעי ישראל,

לעניין זה כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ (ו"ע 37859-04-15).

ובכלל נמצא כי הסכם החכירה משנת 2016 הוגדר במפורש כחכירה חדשה, ולא כהארכה של החכירה המקורית, ונקבע אף כי העסקה משנת 2016 אינה מימוש של אופציה קיימת אלא עסקה חדשה.

על רקע האמור, העוררים לא הצליחו להוכיח כי הייתה להם זכות אופציה להארכת החכירה בעת רכישת הזכויות בשנת 1994 ומסמכי התכתובות והעדויות מצביעים על אי-ודאות וסירוב חפ"י להתחייב להארכה. לסיכום, נקבע כי יום הרכישה לצורך חישוב מס השבח הוא בשנת 2016, כאשר נחתם ההסכם החכירה החדש עם החוכרים, ולא בשנת 1994, ולפיכך, יש לדחות את הערר ולהותיר את שומת המס כפי שנקבעה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.

עניין חוות רוח אלוני הבשן (ו"ע 44200-02-23)

ועניין חוות רוח אודם (ו"ע 11106-05-23)

שני פסקי הדין פורסמו שניהם על ידי אותו מותב בראשות כב' השופטת עירית הוד, ביום 12 ליוני 2025, ועסקו בחברות אשר התקשרו עם רשות מקרקעי ישראל בהסכם חכירה להקמת חוות טורבינות רוח ברמת הגולן. בשני המקרים, ההסכם קבע חכירה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים, ללא אופציה להארכה. פקיד השומה טען כי סעיף 15 להסכמים שקבע כי – "ידוע ליזם כי חידוש או הארכת חוזה החכירה יעשה בתנאים שיהיו באותה העת, ובכפוף לקיומו של רישיון ייצור בתוקף ובכל מקרה סך שנות החכירה לא יעלה על 49 שנה" -

עוד נקבע על ידי ועדת הערר כי יש טעם הגיוני לתקופה בה בחרה העוררת במסגרת הסכם החכירה. מדובר בתקופה אשר מחד גיסא מבטיחה לה, כי העסקה לא תחויב במס ומאידך גיסא מאפשרת לה למצות את הרישיון לייצור חשמל שניתן לה. בנסיבות אלו הארכת החכירה לתקופה של כחודש וארבעה ימים לצורך מיצוי רישיון החשמל אינה סבירה כלכלית, שכן הייתה גוררת חיוב במס רכישה משמעותי מצד העוררת, אשר היה מאיין את רווחיה באותו פרק זמן מהפקת החשמל. בכך חוזרת ועדת הערר על העקרונות שנפרסו על ידה בעניין קיבוץ מעלה גלבוע (ו"ע 13776-10-16) לעניין השלכות המס של חוזה חכירה עם רשות מקרקעי ישראל לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים ביחס לייצור חשמל.

כמו כן, הוועדה דחתה את טענת מנהל מיסוי מקרקעין כי יש להביא בחשבון תקופות מוקדמות יותר או רישיונות מותנים שניתנו לפני כריתת ההסכם, וקבעה כי יש לבחון את תקופת החכירה במועד כריתת ההסכם בלבד. סיכומו של דבר, שני העררים התקבלו.

סיכום, מסקנות והמלצות

פסיקת ועדות הערר שנסקרו לעיל בעניין הגיתי, ובעניין חוות רוח אלוני הבשן וחוות רוח אודם מבהירה את ההבחנה המשפטית בין אופציה להארכת תקופת חכירה לבין שיקול דעת של הרשות המנהלית, ומדגישה כי לצורך חבות במס רכישה יש לקבוע כי קיימת זכות משפטית ברורה ואכיפה

רשות שלטונית, למנהל מיסוי מקרקעין בגין העסקאות כי תקופת ההקצאה היא 24 שנים ו-11 חודשים ללא אזכור אופציה כלשהי, וכי הדבר תואם את תקופת ההקמה ותקופת הרישיון בת 20 השנה שקיבלו העוררות מרשות החשמל ותקופת הפירוק. על רקע האמור מבהירה ועדת הערר כי "בנסיבות אלו" סעיף 15 להסכם לא קובע זכות ברירה אשר עומדת לעוררת להארכת הסכם החכירה. לפיכך, לא מדובר בתקופת אופציה אשר יש להביא בחשבון לצורך בחינת הזכות אשר עמדה לעוררת במועד כריתת ההסכם. מפסיקתו של בית המשפט העליון עולה, כי זכות במקרקעין חייבת להיות בעלת תוקף משפטי. נקבע, כי לא די בכוונת המנהל להאריך את תקופת החכירה שכן מדובר בתחזית בלבד לעתיד לבוא ואין בה כדי ליצור כבר עתה זכות חכירה לתקופה שמעבר לחוזה. זאת, אף אם יש יסוד לסברה, כי התחזית האמורה תתגשם (ע"א 156/83) ... הנה כי כן, לא די בקיומה של אפשרות לפיה ייתכן ותקופת החכירה תוארך. רק מקום בו עומדת לנישום זכות כאמור יש להתחשב בתקופת האופציה בעת בחינת משך תקופת הזכות. כאמור, מצאתי, כי במקרה שלפני במסגרת ההסכם לא ניתנה לעוררת זכות כאמור. כל שנאמר זה שכלל שבעתיד ההסכם יוארך, זה יהיה בתנאים הנהוגים אותה עת ובכפוף לרישיון ייצור בתוקף. ברי, כי אין באמירה כזו כדי לחייב את מי מהצדדים להאריך את ההסכם, להבדיל ממתן אופציה לצד לחוזה."

מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, עו"ד איציק אירים ויועצי המשרד - למיסוי ישראלי ופיצויי חרבות ברזל רו"ח אפי לבקוביץ ולמיסוי אמריקאי ד"ר עו"ד יורם קינן.

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.

להארכה, ולא די באפשרות תיאורטית או תחזית לעתיד. דהיינו, זכות במקרקעין נוצרת רק כאשר קיימת זכות משפטית ברת אכיפה להארכה, ולא כשמדובר בציפייה או מדיניות מנהלית. לא הציפייה היא שקובעת, אלא הזכות המשפטית, כך שבהעדר אופציה אכיפה – אין זכות במקרקעין ולא יחול מס רכישה. כמו כן, הפסיקה מדגישה כי יש לבחון את תקופת החכירה במועד כריתת ההסכם בלבד, ללא התייחסות להארכות עתידיות שאינן מבוססות על זכות משפטית ברורה במועד חתימת ההסכם.

בכך הפסיקה החדשה מהווה נדבך נוסף בקו הנורמטיבי שעוצב על ידי פסיקת בית המשפט העליון לגבי בחינת הארכה של חוזי חכירה, כזכות במקרקעין לצרכי החוק.

ברמה הפרקטית הפסיקה מאפשרת לקבוע במפורש חכירה קצרה כדי להימנע ממס, והדבר לא ייחשב מלאכותי לצרכי מס, כל עוד נוסח ההסכם ברור ושולל קיומה של אופציה ברת אכיפה מצד הרוכש. בכך היא מכשירה מיזמי אנרגיה מתחדשת ותשתיות בהם החוזים נבנים ביוזעין תוך קביעת תקופת חכירה שמתחת לרף ה-25 שנה. הפסיקה מאשרת באותה נשימה כי בנדל"ן עירוני (יפו, חפ"י) יש לבחון בזהירות את ההסכמים ההיסטוריים. הבטחות מנהליות אינן הופכות באופן אוטומטי לאופציה ולזכות אובליגטורית לצרכי החוק, דבר שמחייב את תשומת לב מנסחי חוזי החכירה במועד כריתתם, בחזקת סוף מעשה במחשבה תחילה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח)