



אם אינך רואה מייל זה לחץ כאן



CLIENT UPDATE



מיסוי מקרקעין - עדכוני פסיקה

7 במאי 2020

לקוחות יקרים,
ברצוננו לעדכן אתכם על הפסיקה האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין, הכל כמפורט להלן.

העברת זכויות במקרקעין שהתקבלו במתנה ונחתמה לגביהם עסקת קומבינציה חייבת במס כדירות מגורים
ו"ע 59441-10-17 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

רקע עובדתי: העוררים קיבלו במתנה מקרוביהם זכויות במקרקעין שלגביהם נחתמה עסקת קומבינציה, במסגרתה התחייב היזם לבנות על גבי המקרקעין שנותרו בידי הבעלים דירות מגורים. העוררים הגישו דיווח למשרד מיסוי מקרקעין מרכז (להלן: "המשיב") וביקשו להתמסות לפי שיעור מס רכישה של קרקע ואילו המשיב קבע כי מדובר ברכישה של דירות מגורים. העוררים הגישו השגה שנדחתה ומכאן הערר שבפנינו.

השאלה המשפטית: מהו אופן סיווג הזכויות במקרקעין שרכשו העוררים - מקבלי המתנה וזאת לצורך בחינת חבות במס רכישה: האם דירות מגורים, כטענת המשיב, או כזכות אחרת, כטענת העוררים. המחלוקת בין הצדדים נובעת מהגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה הכוללת גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה וזאת למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה. אין מחלוקת כי נותני המתנה לא התחייבו בעצמם לסיים את הבנייה, אך מאידך העוררים קיבלו לידיהם מאת נותני המתנה, נכס הכולל התחייבות להשלמת הבנייה של הדירות על ידי היזם והתחייבות זו של היזם כלפי נותני המתנה הומחתה לעוררים.

וועדת הערר דחתה את הערר וקבעה כי אין ספק ששאלת זהות הממכר אם דירת מגורים או לא ושוויו משליכה באופן משמעותי על גובה המס שישולם וכן ככל שהממכר מסווג כדירת מגורים יש השלכה מיסויית האם זאת דירת מגורים יחידה או דירת מגורים נוספת.

ההגדרה של דירת מגורים לעניין מס רכישה (השונה מההגדרה לעניין מס שבח) כוללת שתי חלופות, כאשר הראשונה מתייחסת לרכישה רגילה שלא במסגרת קבוצת רכישה והשנייה מתייחסת לרכישה במסגרת קבוצת רכישה. במקרה דנן אין מדובר בקבוצת רכישה ולכן וועדת הערר התמקדה בחלופה הראשונה. החלופה הראשונה מורכבת משני חלקים: החלק הראשון קובע כי דירת מגורים היא דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, כאשר קיימים שני מבחנים לבחינה: מבחן אובייקטיבי ומבחן סובייקטיבי. לפי המבחן האובייקטיבי מספיק שיש פוטנציאל למגורים גם אם אינו ראוי כעת למגורים מבחינת נקודת מבטו של האדם הסביר. לפי המבחן הסובייקטיבי נבחנת כוונת הרוכש לייעד את הדירה לשימוש למגורים וכי ייעוד זה מוצא אל הפועל תוך פרק זמן סביר. החלק השני עוסק בדירה שבנייתה טרם הושלמה וקובע כי גם נכס זה עשוי להיחשב כדירת מגורים, למעט מקרה בו אין התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

העוררים טענו כי יש לפרש את הסעיף באופן דווקני כך שיחול רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו (במקרה דנן נותני המתנה) לסיים את הבנייה. לעומת זאת, המשיב טען כי יש לפרש את הסעיף באופן רחב כך שיחול גם כשיש התחייבות הניתנת לאכיפה להשלמת הבנייה כלפי הגורם עמו התקשר המעביר ולא כלפי המעביר באופן ישיר, ולכן יש לראות בזכות שנמכרה כדירת מגורים בהתאם למהותה.

וועדת הערר קבעה כי יש לאמץ את הפרשנות המרחיבה של המשיב ולקבוע כי זהותו של הנכס הנרכש צריכה להיקבע בהתאם למהותו. במקרה דנן מדובר ברכישה של זכות במקרקעין אשר צמודות לה אגד זכויות הכוללות התחייבות למסירת דירה גמורה וזכות זו ניתנת לאכיפה. המוכרים המחו לעוררים את זכויותיהם כלפי היזם, כך שאם היזם לא היה עומד בהתחייבויותיו ולא היה משלים את הבנייה, הייתה לעוררים זכות תביעה כלפיו. גם מעיון בהגדרה שקבע המחוקק למונח "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין ניתן ללמוד כי ביקש לתת למונח זה פרשנות מרחיבה הנותנת משקל רב לזיהוי הנכס שעתיד להיות מוקם על המקרקעין. גם מבחינת שווי המכירה של המקרקעין שנמכרו מדובר בשווי של דירות בנויות וגמורות.

וועדת הערר ציינה בנוסף שפרשנות רשות המיסים עולה בקנה אחד גם עם תכלית החקיקה כפי שמשקפת בכלל רכיבי הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין מס רכישה. לאור האמור, קבעה וועדת הערר שיש לאמץ את עמדת המשיב ולקבוע כי מדובר ברכישה של דירות מגורים.

סיווג העברת דירה במתנה לאם כעסקה מלאכותית

י"ע 24989-09-18, נגה שמרת ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה ואח'

רקע עובדתי: העוררים, בני זוג נשואים, רכשו דירת מגורים וביקשו במסגרת הדיווח למשרד מיסוי מקרקעין טבריה (להלן: "**המשיב**") לחייבם במס רכישה של דירה יחידה תוך התחייבות למכור את הדירה הקודמת שבבעלותם בתוך 24 חודשים (כיום 18 חודשים) (להלן: "**תקופת החפיפה**"). מאחר שלא הצליחו העוררים למכור את הדירה הישנה לצד ג', החליטו להעביר את הדירה במתנה לאמה של בת הזוג. הסכם המתנה נחתם ביום האחרון של תקופת החפיפה. זמן קצר לאחר מכן נפטרה האם והתברר כי במועד עסקת המתנה חתמה האם גם על צוואה המעבירה את הדירה לבני הזוג לאחר מותה. בנסיבות אלו ולאחר שהתגלו עובדות חדשות בעניין הצוואה, קבע המשיב כי עסקת המתנה בטלה והוצאה שומה מתוקנת לתשלום מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה של דירה נוספת והוטל על העוררים קנס גירעון. העוררים הגישו השגה והמשיב דן בהשגה כבקשה לדיון חוזר מאחר שהדרך לתקוף את החלטתו בנוגע לביטול העסקה היא הגשת ערר. לאחר הדיון החוזר החליט המשיב להותיר את החלטתו על כנה ומכאן הערר שבפנינו.

השאלה המשפטית: האם עסקת המתנה היא עסקה מלאכותית שיש לבטלה מאחר שאין מאחוריה כל שיקול אחר מלבד הפחתת מיסים כעמדת המשיב אם לאו.

וועדת הערר החליטה לדחות את הערר וקבעה כי בבסיס דיני המס עומד עיקרון

גביית מס אמת ולצורך כך יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה להבדיל מצורתה הפורמאלית והאופן בו בחרו הצדדים להציגה. עסקה מלאכותית היא עסקה אשר יכול להיות שתהיה חוקית אולם המחוקק רואה בה כעסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס פסול יש לקבוע תוך איזון בין זכותו הלגיטימית של הנישום לערוך תכנון מס תוך ניצול לגיטימי של דיני המס לבין האינטרס הציבורי בגביית מס וקידומה של מערכת מס שוויונית וצודקת. קביעת קו הגבול והאיזון בין האינטרסים השונים נעשית בכל מקרה לגופו בהתאם לנסיבות העניין, כאשר מבחן העזר הוא מבחן הטעם המסחרי. כלומר אם אין לעסקה טעם מסחרי, מלבד הימנעות ממס, יראו אותה כמלאכותית אך כמובן שאין מדובר במבחן יחיד. נטל ההוכחה מה היה הטעם המסחרי בעסקת המתנה, מלבד הפחתת מס, מוטל על העוררים. וועדת הערר ציינה, בין היתר, כי העוררים לא הציגו גרסה אחידה, הגיונית ועקבית לסיבה להעברת הבית במתנה לאם. כמו כן, האם לא עברה להתגורר בבית ולא הוכח לדוגמה כי המנוחה נהנתה בפועל מדמי שכירות בגין הבית שהוענק לה לכאורה במתנה, אלא העוררים המשיכו לנהוג בנכס מנהג בעלים.

בנוסף, עיון בצוואת האם מלמד כי מלבד הבית שהורישה לעוררים זכויות בחשבון בנק שהורישה לאחותה, את יתר רכושה חילקה שווה בין ארבעת ילדיה, כלומר אין מדובר במתנה אמיתית שהאם אמורה לחלקו בין כל היורשים, אלא מדובר בהעברה זמנית ולמעשה "בדלת מסתובבת" והבית יחזור חזרה לבעלות העוררים. הדבר תומך משמעותית בכך שמדובר בעסקה מלאכותית על מנת שהעוררים ישלמו מס רכישה מופחת.

לאור האמור, וועדת הערר קבעה כי בנסיבות העניין מדובר בעסקה מלאכותית שאין לה טעם מסחרי מעבר להתחמקות ממס לא לגיטימית ולכן הוחלט לבטל את עסקת המתנה והוטל על העוררים קנס גרעון.

פרשנות מקלה במתן פטור בעת העברת זכות מנאמן לנהנית שהיא חברת מדף **י"ע 28476-04-16 קריה מציון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**

רקע עובדתי:

- חברת קמרון אחזקות בינלאומיות בע"מ (להלן: "**קמרון**") וחברת אזורים בניין (1965) בע"מ (להלן: "**אזורים**") היו הבעלים הרשומים בחלקים שווים של מקרקעין המצויים בירושלים. קמרון ואזורים ניהלו הליך בורות בפני הבורר עו"ד רם כספי (להלן: "**הבורר**"). במסגרת הליך הבוררות, הגישו הצדדים בקשה מוסכמת לניהול הליך התמחרות, כך שבסופו ירכוש הצד הזוכה את מלוא זכויותיו של הצד האחר ויהפוך לבעלים של כל הפרויקט במקרקעין.
- עוד הוסכם, כי כל אחד מהצדדים יפקיד ערבות אשר תשמש כבטוחה לקיום התחייבויותיו לרבות זכיותו בהליך. הערבות מטעם קמרון הופקדה על ידי חברה אחרת - חברת נועם השבת בע"מ, שבעלי מניותיה הם רפאל פישר וצבי אריה אייכלר (להלן: "**חברת נועם**").
- ביום 31.8.2014 נחתם הסכם שכותרתו "הסכם נאמנות" בין קמרון לבין "חברה בהקמה" על ידי ה"ה פישר ואייכלר, לפיו קמרון תרכוש את המקרקעין בנאמנות עבור החברה בהקמה, אשר תעמיד ערבות בנקאית לצורך הליך ההתמחרות, כאשר לפי הסכם זה מר פישר ימונה על ידי קמרון כמיופה כוח לנהל את ההתמחרות מטעמה.
- באותו מועד נערך הליך ההתמחרות בפני הבורר ובסופו נקבע, כי קמרון זכתה ברכישת זכויותיה של אזורים במקרקעין, מבלי שצוין כי זכייתה נעשתה עבור נהנה כלשהו. הבורר ציין בעדותו כי ידע בזמן הבוררות כי מי שעומד מאחורי מימון העסקה הוא מר פישר, אך לא ידע את טיב היחסים בין קמרון למר פישר, את המצב המשפטי ביניהם ולא ראה העתק של ההסכמים.
- ביום 29.9.2014 הוגשה הצהרה של אזורים וקמרון למשרד מיסוי מקרקעין ירושלים (להלן: "**המשיב**") בגין מכירת הזכויות מאזורים לקמרון ובמקביל הוגשה הודעה, במועד על פי הדין, על נאמנות מטעם קמרון לטובת נהנה - חברת קריה מציון

בע"מ (עוררת מס' 1), שהייתה חברת מדף ושמה הוסב בהמשך לשם החברה כאמור (להלן: "**הנהנה**"), תוך שצוין כי הנהנה הפקיד ערבות.

- ביום 6.10.2014 המשיב הוציא שומה עיקרית בעניין הצהרת אזורים וקמרון מבלי שהוכרה הודעת הנאמנות והנאמנות לא נרשמה.
- ביום 28.1.2015 הוגשה למשיב הצהרה על העברת המקרקעין מקמרון כנאמן לנהנה, תוך שהתבקש פטור ממס שבח לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ופטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מס רכישה.
- המשיב דחה את עמדת העוררות אשר הגישו השגה על ההחלטה. ההשגה נדחתה ונקבע על ידי המשיב כי לא מתקיימים יחסי נאמנות בין העוררות ותוך שצוין, בין היתר, כי לקמרון יש אינטרס בנכס בהיותה בעלים של מחצית מהזכויות, עובדה אשר לעמדתו עומדת בניגוד לכללי נאמנות טהורה שבהם הנאמן צריך להיות צד נטרלי וכי הודעת נאמנות שנשלחה אינה יוצרת נאמנות. מכאן הערר שבפנינו.

וועדת הערר קבעה כי יש לקבל את הערר. הדרישה של סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין לעניין מתן פטור בהעברה מנאמן לנהנה כוללת מעבר לדרישה הפרוצדוראלית, שאינה חלק מערר זה, גם דרישה של נאמנות מהותית. וועדת הערר מציינת כי אין לקבל את עמדת המשיב על פיה קמרון לא יכולה להיחשב כנאמן כאשר היא הייתה בעלים של המחצית השנייה של המקרקעין, וזאת, בין היתר, בשל הסיבות כדלקמן: וועדת הערר מבהירה שבמסגרת עניין חזון (ד"נ 3017/94) המהווה פסק דין מנחה למקרה דנן, הבחינו השופטים בין הנכס נשוא הנאמנות לבין החלק האחר באותה הקרקע שבו יש לנהנה זכויות. כלומר לעמדת השופטים יש להבחין בין קיומו של אינטרס אישי אצל קמרון בעסקה לבין אינטרס אישי בנכס הנאמנות (קרי, הזכויות של אזורים במקרקעין). ביחס לבעלות של קמרון במחצית מהזכויות במקרקעין - מדובר בחלקה במקרקעין ולא בנכס הנאמנות. לאור האמור, הגיעה וועדת הערר למסקנה כי אין לראות בכך שלקמרון היה אינטרס בעסקה כמכלול (להבדיל מזכויות בנכס הנאמנות) כמכשול להכרה בה כנאמן.

כמו כן, וועדת הערר דחתה את טענת המשיב כי זכותה של קמרון הייתה זכות אישית המונעת את ההכרה בנאמנות מהותית. בנוסף, המשיב טען כי הצדדים בחרו להותיר בשלב הסכם הנאמנות ורכישת נכס הנאמנות את זהות הנהנה כ-"נהנה גמיש" ומבלי שצוין נהנה ספציפי. עם זאת, בנסיבות המקרה, אמנם בהסכם הנאמנות אכן צוין כי הנהנה הוא חברה בהקמה, אך במסגרת ההודעה על הנאמנות שנשלחה למשיב במועד מאוחר יותר לפי הדין הובהרה זהותו של הנהנה (עוררת מס' 1). כמו כן, וועדת הערר הסתמכה על דבריו של מר יוסי אברהם, סגן מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים במסגרת חקירתו הנגדית, כשצוין כי באופן עקרוני הם מאשרים פעמים רבות נאמנויות של חברה בהקמה במיוחד שאנשים קונים זכויות במקרקעין מאת המנהל ששם כתוב הסעיף בנוסח אחיד של מכרזים שהמציע יכול להציע לרכוש באמצעות חברה בהקמה שיקים תוך X ימים מיום הזכייה במכרז. המשיב ניסה לאבחן בין חברה בהקמה לבין חברת מדף (כמו במקרה דנן), אך וועדת הערר קבעה כי אם המשיב מאשר נאמנות עבור חברה בהקמה, אין הוועדה רואה סיבה למה שלא להכיר בנאמנות כאשר הנהנה הוא חברת מדף. בנסיבות העניין היה ברור כי קמרון לא רכשה את הנכס עבור עצמה מתוך כוונה למצוא רוכש עתידי. לא היו לקמרון את האמצעים לרכישת הנכס והיא ביצעה את רכישתו עבור ה"ה פישר ואייכלר אשר צפו הקמת חברה חדשה ובחרו לבסוף להשתמש בחברת מדף.

לפיכך, מסקנת וועדת הערר היא שמתקיימת הדרישה לנהנה ספציפי. כמו כן, וועדת הערר לא קיבלה את טענת המשיב כי עצם העובדה שהערבות הבנקאית הומצאה על ידי חברה אחרת - חברת נועם, כדי ללמד שמדובר בנהנה "גמיש" שזהותו נסתרת ויש לתת דגש כי הגורם ששילם את התמורה עבור רכישת המקרקעין הוא הנהנה עצמו. גם טענת המשיב כי קמרון נשאה במחצית עלות הריבית בגין הערבות הבנקאית וכי במסגרת ההתמחרות נקבע שהזוכה תישא בחובות של קמרון לאזורים כדי להעיד שהיה לקמרון כנאמן אינטרס בעסקה שהצמיחה יתרון כלכלי לא התקבלה על ידי וועדת הערר הן מבחינה מהותית והן בשל כך שמדובר בהרחבת חזית. לאור כל האמור לעיל, וועדת הערר קבעה שקמרון לא רכשה את המקרקעין עבור עצמה אלא עבור הנהנה ועל כן חל הפטור ממס שבח וממס רכישה בעת העברת הזכויות מנאמן לנהנה.

רקע עובדתי: עניינו של פסק הדין נוגע להסכמי פשרה שנחתמו בין העורר לבין בעל מניות נוסף בחברת ע.ב דליה אשדוד בע"מ (להלן: "**החברה**"), במסגרתם העביר העורר את מניותיו בחברה. החברה החזיקה קרקעות מתוך מטרה ליזום הקמת מלונית בשטח שבין היישוב עוספיה לבין דליית אל כרמל.

למשרד מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: "**המשיב**") נודע על הסכמי הפשרה רק מתוך פסק הדין בתביעה שהוגשה נגד העורר ובעקבותיה נחתמו הסכמי הפשרה כאמור. הצדדים לא דיווחו למשיב על ההסכמים ונשלחה אליהם דרישת הצהרה מטעמו. משלא הוגשה הצהרה על ידם, הוציא המשיב שומות לפי מיטב השפיטה. העורר הגיש השגה שנדחתה ומכאן הערר שבפנינו.

וועדת הערר קבעה כי דין הערר להידחות. וועדת הערר קבעה כי החברה מהווה איגוד מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין. המונח "איגוד מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין מוגדר משני חלקים: הראשון, כולל את ההגדרה הבסיסית לפיה כל נכסי איגוד מקרקעין הם זכויות במקרקעין. השני, מרחיב את ההגדרה וקובע כי גם כאשר לצד נכסי המקרקעין ישנם נכסים נוספים שאינם משמשים לאיגוד לשם ייצור הכנסתו או שהם טפלים למטרה העיקרית של האיגוד - הרי שמדובר באיגוד מקרקעין. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי "מכירה" של זכות במקרקעין כוללת גם "פעולה באיגוד" ועל כן מכירת מניות באיגוד מקרקעין מהווה פעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס שבח על ידי המוכר ובמס רכישה על ידי הרוכש. וועדת הערר קבעה כי אין כל ספק שהחברה מהווה איגוד מקרקעין משהיא מחזיקה בנכסי מקרקעין בלבד והעורר לא הצליח להוכיח אחרת. אין לקבל את טענת העורר לפיה התמורה בגין המניות שהועברו היא החזר הוצאות שכן אין לטענה זו כל בסיס.

פרטי קשר



אלדר בן רובי, שותף
מוביל מחלקת המסים
03-6103615
eldarb@meitar.com



מאיר אקוניס, שותף
אחראי על תחום מיסוי
המקרקעין
03-6103186
makunis@meitar.com



שאל גרוסמן, שותף
מחלקת מסים
03-6103199
sgrossman@meitar.com



קבן שטרית, שותפה
מחלקת מסים
03-6103890
kerens@meitar.com



ד"ר מיכאל בריקב, שותף
מחלקת מסים
03-6103810
michaelb@meitar.com



עמרי דוידוב, שותף
מחלקת מסים
03-6103777
omrid@meitar.com



קרן אלון, עו"ד
מחלקת מסים
03-6103100
kerena@meitar.com



נטלי אנוור המר, שותפה
מחלקת מסים
03-6103970
nathaliea@meitar.com

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, לחץ כאן.

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי לעניין קונקרטי.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי דין
דרך אבא הילל סילבר 16, רמת גן, 5250608, ישראל | 03-6103100

הסר | דווח כספאם