



אם אינך רואה מייל זה לתץ כאן



CLIENT UPDATE



## עדכונים בתחום מיסוי מקרקעין

25/7/2019

לקוחות יקרים,  
ברצוננו לעדכן אתכם על הפסיקה האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין וכן על חוזר מיסוי מקרקעין מס' 2/2019, שפורסם על ידי רשות המיסים בעניין מס רכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה ובנייתה טרם הסתיימה, הכל כמפורט להלן.

### חזקת התא המשפחתי

**ו"ע 17-01-15786, יהודה יודקה פיגורה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**

**רקע עובדתי:** העוררים, בני זוג נשואים, רכשו דירה במשותף ובמסגרת השומה העצמית שהגישו לרשות המיסים, בקשו למסות את חלקו של הבעל בשיעורי מס רכישה מופחתים לפי שיעורי מס רכישה של דירה יחידה<sup>[1]</sup> ואילו את חלקה של האישה ביקשו למסות בשיעורי המס הרגילים של דירת מגורים נוספת, מאחר שיש לה דירה שקיבלה במתנה מלפני הנישואין.

**השאלה המשפטית:** הצדדים היו חלוקים בשאלה האם במסגרת מיסוי חלקו של הבעל יש להביא בחשבון את דירת האישה מלפני הנישואין אם לא? יובהר, כי לא הייתה מחלוקת לגבי שיעורי המס החלים על חלקה של האישה בדירה המשותפת.

**וועדת הערר** בבית המשפט המחוזי בנצרת **דחתה את טענת העוררים** וקבעה כי **לא עלה בידם להוכיח הפרדה רכושית ולא הצליחו לסתור את חזקת התא המשפחתי** הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**"), בין היתר, מהנימוקים הבאים:

- ראשית, ועדת הערר העלתה תהיות לגבי הסכם ממון שנכרת לאחר כ- 30 שנות נישואין ויום לפני רכישת הדירה המשותפת, אשר ללא ספק מדליק "נורות אדומות" ומגביר את החשש כי הסכם הממון נחתם למרעית עין לצורך התחמקות ממס.

- **מגורים משותפים** - העוררים התגוררו בדירת האישה במשך כ- 30 שנים. וועדת הערר ציינה, כי גם אם מגורים משותפים לכשעצמם אינם שוללים את הטענה בדבר הפרדה רכושית, הרי שמדובר בנתון רלוונטי. כמו כן, כאמור במשך תקופה ארוכה לא נחתם הסכם ממון.
- **שותפות משמעותית בחשבונות הבנק** - נקבע כי לא הורם נטל הראיה להוכחת הפרדה רכושית. כך למשל, עלה מהעדויות כי גם לאחר שנפתחו חשבונות נפרדים, בני הזוג היו רשומים האחד בחשבון השני והאישה יכלה למשוך כספים מחשבון הבנק של הבעל; לכל אחד מבני הזוג הייתה אפשרות לבצע פעולות בחשבון הבנק של השני והאישה אף החזיקה בכרטיס אשראי בחשבון של הבעל והייתה רשומה בפנקסי השיקים של חשבוננו; הוצאותיהם של בני הזוג ובין היתר ההוצאות בגין התיקונים שבוצעו לאורך השנים בדירה של האישה שולמו מחשבוננו של הבעל; דמי שכירות מדירת הבעל נכנסו לחשבון אשר שימש את בני המשפחה והאישה הייתה שותפה בו וכיוצ"ב.

**לאור האמור, קבעה וועדת הערר כי העוררים התנהלו בשיתוף רכושי במהלך חיי הנישואין ולא נסתרה חזקת התא המשפחתי ומשכך דין הערר להידחות.**

[1] יצוין כי הבעל הצהיר כי בכוונתו למכור את דירתו הנוספת.

## **בית המשפט העליון הכריע - זכאות לפריסת מס השבח בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין נתונה ליחידים בלבד ולא לחברות**

**ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח'**

במקרה דנן, שלושת העוררות, שהנן חברות, מכרו בינואר 2015 את זכויותיהן במקרקעין ובמסגרת הדיווח למשרד מיסוי מקרקעין ביקשו לפרוס את השבח הריאלי שנצמח להן בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק, הקובע, בין היתר, כי ניתן לבקשת המוכר לפרוס את מס השבח הריאלי כאילו לא נוצר בשנת המכירה בלבד, אלא על פני תקופה שאינה עולה על 4 שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס (לפי התקופה הקצרה מבניהן) ומסתיימות בשנה שבה נמכרו המקרקעין. יובהר, כי הסיבה לבקשה לפריסת מס השבח, נבעה מכך ששיעור מס החברות השתנה בשנת 2014 מ-25% ל-26.5% ועל כן היה אינטרס לעוררות לפרוס את השבח לשנים שקדמו למכירה.

השאלה המשפטית שנדונה במסגרת הערעור הינה האם חברה המוכרת מקרקעין זכאית להחלת הוראת פריסת מס השבח הריאלי הקבועה בסעיף 48א(ה) לחוק, כטענת העוררות, או שמא זכות זו שמורה ליחידים בלבד, כטענת משרד מיסוי מקרקעין?

**בית המשפט העליון קבע, כי דין הערעור להתקבל והגיע למסקנה כי המחוקק העניק את זכות הפריסה רק לנישום יחיד בשר-ודם וכי חברה איננה זכאית לפריסת מס השבח הריאלי במסגרת סעיף 48א(ה) לחוק (להוציא חברה משפחתית ושקופה, אליהן לא התייחס ביהמ"ש).**

ביהמ"ש העליון ביסס את עמדתו על שלושה נדבכים עיקריים:

1. התכלית הכלכלית של הזכאות לפריסת מס השבח הריאלי והעמדה כי "אפקט הדחיסה" (קרי, דרישת המימוש בחוק "הדוחסת" את מלוא השבח הריאלי, כשמדובר במקרקעין, לתוך שנת המס שבה נמכר הנכס), יוצר עיוות מיסויי רק אצל יחידים שמשלמים לפי מיסוי פרוגרסיבי ולא אצל חברות המשלמות מס בשיעור קבוע;
2. תנאי המימוש של זכות הפריסה לפי החוק הם תנאים בלעדיים נטולי חלופות, אשר חלים לעמדת ביהמ"ש העליון רק על נישומים בשר-ודם להבדיל מחברות;
3. מס חברות מבחינה כלכלית הינו סוג של מקדמת מס שמעצם היותה מקדמה איננה פתוחה לשינויים. מסיבה זו שבח ריאלי אשר מתווסף לרווחי החברה בעקבות מכירתו של נכס מקרקעין בשנת מס נתונה, יהא טעון תשלום מס אחד שיחול על השבח כולו.

**לאור האמור בית המשפט העליון הכריע כי דין הערעור להתקבל וכי זכות הפריסה לפי סעיף 48א(ה) לחוק נתונה ליחיד בשר-ודם בלבד ולא לחברות.**

## **חוזר מיסוי מקרקעין 2/2019 – שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה**

חוזר זה שפורסם על ידי רשות המיסים עוסק בהבהרת הוראות תיקון מס' 93 לחוק, אשר יחולו ברכישת דירת מגורים חדשה, כאשר בבעלות הרוכש דירת מגורים יחידה שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה ושבנייתה טרם הסתיימה.

כידוע, היו מקרים רבים שבהם התארגנו קבוצות רכישה שנקלעו לקשיים בלתי צפויים שעיקבו את השלמת הבנייה המשותפת לפרק זמן חריג שאינו מקובל בענף ועל כן נותרו הרוכשים ללא מענה וללא אופק למגורים בדירה שרכשו במיטב כספם. יתרה מזאת, אם אותו רוכש היה מעוניין לרכוש דירה אחרת כדי לא להמשיך לשלם דמי שכירות, הוא נדרש לשלם שיעורי מס רכישה גבוהים לפי מדרגות מס של דירה נוספת (המתחילים במדרגת מס של 8%).

על רקע האמור ובמטרה להקל על רוכש דירת מגורים, לאחר שרכישה קודמת, במסגרת קבוצת רכישה, נקלעה לקשיים מהותיים והבנייה התעכבה באופן מהותי בנסיבות שאינן בשליטת הרוכש, **הוסף לחוק מסלול החלפה בסעיף 9(ג1) (2) (1ב) לחוק, המאפשר ליחיד שרכש דירה יחידה במסגרת קבוצת רכישה, לרכוש דירה חדשה, בשיעורי המס המופחתים של דירה יחידה, אם ימכור את זכויותיו בדירת המגורים הישנה (שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה), תוך 18 חודשים ממועד השלמת הבנייה, וזאת במקרים הבאים:**

- 1. במקרה שדירת המגורים החדשה נרכשה לאחר שחלפו 4 שנים מיום רכישת הדירה הישנה בקבוצת רכישה - ובלבד שבניית הדירה הישנה בקבוצת הרכישה לא החלה, או שהחלה הבנייה והמנהל שוכנע כי קיים עיכוב מהותי[2] אחר בהשלמת בנייתה של הדירה הישנה בקבוצת הרכישה, בנסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש ולא היו ידועות במועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה. יובהר, כי ככל שדירת המגורים החדשה נרכשה לפני שחלפו 4 שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה, לא יחול סעיף זה (גם אם שוכנע המנהל שהיה עיכוב מהותי או שבניית הדירה טרם החלה).**
- 2. כאשר דירת המגורים החדשה נרכשה לאחר שחלפו 6.5 שנים מיום רכישת הדירה הישנה בקבוצת רכישה ובלבד, שלא נמסרה לרוכש החזקה בדירת המגורים הישנה שבקבוצת הרכישה עד למועד רכישת הדירה החדשה. במקרה זה, ברכישת הדירה החדשה יחול שיעור מס מופחת החל ברכישת דירת מגורים יחידה גם אם הוסרו המגבלות או הקושי שליוו את הפרויקט וכן גם אם לא ליוו את הפרויקט קשיים כלל.**

[2] לעניין זה "עיכוב מהותי" – כל עיכוב בבנייה או אירוע שאינם מקובלים ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה ואינו חלק מהמהלך הרגיל של הבנייה במסגרת הקבוצה ומעיב על האפשרות להשלים את בניית הדירה בטווח הנראה לעין.

## **חיוב במע"מ בגין מכר קרקע שהתקבלה בירושה או מתנה**

**ע"א 4377/17, חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות**

ביום 2.6.2019 דחה ביהמ"ש העליון את הערעור של המערערים וקבע כי חייבים בתשלום מע"מ בסך של כ-16 מיליון ש"ח בגין עסקאות שמקורם בירושה ובמתנה מלפני שנים רבות.

השאלה שעלתה הינה האם המערערים ניהלו עסק של מכר מקרקעין ולכן מכירת זכויותיהם במגרש לקבוצת הרכישה היא "עסקה" החייבת בתשלום מע"מ או שמדובר בעסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ?

## **ביהמ"ש העליון קבע כי מכלול הנסיבות מלמדות כי מכירת הקרקע נעשתה במסגרת פעילותם העסקית של המערערים ועולות לכדי "עסק" לעניין חוק מע"מ ועל כן עליהם לשלם מע"מ בגינה, וזאת, בין היתר, מהנימוקים הבאים:**

הפסיקה קובעת כי יש לפרש את המונח "עסק" לצורך מע"מ לפי הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירונית. לאור האמור, ביהמ"ש העליון בחן את מבחני העזר הבאים לצורך קביעה האם מדובר בפעילות עסקית אם לאו:

- **אופן המימון** - מקום בו הנישום מממן את העסקה מתוך חסכוניותו ואינו נזקק לסיוע פיננסי חיצוני, הדבר מעיד על הוניות העסקה. לעומת זאת, מקום בו הנישום נעזר במימון קצר טווח לשם קניית הנכס ומכירתו, הדבר מעיד על אופייה המסחרי של העסקה. באותו מקרה אין חולק שהקרקעות הגיעו למערערים במתנה מדודיהם ובהמשך הועברו חלקן בירושה בין האחים לבין עצמם. יחד עם זאת, נקבע שלא ניתן לקבוע באופן קטגורי כי מימוש נכס שהתקבל בירושה או במתנה לעולם לא ייחשב לפעילות עסקית. כך למשל, אם אדם מקבל במתנה בניין דירות ומוכר אותו כפי שהוא מדובר במכירה הונית להבדיל אם היורש ביצע פעולות השבחה ומוכר את הדירות לשיעורין שאז מדובר בעסקה פירונית. בכל מקרה לא מדובר במבחן מכריע אלא מבחן עזר בלבד.
- **תקופת ההחזקה** - ככלל, ככל שפרק הזמן בין רכישת נכס למכירתו קצר יותר, כך תגבר הנטייה לראות בעסקה כפירונית ולהפך. במקרה דנן, החזיקו המערערים במקרקעין במשך שנים רבות, דבר המעיד על אופי הוני של המכירה.
- **מבחן ארגון העסק** - המערערים לא החזיקו משרד ועובדים ולא נזקקו לשירותי שיווק ופרסום, הגם שנעזרו באנשי מקצוע לצורך קידום אינטרסים עסקיים. ביהמ"ש העליון קבע, כי עצם העובדה שנעזרו באנשי מקצוע, כגון עו"ד ומהנדסים, אינה נזקפת לחובתם, כדרכו של בעל מקרקעין המבקש למכור נכס ולהשיא את רווחיו.
- **מבחן תדירות העסקאות** - מספר רב של פעולות באותו סוג נכס מעיד על פעילות בעלת אופי מסחרי. נקבע, כי המערערים ביצעו 9 עסקאות מכר בתקופה של כ-15 שנים, תדירות המעידה כי מדובר בפעילות עסקית.
- **מבחן השבחה** - המערערים התקשרו עם אדריכלים, מתכננים ובעלי מקצוע לצורך הכנת תב"ע חדשה ואישורה במוסדות התכנון, שנועדה להגדיל את מספר יחידות הדיור. המערערים הוציאו למעלה מ-10 מיליון ₪ בגין הוצאות השבחה למגרש בת"א. לאור האמור, נקבע כי הפעולות הנ"ל בעלי גוון מסחרי.
- **ידענותו ובקיאותו של הנישום** - ככל שבקיאותו של הנישום רבה יותר בתחום אשר בו נעשית העסקה, הנטייה לראות בה פעילות עסקית. באותו עניין מר גיבשטיין כיהן כראש עיריית ראשל"צ במשך 14 שנה, עסק בתוכניות בניין לקידום העיר ופיתוחה, שימש כיו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובנייה וכיוצ"ב ומשכך נקבע כי הייתה לו בקיאות רבה בתחומי הנדל"ן.
- **"מבחן הגג"** - מבחן נסיבות המקרה. ביהמ"ש העליון קבע כי בנסיבות העניין המסקנה מובילה לכך שפעילות המערערים עולה לכדי "עסק".

לבסוף ביהמ"ש העליון קבע כי פעילות המערערים עולה לכדי "עסק" ויש לראותם כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ (למרות שמבחן המימון ומשך ההחזקה תומכים לכאורה בעמדת המערערים).

---

**למידע נוסף אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה ונשמח לסייע בכל עניין.**

---

**קרן שטרית**  
שותפה  
מחלקת מסים

**שאול גרוסמן**  
שותף  
מחלקת מסים

**מאיר אקוניס**  
שותף  
אחראי על תחום  
מיסוי המקרקעין  
מחלקת מסים

**אלדר בן-רובי**  
שותף מוביל  
מחלקת המסים

**נטלי אנור**  
שותפה  
מחלקת מסים

**עמרי דוידוב**  
שותף  
מחלקת מסים

**ד"ר מיכאל בריקב**  
שותף  
מחלקת מסים

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן