



אם אינך רואה מייל זה [לחץ כאן](#)



מיסוי מקרקעין עדכוני פסיקה וחקיקה

אוקטובר 2017

פסיקה

מתי תוכר נאמנות ללא הסכם נאמנות

מחזי, ת"א 32814-11-15, מרק מיכאל כהן ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המסים (מחזי תל אביב, 9.8.2017)

התובעים הם זוג הורים ושני ילדיהם (בן ובת), שביקשו מתן סעד הצהרתי לפיו שתי דירות בתל אביב, הן בבעלות הילדים, לאחר שהוחזקו בנאמנות על ידי ההורים. דירה אחת נרכשה בשנת 2007 ומשנת 2011 מתגורר בה בנם של בני הזוג אליו הצטרפו אשתו ובנו, דירה נוספת נרכשה בשנת 2012 ובתם של בני הזוג מתגוררת בה. על שתי הדירות הערות לפי פקודת המיסים – גבייה.

רשות המיסים טענה כי אין כל ראייה לטענת הנאמנות, שנטענת רק בשל כוונתם של ההורים לממש את הדירות בגין חובו של האב לרשות המיסים.

המחלוקת התרכזה בפן העובדתי ובשאלת עצם קיומה של נאמנות על הדירות- האם התקיימה בפועל, כפי שנטען?

ביהמ"ש דחה את בקשתם של בני הזוג כהן וילדיהם, ולא הכיר בנאמנות. צוין, קיום הנאמנות לא תלוי ברישום, כי חוזה נאמנות יכול להיעשות בעל פה, בכתב, או בכל צורה אחרת וכי ניתן להכיר ב"נאמנות משתמעת". עם זאת, נטל השכנוע מוטל על הטוען לקיום הנאמנות. במקרה הנידון, נקבע שהנסיבות מעידות על כך שהדירות נרכשו בידי ההורים, מכספם של ההורים ובמעורבותם המלאה, כולל אינדיקציות מאוחרות המצביעות על בעלותם של ההורים ע"י שיפוץ הדירות, השכרתן וכו'. בנוסף, המבקשים לא הצליחו להעניק לביהמ"ש תשובה סדורה לשאלה – מדוע לא דווחה הנאמנות

לרשויות המס בהתאם לסעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין?

תשומת לב: יש להקפיד ולהודיע על רכישת נכס מקרקעין בנאמנות/ העברתו לנאמן תוך 30 יום בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק. עם חלוף הזמן, נטל ההוכחה לקיומה של נאמנות הופך להיות כבד והאפשרות לשכנע בקיומה הולכת ופוחתת. בנוסף, אי הודעה כזו, הגם שמדובר בעסקה פטורה, חושפת את הנישום לקנסות.

מכירת דירה שבנייתה טרם נסתיימה- זכאות לחישוב לינארי מוטב?

ו"ע 16-10-32747, עודד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי ת"א, 21.8.2017)

העורר רכש ב 2010 זכויות במקרקעין במסגרת קבוצת רכישה, ב 2013 ניתן היתר בניה והקבוצה התקשרה עם קבלן ביצוע. ב 2015 מכר העורר את זכויותיו במקרקעין המקנות לו בעתיד דירה, כאשר במסגרת ההסכם התחייב המוכר למסור את הדירה לאחר שבנייתה תסתיים, כשהמוכר זה שנושא בכל עלויות הבניה. ביהמ"ש דן בזכאותו של העורר למס שבח לינארי מוטב (החל במכירת דירות מגורים) במכירת זכויותיו במקרקעין כפי שתואר ("דירה על הנייר").

נקבע, כי לא ניתן לראות בזכויות אלו דירת מגורים מזכה כדרישת לשון החוק המעניקה זכאות לחישוב מס לינארי מוטב. ביהמ"ש חיזק עמדה זו בהצביעו על כך שלעניין חבות במס רכישה נקבע הוראת חוק מפורשת לפי תיחשב דירה שהמוכר התחייב לסיים את בנייתה כ"דירת מגורים".

תשומת לב: לעניין רכישת דירות השקעה "על הנייר" (עם התחייבות קבלן לסיום הבניה), פסד הדין רלוונטי לגבי דירות שנרכשו לפני 1/1/2014 וחל אילוץ למכור את דירת ההשקעה טרם קבלת טופס 4, שכן, דירות להשקעה שנרכשו מאוחר יותר, ימוסו בשיעור מס שבח של 25% במכירתן, ללא נפקות למכירתן כדירה או כזכות לדירה.

עם זאת, רוכש דירה "על הנייר" שזו דירתו היחידה, נהנה משיעורי מס הרכישה הנמוכים עבור דירה יחידה, ואולם, יש לשים לב שבמכירה הלאה, כל עוד לא מדובר בדירת מגורים מזכה לפי לשון החוק, יחויב המוכר במס שבח מלא ללא התחשבות בפטור לדירה יחידה.

דחיית בקשתו הנוספת של מנהל מסמ"ק לדחיית ערר על הסף מחמת התיישנות

ו"ע 16-10-9451, מיטל אביבי רייך נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי תל אביב, 22.8.2017)

בעדכון הקודם (יוני, 2017) הבאנו את החלטת ביהמ"ש המחוזי בעניין רייך, שם דובר על בני זוג שרכשו דירת מגורים "על הנייר" וביוני 2012 דיווחו על הרכישה תוך בקשת דחיית תשלום המס (לשם מכירת דירה שהייתה להם, כך שהדירה החדשה תהיה חלופית לה). בעקבות הודעה של הזוג על קבלת הדירה החדשה בפועל רק באוקטובר 2015, תיקן המנהל את השומה ודחה את המועד לתשלום המס. באוגוסט 2016, הגישו בני הזוג בקשה לתיקון שומה לפיה זכאי הבעל לשיעורי מס רכישה של "דירה יחידה" בהתאם להלכת פלם.

מנהל מיסוי מקרקעין סרב לתקן את השומה בנימוק שהזכאות לבקש תיקון שומה חלה רק עד יוני 2016, 4 שנים מיום שקיבל את הצהרת הזוג וכן טען כי לא ניתן להחיל את סעיף 107 לחוק (הארכת מועד ע"י המנהל).

וועדת הערר דחתה את עמדתו זו של המנהל, וקבעה שניתן להחיל את סעיף 107 ולהאריך את המועד לתיקון שומה לפי סעיף 85.

כחודש ימים לאחר מתן החלטה זו, ביום 8.5.2017, ניתן פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניינו של **נישום אחר** (בר גיורא), שם, לטענת המנהל, הביע ביהמ"ש העליון עמדה לפיה סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין יוצר התיישנות מהותית אשר לא ניתן להאריכה באמצעות הגשת בקשות להארכת מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק.

לאחר שקיבל רשות מוועדת הערר, הגיש מנהל מיסוי מקרקעין בקשה לעיון חוזר בהחלטה בעניין רייך (בו עסקינו), וועדת הערר בביהמ"ש המחוזי דחתה את בקשתו.

ביהמ"ש סקר את העובדות בעניין בר גיורא וקבע כי מדובר בפסק-הדין המהווה אישור של פשרה בין הצדדים (ולא הלכה מחייבת). בנוסף, נאמר כי בניגוד לטענת המנהל, בפסק הדין של ביהמ"ש העליון לא נקבע שלא ניתן להאריך את התקופה הקבועה לתיקון שומה שבסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין באמצעות סעיף 107 לחוק.

תשומת לב: יש לבחון הפעלת סעיף 107 להארכת את המועד לתיקון שומה על פי סעיף 85, וכן את המועד ממנו יספרו 4 השנים לתיקון.

התרה למוכרי קרקע לנכות הוצאות ששולמו על ידי הקונים (משיקולי תזרים)

מחוזי, ו"ע 63797-05-16, הנרי הייליג ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (מחוזי נצרת, 26.9.2017)

משפחת היילינג מכרה קרקע בעפולה, כאשר במסגרת הסכם המכירה התחייבו בני המשפחה (המוכרים) לשאת בתשלום לאפוטרופוס הכללי בגין דמי ניהול והוצאותיו לדמי פינוי עבור המושב בלפוריה עד לסך של 250,000 ₪, כאשר הקונים נושאים בכל סכום מעל סך זה. הקונים העבירו בפועל את התשלומים לאפוטרופוס (שעלו על סך של 300,000 ₪, כאשר הקבלות על שמם של הקונים) וקיזזו מתשלומי התמורה שהיה עליהם להעביר למשפחת היילינג, סך של 250,000 ₪ בהתאם להסכם המכר.

כך, שילמו הקונים חלק מהתמורה במזומן למוכרים וחלקה שולם כתשלומים לאפוטרופוס עבור המוכרים.

מנהל מיסוי מקרקעין לא התיר בניכוי את התשלומים האמורים בטענה כי אלה שולמו על-ידי הקונים, ולכן התרתם תחתור תחת מהותו של סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

לאחר סקירת הראיות, קבע ביהמ"ש, כי אמנם הקונים שילמו בפועל את התשלומים, אך הם קיזזו מתשלומי יתרת התמורה ששולמה בגין הקרקע. בנסיבות אלו ולאור מטרת חוק מיסוי מקרקעין להשית מס על הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח לנישום, נקבע כי יש לראות בתשלומים בגובה 250,000 ₪, כאילו שולמו על-ידי המוכר ולהתירם בניכוי.

תשומת לב: גם אם תשלומים מסוימים שולמו על ידי הרוכש והקבלות על שמו, יש לבחון את המהות הכלכלית של התשלומים ושל העסקה ואת יחסם של התשלומים לתמורה שנקבעה ולתנאי ההסכם, וייתכן שיוכרו בניכוי אצל המוכר, למרות שלא הוא זה ששילם בפועל.

יצוין, כי אילו היו הקונים משלמים את מלא התמורה למוכרים במזומן, והמוכרים היו מעבירים חלק מהתמורה כתשלומים לאפוטרופוס, הרי ברור שמנהל מיסוי מקרקעין היה מכיר בתשלומים אלו כהוצאה של המוכרים. כך, מאחר ומדובר בטכניקה שנבעה ממניעים תזרימיים, לפיה ביקשו המוכרים שהקונה ישלם ישירות לאפוטרופוס (במקום אליהם), עדיין יש להתירם כתשלומים של המוכרים המפחיתים מהשבה.

תקרת הפטור במכירת דירת יוקרה

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל (מחוזי תל אביב, 27.9.2017)

במקרה הנדון דובר על בית מגורים שהועבר בירושה לשלושה ילדים, כאשר ההורים שנפטרו התגוררו בבית קרוב ל 30 שנים וזו הייתה דירתם היחידה. כעת, מכרו היורשים את הבית בסך של כ- 12.5 מליון ₪.

העוררים, הם שניים מהיורשים שלא עומדים בתנאי הוראת השעה למכירה במס מוטב.

ביהמ"ש דן בשתי סוגיות-

1. האם תקרת הפטור (פטור ירושה- סעיף 49ב(5), תקרה קבועה בסעיף 49א(1)), העומדת על סך של 4.5 מ' ₪ במועד הרלוונטי, חלה לגבי כל אחד מהמוכרים בנפרד או שיש לחלקה באופן יחסי לכל אחד מהם בהתאם לחלקו בדירה?

בעניין זה נקבע כי מאחר והדירה התקבלה בירושה, היורש "נכנס לנעלי" המוריש בעת המכירה, והפטור ייוחס לדירה כפי שהיה אילו המוריש היה מוכר בחייו (ולא לכל מוכר). ביהמ"ש מדגיש כי במקרים מסויימים הפטור יכול בהחלט להיות מיוחס למוכר. דהיינו, כששני רוכשים או יותר, רוכשים דירת מגורים, במכירת הדירה, ככל והיא דירתו היחידה של המוכר, זכאי כל אחד מהמוכרים לנצל את מלא תקרת הפטור.

2. בהנחה שיש לחלק את התקרה באופן יחסי בין היורשים, האם הם זכאים לחישוב לינארי מוטב על ההפרש?

נקבע, כי גם לעניין זה נכנסים היורשים לנעלי המוריש, כך שבמקרה זה קיימת זכאות לחישוב לינארי מוטב, גם כאשר היורשים עצמם לא עמדו בתנאי הוראת השעה, שכן למורשים הייתה זכאות כזו.

תשומת לב: הפטור היחיד כיום במכירת דירת מגורים הוא עבור דירה יחידה. תקופת המעבר מסתיימת ב 31/12/2017 ולאחריה, ככל ולא יהיו תיקונים נוספים, יוסרו המגבלות ובמכירת דירות מגורים, שאינה דירה יחידה, יחושב מס השבח באופן לינארי מוטב : 0% מיום הרכישה ועד 1/1/2014 + 25% מס 1/1/2014 ועד יום המכירה.

חוזרים והחלטות רשות המיסים

מיסוי בעל מניות מהותי בשל העברת דירה שהועמדה לרשותו מהחברה אליו

חוזר מיסוי מקרקעין 8/2017

סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה תוקן במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. הסעיף, אשר נכנס לתוקף מיום 1/1/2017, קובע כי יראו במשיכת כספים מחברה ובהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, לרבות העמדת דירה לשימושם, כהכנסתו של בעל המניות המהותי.

בד בבד עם הטלת המס על בעל המניות, ועל-מנת לאפשר לבעל המניות המהותי להיערך להוראות החדשות, נקבעו בהוראות-המעבר שבסעיף 96(ב) לחוק מספר חלופות.

חוזר מסמ"ק 8/2017 מבהיר את הוראות המעבר בראי חוק מיסוי מקרקעין –

כאשר הדירה נשארת בבעלות החברה עד ליום 31/12/2018 (אין אירוע מס לפי חוק מסמ"ק בתקופה זו), כאשר הדירה נמכרת לבעל המניות המהותי

במסגרת הוראות המעבר (וחל אירוע מס לעניין חוק מסמ"ק), וכן מפרט הוראות שונות כגון שלילת הוראות סעיף 71 (העברה אגב פירוק איגוד) וכו'.

העברת דירה בבנייה לבעל מניות מהותי מכח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית

החלטת מיסוי 5423/17

בעל מניות מהותי בחברה שבבעלותה דירה שנרכשה מקבלן ב 2010 ובנייתה נסתיימה ביוני 2017. על פי הצהרת בעל המניות הדירה נרכשה לשימוש שלו ושל משפחתו (העידו על כך שינויים עיצוביים והתאמות רלוונטיות למשפחה).

החלטה:

הוראות המעבר יחולו גם על דירה שבנייתה טרם הסתיימה והועברה לבעל המניות המהותי, בהתקיים התנאים שבהוראת המעבר ובתנאים הנוספים הבאים:

1. דירת קבלן/ דירה מקבוצת רכישה (התחייבות לסיום הבניה בשני המקרים).
2. הדירה נרכשה לפני 31/12/2016
3. בעל המניות המהותי יעבור להתגורר בדירה לכל המאוחר ב 31/12/2018 או עם סיום הבניה (לפי המוקדם), וכן יתגורר שם עם משפחתו לתקופה של שנתיים לפחות.
4. השימוש הראשון בדירה ייעשה על ידי בעל המניות המהותי ולא ע"י שוכר צד ג'.

חלוקת מקרקעין המהווים מלאי עסקי בין בעליהם המשותפים

החלטת מיסוי 7631/17

חברות א' ו ב' הן חברות קבלניות שהגישו הצעה משותפת למכרז (50-50) במקרקעין במושע. המקרקעין מהווים מלאי עסקי בספריהן, והחברות יזמו כנדרש על פי תנאי המרכז תוכנית חדשה שאושרה ע"י הועדה המחוזית לתכנון ובניה (כל אחת מהן נשאה בחצי מהעלויות). כעת, מבקשות החברות לפרק את השיתוף ביניהן כך שלכל חברה יקנו מספר מגרשים בחכירה עצמאית נפרדת, למימוש זכויותיה.

החלטה: על חלוקת מקרקעין המהווים מלאי עסקי יחולו הוראות פקודת מס הכנסה בהתאם לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. תקנה 27 (הפוטרת ממס רכישה) חלה על מכירה כמשמעותה בסעיף 67 לחוק (איחוד וחלוקה), ולכן חלוקת מקרקעין המהווים מלאי עסקי בשלב הטרם עסקי (כפי שקורה במקרה זה), ללא תשלומי איזון, אינה יוצרת זכות חדשה ותהיה פטורה לפי תקנה זו. ההחלטה לא חלה לעניין איחוד מקרקעין ואין בה כדי לקבוע את השלכות המס בהתאם לפקודת מס הכנסה.

העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם לחלק 2ה לפקודה (שינויי מבנה)

החלטת מיסוי 6986/17

החברה המעבירה היא חברה ישראלית ציבורית אשר עוסקת במגוון פעילויות בתחומי הנדל"ן והשירותים, והיא מחזיקה ב 99.99% מהשותפות הקולטת, שהיא שותפות רשומה מוגבלת אשר הוקמה לצורך שינוי המבנה נשוא ההחלטה (אין לה נכסים ו/או פעילות). החברה ישראלית פרטית המוחזקת במלואה ע"י החברה המעבירה מחזיקה

ב- 0.01% מהזכויות בשותפות הקולטת והיא השותף הכללי.

בכוונת החברה המעבירה להעביר קרקע המוחזקת על ידה (והרשומה כנכס קבוע) לשותפות הקולטת, ללא חברות במס בהתאם לסעיף 104א לפקודה. על פי הצהרות השותפים- שינוי המבנה לא יביא לשינוי בזכויות הכלכליות במקרקעין המועברים.

מיד לאחר העברת הקרקע, השותפות הקולטת הנה איגוד מקרקעין, ובכוונתה להקים שם פרויקט דיור מוגן- אין כוונה לשנות ייעוד למלאי עסקי. ההעברה היא לתכלית עסקית כלכלית ולא לכוונת הפחתת מס.

החלטה: ניתן אישור להעברת הקרקע לשותפות הקולטת בהתאם להוראות סעיף 104א, ובנוסף יחולו הוראות נוספות, ובן היתר:

1. מועד שינוי המבנה- מועד העברת הקרקע בפועל.
2. המחיר המקורי ויום הרכישה של הקרקע המועברת (בידי השותפות הקולטת) יקבע בהתאם להוראות סעיף 104ה לפקודה.
3. בעת מכירת הזכויות בשותפות הקולטת ע"י החברה המעבירה, יקבע מחירן המקורי ומועד רכישתן לפי סעיף 104ו לפקודה ולמחי המקורי יתווסף חלקה של החברה המעבירה ברווחים שהצטברו בשותפות וטרם חולקו וכן לתמורה יתווסף סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לחברה המעבירה במשך החזקתה בזכויות בשותפות.
4. השותפות הקולטת תהיה רשאית לחלק לבעלי הזכויות בה, ללא חבות במס, רק רווחים שמקורם בהכנסתה החייבת, בתוספת הכנסות פטורות ובהפחתת המס החל עליהם.

כאמור, במסגרת ההחלטה ניתנו הוראות נוספות, גם לעניין ביאורים בדו"חות הכספיים, אי התרת הוצאות בגין שינוי מבנה וכו'.

פרטי קשר

מאיר אקוניס, שותף
אחראי על תחום מיסוי המקרקעין

Makunis@meitar.com | 03-6103186

קרן שטרית, שותפה
מחלקת מסים

Kerens@meitar.com | 03-6103890

אלדר בן-רובי, שותף
מוביל מחלקת המסים

Eldarb@meitar.com | 03-6103615

שאול גרוסמן, שותף
מחלקת מסים

Sgrossman@meitar.com | 03-6103199

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, לחץ כאן

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן 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