



סיווג עסקה במקרקעין כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ולא כעסקה הונית - המשך מגמה של רשות המיסים

21 באוגוסט, 2025

ע"מ 55781-05-22 ערן בנטל נ' פקיד שומה חיפה

במסגרת פסק דין זה קבע ביהמ"ש המחוזי בחיפה, בין היתר, כי יש לסווג את העסקה ממכירת המקרקעין כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ולא כעסקה הונית. המשמעות היא כי הרווח מהעסקה לא יסווג כרווח הון בשיעור 25% אלא כהכנסה פירותית ויחול שיעור מס שולי עד 47% (לא כולל מס יסף).

עובדות המקרה:

1. המערער הינו שמאי מקרקעין העוסק במתן חוות דעת שמאיות וכלכליות בתחום המקרקעין, כמו כן הינו בעל רישיון תיווך.

2. במהלך שנת 2013 רכש המערער דירת מגורים בבניין בן 4 דירות; יתר הדירות נמכרו לשותפיו לקבוצת הרוכשים שהם חלק מעורכי הדין משרד עוה"ד המתמחה, בין היתר בנדל"ן.

3. מימון הדירה נעשה באמצעות נטילת הלוואת משכנתא סטנדרטית.

4. בשלב א' סיווג מיסוי מקרקעין את העסקה כמכירת מלאי עסקי, אולם לאחר שהוגשה השגה, הוחלט לסווג את העסקה כעסקה הונית הממוסה אצל רשויות מיסוי מקרקעין, תוך השארת ההחלטה הסופית לגבי סיווג העסקה לרשויות מס הכנסה ומע"מ.

ביהמ"ש קבע כי בנסיבות העניין יש לסווג את העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, זאת, בין היתר, בשל הסיבות הבאות:

1. בית המשפט קבע כי הרקע לרכישת הדירות הינו מיזם משותף של קבוצת רוכשים.

2. כל ארבע הדירות נרכשו באותו יום ובמחיר זהה למרות שהן שונות מבחינת כיווני אוויר ומיקום ולפיכך נראה ששווין מושפע מהפוטנציאל העתידי הגלום בהן לאחר ההשבחה התכנונית.

3. ארבעת השותפים רכשו הדירות במטרה להשביח את הנכס ולאחר שנמצא משקיע, נמכר הבניין במקשה אחת על ידי כל אחד מהם בנפרד.

4. העסקה הניבה רווח משמעותי בזמן קצר, במחיר מכירה גבוה משמעותית הנובע מפוטנציאל השבחת הנכס.

5. בעשר השנים שקדמו למכירה המערער רכש ומכר שש דירות מגורים בעיר חיפה ולכן מבחן הדירות העסקאות מצביע על עסקה פירותית.

עינינו הרואות, כי נמשכת המגמה של רשות המיסים לנסות לסווג עסקאות המקרקעין כ-"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" עליהן מוטל מס בשיעורים גבוהים. מאחר שההבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית אינה תמיד פשוטה ותלויה בנסיבות המקרה ובמבחנים רבים שנקבעו בפסיקה, מומלץ בטרם כל מכירה של נכס מקרקעין בתוך תקופת זמן קצרה ו/או בעלת סממן עסקי (לפי המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה) לקבל ייעוץ פרטני בהתאם לנסיבות הספציפיות.

קבלת השגה על הסף בשל התיישנות וכללי המצאה של הודעת שומה לנישום

ו"ע (חיפה) 53364-04-22 ארבטמן נ' מנהל מסמ"ק חיפה

כידוע, חוק מיסוי מקרקעין ("החוק") מאפשר לנישום להגיש השגה, המהווה הליך ערעור פנימי בתוך רשות המסים, על שומה שנקבעה "לפי מיטב השפיטה" בהתאם להוראות סעיף 78(ב)(2) לחוק.

לפי סעיף 87(ד) לחוק על רשות המיסים החובה לקבל החלטה בהשגה בתוך 8 חודשים ממועד הגשתה במערכת המייצגים המקוונת, שאחרת רואים אותה כאילו התקבלה במלואה לפי סעיף 87(ו) לחוק.

כמו כן, למרות שאין בחוק מועד קצוב שבו על רשות המיסים לתת החלטה בבקשה לתיקון שומה, בפסק הדין הובעה לראשונה הדעה כי גם על בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק יש להשיב בתוך 3 חודשים.

בנסיבות העניין, ההשגה לפי סעיף 87 לחוק, הוגשה בידי שני נישומים: אח ואחות, יומיים לפני תום תקופת שמונת החודשים, הוצא בדואר האלקטרוני מכתב תשובה המופנה אל האח בלבד (ולא אל האחות) ובו נימוקי לדחיית השגה. למכתב הנ"ל לא צורף פירוט של חישוב המס.

יתרה מכך, המשיב שידר את פרטי השומה במחשבי רשות המיסים אך השומות המודפסות הנשלחות בדואר ישראל, נשלחו אליהם מבית הדפוס רק כ-5 ימים לאחר תום תקופת ההתיישנות. לשיטת בית המשפט, אין זה מספיק שמפקח המיסוי משדר במחשבי רשות המיסים את ההחלטה בהשגה, ואפילו אין זה מספיק שרשות המיסים העבירה לבית הדפוס את ההנחיה להדפיס את הודעת השומה ולשלוח אותה בדואר: על מנת שהמשיב יעמוד בתקופת ההתיישנות על הודעת השומה לצאת בתוך תקופת שמונת החודשים ולהשלח בדואר מבית הדפוס אל הנישום טרם חלוף התקופה.

העברה ללא תמורה של מניות בין אחים, ככל שמקור המניות הינו שבזכות שנתקבלה ללא תמורה מההורים מזכה בפטור ממס שבח אפילו אם נערך שינוי מבנה

ו"ע (חיפה) 53364-04-22 ארבטמן נ' מנהל מסמ"ק חיפה

במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2013, נקבע שהעברה ללא תמורה בין אחים תהיה פטורה ממס שבח, זאת ככל שהזכות נתקבלה בירושה או ללא תמורה מההורים או מהורי ההורים. בדין שקדם לתיקון, כל העברה שכזאת בין אחים הייתה פטורה בין אם מקורה בזכות שנתקבלה מההורים ובין אם לאו.

נסיבות המקרה:

בשנת 2002 זוג הורים העבירו, בהעברה ללא תמורה לארבעת ילדיהם 80% מזכותם במקרקעין שבבעלותם. כמה חודשים לאחר מכן העביר האב את יתרת זכויותיו במקרקעין לאם. עסקאות אלו מוסו כהעברה פטורה ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק.

כעבור מספר חודשים, הקימו בני המשפחה חברה שבעלי מניותיה הינם האם וארבעת ילדיה (להלן: **איגוד המקרקעין**).

בחלוף כשנתיים, העבירו האם וצאצאיה את כל זכויותיהם במקרקעין לחברה שבבעלותם בהתאם להוראות סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה (המצוי הפרק העוסק בשינוי מבנה עסקי) ונהנו מפטור ממס שבח, בהתאם להוראות הסעיף.

בשנת 2009, הועברו מניות איגוד המקרקעין, בהעברה ללא תמורה אל שני אחים, שהם העוררים בהליך זה.

לאחר קבלת המניות, החזיקו שני האחים יחדיו בחלקים שווים במניות החברה.

בשנת 2020, העבירו שני האחים את מניותיהם ללא תמורה לשתי אחיותיהם. המחלוקת המשפטית נסובה על שאלת הזכאות לפטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 62 לחוק.

לטענת רשות המיסים, הנכס המועבר בין בני המשפחה הוא מניות ולא המקרקעין עצמם ולכן לשיטתם אין להחיל את סעיף 62 לחוק.

טענה נוספת הינה שאפילו אם בתקופה שבסמוך להעברת המקרקעין לבעלותו של איגוד המקרקעין, מניות החברה ייצגו את הזכויות במקרקעין עצמם, הרי שבחלוף השנים צברה החברה עודפים וחילקה דיבידנדים, כך שהזכויות הגלומות במניות האיגוד השתנו וכיום מבטאות זכויות נוספות למקרקעין עצמם.

החלטת וועדת הערר

וועדת הערר דחתה לגופו של עניין את עמדת רשות המיסים בקביעתה כי על אף ההעברות ללא תמורה שהתרחשו בעבר, המניות עדיין מייצגות בפועל את המקרקעין המקוריים.

וועדת הערר הבהירה כי מקור המניות שקיבלו העוררים מאחיותיהם, הינו למעשה בזכות במקרקעין שהועברו לארבעת האחים מהורי העוררים.

לעמדת וועדת הערר, בנסיבות העניין בו אין לחברה נכסי נדל"ן אחרים מלבד המקרקעין ולמעט הכנסות מדמי שכירות, אין בעובדה שנערך שינוי מבנה במסגרתו הועברו המקרקעין עצמם לבעלות החברה המוחזקת בידי בני המשפחה, כדי לשנות את המסקנה שמקור הזכויות הוא בהעברה מהורי העוררים ולפיכך קבעה הוועדה קיימת זכאות לפטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק.

פטור ממס רכישה לעולה חדש שעבר להתגורר בדירת המגורים רק לאחר 3.5 שנים

ו"ע 688-12-23 טולידאנו נ' מנהל מסמ"ק ירושלים

נסיבות המקרה

העורר עלה לישראל, מספר שנים לאחר עלייתו רכש דירת מגורים והתמסה במדרגות מס רכישה של דירת מגורים שאיננה דירה יחידה. בפועל חלפו כ-3.5 שנים ממועד רכישת הנכס ועד למועד כניסתו של העורר למגורים בפועל בדירה, זאת, בין היתר, מאחר והדירה הייתה מושכרת ואף נוהלו הליכים משפטיים כנגד השוכר לצורך פינויו.

במהלך 2023, בתוך התקופה של ארבע השנים שהחוק מאפשר להגיש בקשה לתיקון השומה בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, הוגשה בקשה לתיקון השומה במסגרתה הצהיר העורר כי בכוונתו להתגורר בדירה ולפיכך ביקש להנות מהטבת מס רכישה המיועדת ל-"עולה חדש" לפי תקנה 12 לתקנות מס רכישה.

מנהל מיסוי מקרקעין דחה את בקשתו של העורר בנימוק כי פרק הזמן שחלף ממועד הרכישה למועד המגורים בפועל איננו סביר.

העורר נאלץ להגיש ערר על דחיית בקשתו לתיקון השומה, במסגרת הערר נטען כי בנסיבות דומות נקבע בבית המשפט העליון כי "עולה חדש" כן זכאי להטבת המס במס

רכישה (ע"א 2458/03 קדושאי נ' מנהל מס שבח, 2004).

במסגרת הערר הוסכם בין הצדדים כי הדיון בערר "יוקפא" והמשיב יתיר לעורר להגיש השגה על החלטתו לדחות את בקשתו לתיקון השומה.

בסופו של יום ההשגה התקבלה וניתנה לעורר ההטבה המוקנית ל-"עולה חדש".

על דחיית של בקשה לתיקון שומה יש להגיש ערר לבית המשפט ולא השגה

בג"ץ 30889-06-25 מ.ו. השקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק מרכז

במסגרת ההליך הנ"ל בית המשפט העליון הכריע סופית בסוגייה בקביעתו, כי על דחיית בקשה לתיקון שומה, לא ניתן להגיש השגה וההליך המתאים הינו הגשת ערר לפי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין.

נייר עמדה מקצועי 4/2025 של רשות המיסים: הבהרה לגבי פטור ממס על דמי שכירות המתקבלים במסגרת עסקאות התחדשות עירונית

עפ"י נייר העמדה דמי שכירות בעסקאות התחדשות עירונית (תמ"א 38 הריסה ובנייה ופינוי-בינוי) המשולמים לבעלי הדירות הישנות לצורך בניית הבניין החדש ממוסים בידי שלטונות מס שבח ולפיכך, דמי השכירות שמקבלים בעלי הדירות מהיום בתקופת בניית הבניין החדש פטורים ממס הכנסה ואין צורך לדווח עליהם במסגרת הדו"ח השנתי או לנכות מס במקור.

קישור לנייר העמדה:

<https://www.gov.il/he/pages/procedures-090725-1>

בברכה,
מחלקת מיסים

פרטי קשר



מאיר אקוניס, שותף

אחראי על תחום מיסוי המקרקעין
03-6103186
makunis@meitar.com



אלדר בן רובי, שותף

מוביל מחלקת המסים
03-6103615
eldarb@meitar.com



עומר הלביא, עו"ד

מחלקת מסים
03-6103931
omerh@meitar.com



עמרי דוידוב, שותף

מחלקת מסים
03-6103777
omrid@meitar.com

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

למידע נוסף אודות-

מחלקת המסים במשרדנו, לחץ [כאן](#).
מחלקת המלכ"רים וארגונים ללא כוונת רווח במשרדנו, לחץ [כאן](#).



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

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

[הסר](#) | [דווח כספאם](#)