



אם אינך רואה מייל זה לתץ כאן.



לקוחות יקרים,

ברצוננו לעדכן אתכם על פסיקה והחלטות שניתנו בעת האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין, והכל כמפורט להלן.

### [ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב](#)

### [זכאות למס רכישה מופחת בגין רכישת בניין לשימור שחלקו מיועד להריסה](#)

**עובדות המקרה:** החברה העוררת רכשה בניין שלם תמורת 46 מיליון ש"ח המיועד לשימור קל. הבניין מורכב מיחידות מסחר, משרדים וכן דירות מגורים שחלקן פוצלו ללא היתר בנייה. כמו כן, הזכויות בקרקע עליה בנוי הבניין מאפשרות בניית 3 קומות נוספות. החל ממועד הרכישה (ינואר 2020) ועד למועד מתן פסק הדין (אוקטובר 2024) הושכרו הדירות למגורים תוך הפקת התשואה המקובלת בשוק (2%-2.5% בשנה). יודגש, כי עד למועד הגשת הערר לא הוגשה בקשה להיתר הריסה.

**הליכי השומה וטענת העוררת:** מנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומה לפי מיטב השפיטה, וקבע עבור המשרדים והיחידות המסחריות שיעור מס בסיווג של בניין (6%) ואת היחידות שנבנו לפי היתר למגורים מיסה לפי מדרגות המס לדירת מגורים בשיעור הנע בין 8% ל-10%.

מנגד, טענה העוררת כי בכוונתה להרוס את המבנה הקיים (במגבלות השימור) ולבנותו מחדש בתוספת שלוש קומות חדשות. על-כן, היא למעשה רכשה "קרקע" או

"בניין" ויש לחייבה במס רכישה מופחת בהתאם למבחני הפסיקה.

**השאלות שבמחלוקת:** האם לאור הצהרתה של הרוכשת על כוונתה להרוס את הבניין עד "לרמת השלד" יש למסות הבניין לצרכי מס רכישה כ-"קרקע"?

מהו משך הזמן שבו נדרש רוכש מבנה המיועד להריסה להוציא היתר להריסה ולהרוס בפועל כדי שהרכישה תסווג כ-"קרקע"?

### **ועדת-הערר, דחתה את הערר מהנימוקים העיקריים הבאים:**

**ראשית נקבע כי יש לדחות את הערר מהטעם שבנסיבות העניין מתקיימת החלופה הראשונה להגדרת "דירת מגורים" הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין- "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים". מסקנה זו נשענת על העובדה כי למרות כוונת ההריסה העתידית של הבניין, דירות המגורים שימשו והמשיכו לשמש בפועל למגורים תוך הפקת רווחים של מיליוני ₪.**

**נימוק נוסף: גם אם תתקבל טענת העוררת שהיא אכן תכננה להרוס חלקים נרחבים מהבניין, מאחר וכבר במועד הרכישה היה ידוע לעוררת כי מדובר במבנה לשימור וכפועל יוצא, ייקח מספר שנים עד לקבלת ההיתרים להריסתו ברור כי אין ביכולתה להרוס את הבניין בסמוך למועד הרכישה או זמן קצר לאחר מכן (בהתאם לפסיקה).**

**לבסוף, וועדת הערר קבעה כי אין להשלים עם תוצאה לפיה המערערת תשתמש בדירות בפועל כדירות מגורים, תפיק מהן רווח כלכלי משמעותי לזמן ממושך בסכום מצטבר של מיליוני ש"ח, ובכל זאת תהנה משיעור מס מופחת של קרקע.**

**מסקנה: רשות המיסים ובית המשפט בוחנים את הנעשה בפועל החל ממועד רכישת דירת המגורים. לפיכך, בנסיבות פסק הדין, בהן הדירות המשיכו לשמש בפועל למגורים לתקופה של כארבע שנים וחצי ממועד הרכישה, אין די בטענה של כוונה עתידית להריסה ואף אין די בנסיבות חיצוניות כגון התמשכות הליכי הוצאת היתר להריסה כדי לזכות את הרוכשת בשיעור מס הרכישה המופחת של קרקע.**

---

### **[ו"ע 65181-07-21 זהב על הפארק בע"מ נ' מנהל מסמ"ק י-ם](#)**

**[האם יש למסות רכישת זיקת הנאה הנרכשת בד בבד עם רכישת זכות במקרקעין?](#)**

**השאלות שבמחלוקת:** האם בחישוב שווי העסקה לצרכי מס שבח ומס רכישה יש למסות את רכיב התמורה המיוחס לרכישת זיקת הנאה הנרכשת בד בבד עם רכישת זכות במקרקעין?

**עובדות המקרה:** במהלך שנת 2019 נחתם הסכם בין העוררת לבין המוכרת ("המוכרת" או "גן העיר"), בגדרו רכשה העוררת את הזכויות במקרקעין תמורת 305 מיליון ₪.

בסמוך לנכס ובאותו הגוש, בחלקה הסמוכה, קיים מגדל מגורי יוקרה ("המגדל

**"הסמוך"** שבו נמצאים מתחמי ספא, בריכה, מקווה טהרה ומועדון דיירים. (להלן: **"המתקנים"**).

במסגרת הסכם הרכישה נשוא הערר נקבע כי מלבד רכישת הזכויות במקרקעין נרכשות בד בבד גם זכויות השימוש במתקנים שבחלקה הסמוכה.

**הליכי השומה:** במסגרת שומה עצמית שהגישה למשיב, ביקשה העוררת לייחס שווי של 24,358,974 ₪ מתוך סך התמורה לזיקת ההנאה הנוגעת לחלקה הסמוכה למקרקעין הנרכשים ובה מצויים המתקנים. לפיכך טענה העוררת כי יש לחייבה במס רכישה, בנטרול רכיב מתוך התמורה הכוללת המיוחס לזיקת ההנאה. המשיב דחה את השומה העצמית והשגה שהוגשה לאחר מכן.

**סוגיה משפטית:** האם זיקת הנאה המעניקה זכות שימוש מהווה והמלוות לזכות בעלות בחלקה הסמוכה מהווה "זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה? האם ההפרדה בין שווי זיקת הנאה ליתר הזכויות במקרקעין הינה מלאכותית?

### **וועדת הערר דחתה את הערר, מהנימוקים הבאים:**

אין חולק שמכירת של "זיקת הנאה" כהגדרתה בחוק המקרקעין איננה מהווה "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין ולפיכך מכירתה במנותק מזכויות אחרות חייבת אך ורק מס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה ורכישתה איננה מחויבת במס רכישה.

יחד עם זאת, לשיטת וועדת הערר התמורה בעד זכות הבעלות בנכס מהתמורה הכוללת ששולמה בעסקה ו'צביעת' זכות השימוש המוצמדת אליה כזכות מסוג אחר, לצרכי מס רכישה, הינה מלאכותית ואין לה מקום.

בהסתמך על פסיקות קודמות של בית המשפט העליון, נקבע כי יש למסות את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה ולא את צורתה הפורמאלית. לשיטת השופט דורות, מאחר ובתמורה הנקובה בהסכם הרכישה, לא נעשתה כל הפרדה בין זכות הבעלות לבין זכות השימוש הרי שההפרדה כאמור במסגרת הגשת שומה עצמית לשלטונות המס הינה מלאכותית. כמו כן במסגרת הסכמים שערכה העוררת מול רוכשים למכירת דירות במתחם, גם לא נערכה הפרדה בין זכות הבעלות לזכות השימוש שמקורה בזיקת ההנאה ובאי עקביות זו יש כדי להחליש את טענת העוררת.

השופט דורות מציג כדוגמא מקרה בו נמכר בניין מגורים שבו אין כלל מקומות חניה מוסדרים ובד בבד עם מכירת הבניין נמכרת גם זיקת הנאה לזכות לשימוש בחניה במגרש המצוי ממול לבניין, לשיטתו במצב זה זכות השימוש הינה אינטגרלית לרכישת המקרקעין ולפיכך יש למסותה במס רכישה.

**לפיכך, טוען השופט גם בנסיבות פסק הדין יש למסות את השווי הכלכלי של זכות השימוש במתקנים.**

**מסקנה:** רכישת המקרקעין כמקשה אחת, ללא הפרדה בין זכות הבעלות בדירות המגורים לזכות השימוש במתקנים שמקורה בזיקת ההנאה, מלמדת כי יש לראות בזכות השימוש כחלק אינטגרלי מהזכות במקרקעין המקימה חבות במס רכישה.

[ו"ע 13485-04-17 יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מסמ"ק י-ם](#)

[האם מכירת זכויות חוזיות במקרקעין שאינם מוסדרים בשטחי איו"ש מהווה מכירת "זכות במקרקעין"?](#)

[האם ניתן לחייב את בעל המניות של החברה באופן אישי בתשלום חובות החברה?](#)

עניינו של פסק-הדין בשני עררים: **האחד**, ערר שהוגש על-ידי "יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ" על שומת מס שבח שהוציא לה המשיב בגין מכירת זכות במקרקעין בשנת 1996; השני, ערר שהגישו בעלי מניותיה של החברה, על החלטת המשיב לגבות מהם את מס השבח בו חייבת החברה, וזאת מכוח הוראות סעיף 95א לחוק מיסוי מקרקעין.

**עובדות המקרה:** בשנת 1996 מכרה החברה זכויות חוזיות בשטח של כ-760 דונם תמורת כ-10.8 מיליון ש"ח, אך **העסקה מעולם לא דווחה למשרד מיסוי מקרקעין כנדרש**. במקום לדווח לאגף מיסוי מקרקעין, דיווחה העוררת לפקיד השומה אודות המכירה אולם ההכנסה שדווחה אינה משקפת את מלוא התמורה והרווח שהופק בגינה.

**הליכי השומה:** במהלך שנת 2012 הוצאה לחברה המוכרת שומה "בהעדר הצהרה" בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק, במרוצת השנים תוקנה השומה כך שהופחתו ממנה סכומים ששולמו לפקיד שומה בעקבות העסקה הנ"ל.

**טענות העוררים:** הזכות הנמכרת אינה "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק וזאת מאחר ולשיטתה הנכס הנמכר הינו לכל היותר "טענה לזכות" ביחס למקרקעין בלתי-מוסדרים וכי הממונה על הרכוש הנטוש במינהל האזרחי באיו"ש טרם הכיר בזכויות העוררת ולא הקצה את המקרקעין לעוררת במסגרת הסכם חכירה.

**החלטת וועדת הערר: וועדת הערר דחתה טענת החברה וקבעה כי מדובר במכירת "זכות במקרקעין", וזאת בנימוק כי לעוררת היה הסכם הרשאה לתכנון הכפוף למספר תנאים, לרבות התחייבות לחתימת הסכם חכירה מול המינהל. בהסתמך על לשון ההסכם בין הצדדים והתמורה הגבוהה שהועברה תמורת זכויות האלו.**

**וועדת הערר מדגישה כי חוק מיסוי מקרקעין אינו ממסה רק זכויות קנייניות אלא גם זכויות חוזיות המהוות התחייבויות הקשורות בנכסי מקרקעין.**

**טענה נוספת בדבר התיישנות נדחתה בנימוק לפיו אין התיישנות על שומה בהעדר הצהרה לפי סעיף 82 לחוק כפי שנקבע בבית המשפט העליון בע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות.**

**אשר לחיוב האישי של הבעלי המניות בעוררת**, נטען על ידי האחרונים, כי לא התקיימו התנאים הנדרשים בסעיף 95א לחוק מיסוי מקרקעין, שכן חוב המס אינו סופי בהיותו מצוי בהליך משפטי, ומשכך אינו בר גביה לפי הוראת הסעיף האמור. טענה

נוספת שהועלתה על-ידם הינה כי החברה חדלה מפעילות עוד במהלך שנת 2009 ודוחות החברה מאותם השנים בוערו כך שנגרם נזק ראייתי להוכיח כי לא הועברו נכסים כלשהם מהחברה אליהם.

**וועדת הערר דחתה טענות בעלי המניות. נקבע כי התקיימו תנאי סעיף 95א לחוק לפיו מדובר בחוב סופי (שאינו עליו זכות להשגה או ערר). לעניין טענת נטל ההוכחה, וועדת הערר אזכרה את הלכה שנקבעה בבית המשפט העליון בעניין רע"א 7392/12 חיים רומנו נ' עיריית יהוד-מונוסון, על פיה כי לא הועברו נכסים כלשהם מהחברה לבעלי המניות מוטל על בעל המניות. בנסיבות העניין נקבע, כי הדוחות הכספיים של החברה מלמדים כי כספי החברה הועברו אל חברה קשורה אחרת של בעלי המניות, ולפיכך, נטל ההוכחה לא הורם.**

### **עדכון שיעורי מס רכישה לעולים חדשים הרוכשים את דירתם הראשונה בישראל**

שיפור משמעותי בהטבת המס לעולים הרוכשים דירה ראשונה בישראל. במצב שטרם החקיקה מדרגות המס של "דירה יחידה" ל- "תושב ישראל" היו נמוכות יותר מהטבת המס לעולה חדש. לפיכך הוחלט להעניק מסלול חדש של הטבות במטרה למשוך עולים לישראל.

עולים חדשים שעלו לישראל החל מיום 15.08.2024 ורוכשים דירת מגורים **יחידה בישראל** ששוויה הינו עד כ-20.2 מיליון ₪ (בשנת 2024) זכאים למדרגות מס רכישה מיטיבות במיוחד. עד לסכום של כ-2 מיליון ₪ לא ישולם מס כלל, על המדרגה הבאה שעד ל-6 מיליון ₪ ישלם העולה חצי אחוז מס רכישה בלבד ולאחר מכן ישלם 8% בלבד עד לתקרה של כ-20.2 מיליון ₪. יובהר, כי ההטבה לא תחול על מי שזו אינו דירתו היחידה בישראל.

---

### **ו"ע 23-10-52317-10 גודמן נ' מנהל מס"ק - פריסת מס שבח בידי תושב חוץ רק אצל פקיד שומה ולא אצל מנהל מיסוי מקרקעין**

סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין הקובע זכאות לפריסת מס השבח מגביל את הזכות לערוך פריסה בשלב התחשבנות מול שלטונות מס שבח רק למוכר שהוא תושב ישראל לצרכי מס. במסגרת הליך ערר, חזר השופט בורשטיין על עמדה זו, לפיה תושב חוץ רשאי לערוך פריסה אך ורק אצל פקיד השומה ואין בכך כדי להפלות מול תושבי מדינות זרות אשר מולן חתומה ישראל על אמנה למניעת כפל מס.

---

**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.**

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



**מאיר אקוניס, שותף**  
אחראי על תחום מיסוי המקרקעין  
03-6103186  
[makunis@meitar.com](mailto:makunis@meitar.com)



**אלדר בן רובי, שותף**  
מוביל מחלקת המסים  
03-6103615  
[eldarb@meitar.com](mailto:eldarb@meitar.com)



**עומר הלביא, עו"ד**  
מחלקת מסים  
03-6145882  
[omerh@meitar.com](mailto:omerh@meitar.com)



**עמרי דוידוב, שותף**  
מחלקת מסים  
03-6103777  
[omrid@meitar.com](mailto:omrid@meitar.com)

---

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

---



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי-דין  
אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100  
[הסר | דווח כספאם](#)