

2.4.5 הפרדת רכישת מבנה מתכולתו

לעתים נערכות עסקאות מקרקעין בהן נמכרים מבנים על התכולה שבהם. עסקאות מסוג זה יכולות להיות עסקאות מכירת דירת מגורים על תכולתה לרגל נסיעה וכן יכולות להיות עסקאות רכישת מפעל על ציודו, למשל במקרה של כינוס נכסים, הליכי פירוק וכדומה.

בעסקאות מעין אלו, נחשף הרוכש לסיכון לפיו באם תיערך העסקה כולה על פי הסכם אחד, יגזרו שלטונות מס שבח את שווי המכירה של העסקה ממחיר התמורה החוזית אשר היתה נקובה בהסכם. אף אם יצוין בהסכם במפורש כי רק חלק מהתמורה שולם בעד הזכות במקרקעין והשאר שולם כנגד התכולה, עדיין יהיה הרוכש חשוף לטענות פיצול מלאכותי של תמורות או לטענה כי התכולה הנמכרת מהווה למעשה 'מחוברים' לקרקע, אשר יש להחשיבם כחלק בלתי נפרד מהזכות במקרקעין הנמכרת. לאור הסוגיה הבלתי פתורה לגבי אילו פריטי רכוש נחשבים למחוברים ואילו לא, עשוי הרוכש למצוא עצמו עם שווי גבוה בהרבה ממה ששילם בפועל עבור הזכות במקרקעין עצמה. גם עם טענות לפיצול מלאכותי של תמורות קשה להתמודד.

כדי להימנע ממצב דברים כפי שתואר לעיל, וכן כדי להשיג הפחתה בשווי העסקה, מומלץ לערוך שתי מסגרות חוזיות נפרדות. המסגרת החוזית האחת תעסוק במכירת הזכות במקרקעין לבדה, והדיווח לשלטונות מס שבח ייעשה בהסתמך עליה. המסגרת החוזית השנייה תטפל בכל הקשור במכירת התכולה כעסקה נפרדת ומובדלת לחלוטין. בשל העובדה, כי חוזה מכר התכולה אינו מהווה מכירה של זכות במקרקעין, אין הוא חייב בדיווח לשלטונות מס שבח כלל.

נראה לכאורה, כי מדובר בהפרש שולי בשווי העסקה, אולם יש לזכור כי לעתים עשויה התכולה להוות מרכיב משמעותי מסך התמורה הכוללת, למשל במכירת מפעל על ציודו. במכירה כזו שיעור החיוב במס רכישה יעמוד על 6% וגם שיעור גבוה זה עשוי להסתכם בסכום נכבד שניתן לחסוך אותו. כאשר מדובר בדירת מגורים, רכיב התכולה עדיין עשוי להיות משמעותי, אולם לעתים משמעות ההפרדה תהיה גדולה מחלקה היחסי של התכולה בתמורה, שכן הפרדת רכיב התכולה עשוי להוות את ההבדל בין כניסה למדרגת מס גבוהה לבין השארות במדרגה הנמוכה יותר. כמו כן, בדירת מגורים יחידה וזולה, עשויה ההפרדה להביא לפטור ממס רכישה בכלל, כאשר התמורה ששולמה בעד הזכות במקרקעין אינה עולה על הסכום המוגדר במדרגת המס הראשונה המזכה בפטור ממס.

בפסק דין **מלונות צרפת ירושלים בע"מ**¹ נקבע מבחן הכוונה כמבחן מוביל לעניין האבחנה בין מקרקעין לבין מטלטלין לעניין מס רכישה. חברת יונה מלונות בע"מ היתה הבעלים של מקרקעין בירושלים שבהם היתה מצויה בעיצומו של פרויקט לבניית מלון "נובוטל" בן 410 חדרים במתחם מנדלבאום בירושלים. במהלך הבניה החליטה יונה מלונות למכור את המקרקעין לחברה העוררת, כמלון מוגמר ומוכן לאירוח. ברם, כוונתה זו לא התממשה מחמת חוסר יכולתה לעמוד בתנאי הערבות שדרשה העוררת תמורת התשלומים.

¹ ע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח ירושלים (8.7.13), האתר המשפטי מסטקס.

נוכח קשיי הערבות, החליטו העוררת ויונה מלוונות לבצע את העסקה ביניהם באופן שבו תרכוש העוררת את המקרקעין במצבם הנוכחי (כאשר המלון מבונה רק בחלקו) תמורת סך 28 מיליון דולר (בהתאם להערכת השווי של הבנק המממן). בנוסף, הסכימו הצדדים כי העוררת תשלם לחברה בת של יונה מלוונות סך 16 מיליון דולר, תמורת שירותי בניה שתיתן לה, שבסופם תמסור החברה הבת לעוררת מלון במצב מוגמר ומתאים להפעלת עסק אירוח.

בהתאם לסיכום האמור, דיווחה העוררת למנהל מיסוי מקרקעין על העסקה לצורך חיובה במס רכישה כעל עסקת רכישת מקרקעין בסך 28 מיליון דולר. המנהל לא קיבל את הדיווח וסבר שהפיצול הוא מלאכותי וסיווג מחדש את 2 העסקאות שערכה העוררת עם יונה מלוונות ועם חברת הבת שלה, **כעסקת רכישה אחת של מלון מוגמר** בשווי כולל של 46 מיליון דולר (44 מיליון דולר תמורה ישירה ו-2 מיליון דולר ששולמו כריבית).

השגה שהגישה העוררת נדחתה, אולם התוצאה התהפכה בעקבות ערר שהוגש על ידי העוררת¹ ובו התקבלה עמדתה. ברם, בערעור המדינה לבית המשפט העליון התהפכה התוצאה בשנית², התקבלה דעתו של המנהל ונקבע כי מדובר בעסקת רכישת מלון מוגמר, תמורת סך של 44 מיליון דולר.

המחלוקת העיקרית נסבה אודות מערכת מיזוג אוויר, מעליות, חשמל ואינסטלציה. לטענת המערערת כל אחת מאלו ניתן להפרדה לחלקים שונים כגון: מעבים, מדחסים, מפוחים, לוחות פיקוד, מנועים, תאי מעליות ואפילו כבלים וחיווט חיצוני. יש צורך לקבוע את שווי המיטלטלין באמצעות **בחינה מהותית** לגבי הגדרתם של מיטלטלין לעניין שווי המכירה, **איתורם** של המיטלטלין העונים להגדרה **וקביעת שוויים**.

על מנת להוכיח שפריט מסוים מהווה מיטלטלין, היה על הנישומה להראות כי מדובר בפריט שלאחר הסרתו אינו מאבד את זהותו ואופיו כנכס נייד הניתן לשימוש חוזר. אולם אין די ביכולת לבצע פירוק פיסי, ולאחר מכן על העוררת להוכיח כי לפריט שהוכר כפריט מיטלטלין נותר לאחר פירוקו שווי כלכלי עצמאי והוא אינו מאבד את כל ערכו בעקבות פירוקו.

ברור כי במלון פאר יהיה שיעור המיטלטלין גבוה יותר מאשר במלון רגיל. לכן יש ליישם את הליך הבדיקה הפרטני גם לגבי רכיבי התכולה, הריהוט והציוד.

בית המשפט העליון, שדחה את הערעור קבע, שכמבחן מרכזי יש להחיל את מבחן הכוונה ולפיו יש לבחון האם היתה מלכתחילה כוונה לחיבור של קבע. לצד זאת קיימים מספר מבחני עזר: "המבחן הפיזי" או "מבחן הבורג", "המבחן הכלכלי" (האם האובייקט יאבד באופן ניכר משוויו בעקבות ניתוקו), מבחן אופי וזהות האובייקט (האם האובייקט יאבד את זהותו ואופיו בעקבות ניתוקו) וכן מבחן זהות המקרקעין וערכם הכלכלי לאחר ניתוק האובייקט.

אין לקבל את "מבחן הבורג" כפשוטו משום שבטכנולוגיה של היום ניתן להזיז מבנים ובתים ואף את מגדל אייפל אפשר לפרק ולהזיז, אולם כל אלו בכל זאת ייחשבו חלק מהמקרקעין.

¹ ו"ע 2010/01 מלוונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח אזור ירושלים, אתר מסטקס.

² ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלוונות צרפת ירושלים בע"מ, אתר מסטקס.

בפסק דין קולנוע רינה¹ אמר בית המשפט שאם יפרקו את הבמה וציפויי הקיר לחתיכות, הם יאבדו את הזהות שלהם וערכם יהיה כחמרי בנין משומשים. באותה מידה ניתן גם לפרק קיר לבנים או גג רעפים, אך לבנים בודדות אינן מהוות קיר ורעפים בודדים אינם מהווים גג. לפיכך, נקבע שיעור פחת 2% גם לבמה ולציפויי הקיר. גם בעניין באוהאוז² נדחתה הטענה שמעלית ומערכת מיזוג אוויר אינו חלק מהבנין ואומץ מבחן הכוונה. במקרה זה אף היה מדובר במזגנים נפרדים ולא במערכת מיזוג מרכזית.

למעשה, המבחן שהוחל בפסיקה הוא מבחן הזהות והמאפיינים של המחוברים הניתנים להפרדה ולא "מבחן הבורג" או "המבחן הפיזי".

הלכת קולנוע רינה עדיין עומדת על כנה ולא שונתה על ידי פסק דין עיריית רמת גן³ ולפיה יש לבדוק את הדברים לא על פי המבחן הפיזי הצר אלא בהיבט הכללי ואם הנכס על ידי הפרדתו מהמקרקעין מאבד את זהותו.

פרופ' יהושע וייסמן בספרו "דיני קניין" קובע שגורם מרכזי בנושא המחוברים לקרקע הוא גורם הכוונה ומביא דוגמאות של גדר, צמחיה, דלתות חלונות וכדומה שהם מחוברים למקרקעין לעומת פיגומים, אוהל, תמונה התלויה על קיר שנחשבים למטלטלין. מבחן הכוונה עדיף על המבחן הפיזי שיכול לעורר קשיים מרובים. עוד מוסיף פרופ' וייסמן שחיבור של קבע הוא כאשר הסמיכות שבין שני הנכסים אינה ארעית. זה יכול להיות חיבור פיזי הדוק של שני הנכסים או מכוחן של נסיבות אחרות, למשל, התאמתו המיוחדת של נכס מסויים לאחר, כאשר ניתוקו מהמקום יגרום לו נזק ניכר (למשל, ארון קיר המותאם לגומחה מיוחדת). "ניתן להפרדה" ראוי להתפרש הן מהבחינה הפיזית והן מבחינת ייעוד המחובר.

מערכות מיזוג אוויר, חשמל ומעלית "נתפרות" מלכתחילה למידותיו של בניין מסויים ומוטמעות בבניין עוד בשלב התכנון. על פי מבחן הכוונה הן נועדו לחיבור של קבע ועל פי מבחן מחיר שוק יד שניה, ערכן לאחר פירוק פוחת בצורה משמעותית, בדומה למכונות הפועלות במסגרת עסק חי מול ערכן כברזלים לצורך מימוש.

ההגדרה שבחוק מיסוי מקרקעין גוברת על ההגדרה של מקרקעין בחוק המקרקעין. לדוגמא, מסילת ברזל עשויה שלא להיחשב מקרקעין לצורך חוק המקרקעין, אך תיחשב ככזו לצורך חוק מיסוי מקרקעין. כלומר, מבחן הכוונה גובר על מבחן הצמידות.

עוד הוסיף בית המשפט שיש להפעיל את מבחן השכל הישר כמבחן גג וכן את חוש המומחיות של המשפטן. לעניין שיעורי פחת שונים לרכיבים שונים בתוך המבנה קבע בית המשפט שהדבר לא משליך לגבי בהכרח לגבי מס רכישה.

¹ ע"א 406/72 קולנוע רינה בחולון בע"מ נ' פ"ש ת"א 3, פ"ד כז(2) 630; האתר המשפטי מסטקס.

² ו"ע (חיפה) 8086/07 באוהאוז בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (2.11.08), האתר המשפטי מסטקס.

³ ע"א 8817/04 עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבה מקרקעין (8.3.06), האתר המשפטי מסטקס.

1. תוצאות הניתוח מוצגות בטבלה שלהלן :

מקרקעין	מיטלטלין
שכר יועצים, עבודות עיצוב, אדריכלות, גיוון וכיו"ב	
מעליות	חלק מאביזרי המעלית (בהסתמך על תשתית ראייתית)
חיווט; חלק ממערכת התאורה והחשמל שלאחר פירוק והינן ללא ערך משמעותי ²	גופי תאורה, מנורות ונברשות
מערכת מיזוג אוויר מרכזי (מפוחים, מכונות) ³	מנועי מזגנים
חוט טלפונים	רהיטים, אביזרים לחדרים ולשטחי ציבור, ציוד מטבחים, ציוד משרדים, ציוד טלפוניה, מחשב, שילוט ⁴
עלות עבודות גמר (קירות גבס, צביעה וכו'); תשתית חשמל, מים, ביוב וכו'; מערכות צינורות וכלים	

2. מי שמייצג רוכש מקרקעין עשוי לגלות עניין רב יותר מאשר מי שמייצג מוכר מקרקעין משום שההשלכות העיקריות של פסק הדין לגבי מס רכישה ויש גם השפעה בנושא הפחת, אם כי אין הדבר הכרחי.
3. מי שעורך שומה לצורך מס רכישה ייכבד ויבדוק לגופו של עניין את רכיבי הרכישה ויונחה על ידי הכללים שהותוו בפסק דין זה ואלה שאוזכרו בו לגבי דרך הפרדת המיטלטלין, ולא יפעיל כללי אצבע.
4. נראה, שפסק הדין הוא מנחה בלבד והמבחן הוא לגופו של עניין תוך הפעלת השכל הישר בכל מקרה ומקרה והעקרונות שהותוו בפסק הדין.

¹ **מערכות המעליות:** אין לקבוע עקרונות או כללל שהן מהוות פריט או רכיב הניתן להפרדה וכי בכל מקרה תשמורנה מערכות אלו על ערךן לאחר פירוקן. זאת, לאור העובדה כי מערכות מעליות במקרים רבים מותאמות באופן ספציפי למלון או לבניין מסוים (לוחות הפיקוד האלקטרוניים, גודל האי המעלית, עיצובם ופוזורם, עוצמת המנועים וכדומה). יתירה מכך, ישנם חלקים דוגמת לוחות המעלית ופירי המעלית שעם חיבורם לקירות הבניין הופכים לחלק בלתי נפרד ממנו. אולי יהיה מקום לבוא לקראת הנישומה ולקבוע כי אחוז מסוים משווי מערכות המעליות צריך להיחשב למיטלטלין הואיל ונשמר ערכו לאחר פירוקן, אולם זאת, רק בתנאי שהיה מוצגת תשתית ראייתית מתאימה. על כן, בהיעדר ראיות המראות כי חלקים מסוימים במערכות המעליות ניתנות לפירוק ושומרות לאחריו על ערך כלכלי הניתן לשימוש חוזר, אין לראות באף חלק מהן מיטלטלין.

² **מערכות החשמל והתאורה:** ניתן לקבל עקרונות את חוות דעתו של המומחה מטעם הנישומה, ולהכיר באפשרות העקרונית לפירוק פיסה של רכיבי מערכות החשמל מהמבנה (גופי התאורה, המתגים, המפסקים, לוחות הפיקוד, שנאים וכיוצא באלו, אולם ללא החיווט). ברם, לרכיבי מערכת החשמל המפורקים נותר ערך כלכלי זניח, שאינו מצדיק הגדרתם כמיטלטלין לעניין חישוב שווי המכירה. לפיכך, בהיעדר ראיות לגבי השווי הכלכלי של רכיבי החשמל הפריקים, כפי מצבם לאחר הפירוק, לא הותר לנישומה לנכות כל סכום משווי המכירה בגינם. עם זאת, ניתן להכיר בשווי לפי ערכים סבירים של חלקים מסוימים ממערכת החשמל, שהינם פריקים מטבעם, כגון גופי תאורה, מנורות ונברשות.

³ **מערכות מיזוג האוויר:** תעלות מיזוג האוויר, מפוחים ומכונות הינם חלק מהבנין הואיל ובבנו, תוכננו והותקנו לאחר שהותאמו לצרכיו הספציפיים של הבנין. גם אם רכיבים מסוימים נאלו אכן ניתנים לפירוק ולשמירה על ערך כלכלי מהותי לאחר מכן, הרי שהדבר לא הוכח. עם זאת, ניתן לראות במנועי מערכת המיזוג כרכיבים פריקים השומרים על ערכם והמנהל יעריך את שוויים ויפחית שווי זה משווי המכירה. המצב עשוי להיות שונה לגבי מערכות מיזוג שאינן מערכות מיזוג מרכזי, ועשויות להיחשב עקרונית כמערכות פריקות שניתן לעשות בהן שימוש חוזר.

⁴ **פריטים אחרים:** פריטים מסוימים הוכרו על ידי המנהל כמיטלטלין, כגון רהיטים, אביזרים לחדרים ולשטחי הציבור, ציוד מטבחים, ציוד משרדים, ציוד טלפוניה (לא כולל חיווט), מחשב, שילוט וכיוצא באלו ושוויים הופחת משווי המכירה. עלות עבודות הגמר (קירות גבס, צביעה וכו') לא תוכל להיחשב כמיטלטלין לעניין שווי המכירה. מערכות הצינורות והכלים המהווים חלק של כל אחת מתשתיות המבנה (תשתיות החשמל, הביוב, המים וכיוצא באלו), מהוות חלק אינטגרלי של המבנה ובלעדיהם לא יוכל המבנה להיחשב לבנין גמור.

2.4.6 תשלום במזומן

בהנחה שבפני הרוכש עומדת האפשרות לשלם בעד הדירה במזומן או לשיעורין והוא אדיש מבחינה כלכלית ומכלל הבחינות האחרות¹ בנוגע לבחירה באחת מהאפשרויות האמורות, הרי שכדאי לרוכש לתת דעתו על השלכות הבחירה לעניין מס רכישה.

בעבור תשלום במזומן, נהוג להעניק לרוכש הנחה מסוימת המביאה לביטוי את ערכו הגבוה של הכסף עבור המוכר כאשר הוא מקבל את כולו במועד הרכישה לעומת אם היה מקבלו לשיעורין. מעבר להטבה כלכלית זו, יש לזכור שהנחה זו מביאה להפחתת השווי בפועל וכתוצאה ממנה הפחתה במס הנגזר באופן יחסי מהשווי. באשר לדירות מגורים זולות, יכול והפחתת המס לא תהיה משמעותית, אולם בכל האמור לדירות מגורים יקרות ובעיקר לזכויות במקרקעין שאינם דירות מגורים, הדבר יביא להפחתת מס לפי ההנחה שניתנה בעבור תשלום במזומן.

יחד עם זאת, יש לזכור כי ככל שהשווי בעת הרכישה נמוך יותר, כך בעת מכירת הנכס ישולם מס שבח בעד שבח גבוה יותר, שכן השבח מושפע מערך הנכס בעת המכירה לעומת ערכו בעת הרכישה, הנקבע לפי שווי הרכישה. בנכס המהווה דירת מגורים מזכה, שלגביו יינתן פטור בעת המכירה, אין האמור לעיל מהווה חיסרון וקיימת עדיפות לתשלום במזומן.

2.4.7 הייון מחיר הרכישה

משורת פסקי דין המכון הגיאופיסי לישראל², אברהם חכים³ ומידטאון⁴ ניתן ללמוד שיש אפשרות לחשב את השווי לצורך מס רכישה בצורה מהוונת, אולם זאת, רק אם הצדדים יקבעו בחוזה כללי אשראי מתאימים לביצוע התשלום, משום שבאין עסקת אשראי אין להוון את תשלום התמורה.

בעניין המכון הגיאופיסי⁵ בית המשפט מצא לנכון דווקא לבצע הייון. זאת, בין השאר משום שבהסכם המכר נקבע שאם יוקדם התשלום עבור רכישה הנכס יהיה הקונה זכאי להפחתה בשיעור הליבור בתוספת 1.5% בגין תקופת ההקדמה בביצוע התשלום. מכאן, הצדדים נתנו ביטוי למרכיב המימון שבעסקה וגילו את דעתם כי התמורה הכוללת מגלמת בתוכה את מרכיב המימון.

אולם הועדה לא קבעה אפריורי את סיווגה של העסקה בהתבסס על קיום תשלומים דחויים, אלא בחנה את מהות העסקה בהתאם לנסיבות הקונקרטיות. לעומת זאת, בעניין אברהם חכים⁶, שם היה מדובר בעסקת קומבינציה, אשר מתבצעת תוך מספר שנים, ובה יש מרכיב של דחיה בתשלום התמורה, קבעה הועדה, כי להבדיל מעניין המכון הגיאופיסי, שם הצדדים נתנו ביטוי מפורש לאומד דעתם בענין עסקת אשראי, הרי כאן לא היתה אינדיקציה כזו. גם יתר נסיבות המקרה והעובדה

¹ למשל כאשר שיעור הריבית שהיה הרוכש יכול לייצר כאשר היה משאיר את מירב התמורה אצלו ובוחר לשלם לשיעורין, זהה להנחה שהיה עשוי לקבל בגין תשלום במזומן.

² ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין (3.4.06), האתר המשפטי מסטקס.

³ ו"ע 1305/04 אברהם חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין (3.10.06), האתר המשפטי מסטקס.

⁴ ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (31.5.15), האתר המשפטי מסטקס.

⁵ ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכו (3.4.06), האתר המשפטי מסטקס.

⁶ ו"ע 1305/04 אברהם חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכו (3.10.06), האתר המשפטי מסטקס.

שהחלק המימוני לא דווה למס הכנסה כהכנסת מימון והעובדה שלא מדובר בתשלומים מעבר למקובל בעסקאות מסוג זה. משכך, דחתה הוועדה את הטענה בדבר ההיוון.

מפסקי הדין המכון הגיאופיזי וחכים ניתן ללמוד שיש לעמוד על אומד דעתם של הצדדים. ככל שהחווה מלמד על כך שהקדמה או איחור בתשלום כרוכים בהזלה או ייקור של התמורה, כפי שהיה בענין המכון הגיאופיזי, הרי שלפנינו מרכיב מימוני. בהיעדר ביטוי מפורש לכך בחוזה, ברירת המחלל תהיה כי אין מדובר בעסקת אשראי ושומת מס רכישה תתבצע על בסיס נומינלי. ברם, ברירת מחלל זו אינה סוף פסוק, משום שהצדדים יכולים לטעון שנסיונות העסקה מעידות על קיום מרכיב מימוני. הדבר יחייב בחינה פרטנית של המקרה לגופו, כפי שאירע בעניין חכים. במסגרת בדיקה זו יש לקחת בחשבון, בין השאר, את אופן הרישום ודיווח הכנסות המימון על ידי מוכר הנכס, משך דחיית מועד תשלום התמורה, סבירות הדחייה ביחס לטבעה של העסקה ועסקאות דומות לה וביחס בין שווי השוק של הנכס לבין סך התמורה הנומינלית המשולמת בעדו.

גם בעניין מידטאון לא קיבל בית המשפט העליון את אפשרות ההיוון של התמורה ששולמה עבור רכישת הנכס לצורכי מס רכישה. ביום 14.6.2011 רכשה העוררת מתנובה את מלוא זכויותיה במקרקעין בת"א לצורך ייזום פרויקט בניה במקרקעין. תמורת המכירה התחייבה העוררת לשלם 50 מיליון ₪ במעמד החתימה, 82.5 מיליון ₪, 6 חודשים לאחר החתימה וסך 397.5 מיליון ₪, 12 חודשים לאחר מעמד החתימה (בסך הכל, 530 מיליון ₪). בתחילה הגישה המערערת שומת מס רכישה עצמית שבה הציגה את שווי המכירה בסך 530 מיליון ₪, אולם לאחר מכן הגישה תיקון שבמסגרתו העמידה את שווי המכירה על סך 509,435,089 ₪, וזאת, בעקבות היוון התשלומים השני והשלישי למועד מעמד החתימה, לפי שיעור הריבית שנקבע בין העוררת לבין בנק לאומי שהתחייב לממן 65% מהתמורה בעסקה.

מנהל מיסוי מקרקעין דחה את שווי המכירה בהצהרה המתוקנת תוך שהוא קובע כי אין להפחית את שווי המכירה באמצעות היוון התשלומים המאוחרים, ועל סך התשלומים שנקבעו בעסקה הוסיף סך 35 מיליון ₪ שהיוו כימות של התחייבויות נוספות שנטלה העוררת על עצמה במסגרת העסקה, כגון התחייבות לביצוע עבודות פיתוח על חשבונה, והתחייבויות דומות נוספות. בסך הכל קבע המנהל את שווי המכירה על סך 565 מיליון ₪.

אף שמיסוי אמת נקבע עפ"י מהותה הכלכלית של העסקה¹, אם היה מדובר בעסקת אשראי אזי היה טעם לבצע היוון. ברם, אין די בכך שהעסקה, מבחינת צורתה, תכלול תשלומים דחויים, אלא יש לייחס חשיבות לסוג העסקה ולהקשר שבו נכרתה. לא כל עסקה הכוללת תשלום לשיעורין היא עסקת אשראי². בהיעדר ביטוי מפורש לכך בחוזה, ברירת המחלל תהיה כי אין מדובר בעסקת אשראי ושומת מס רכישה תתבצע על בסיס נומינלי. ברם, ברירת מחלל זו אינה סוף פסוק, משום שהצדדים יכולים לטעון שנסיונות העסקה מעידות על קיום מרכיב מימוני. הדבר יחייב בחינה פרטנית של המקרה לגופו, כפי שאירע בעניין חכים. במסגרת בדיקה זו יש לקחת בחשבון, בין השאר, את אופן הרישום ודיווח הכנסות המימון על ידי מוכר

¹ ע"א 2330/04 מנהל מס שבה ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (21.5.06), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 8116/08 בדב"ר לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבה מקרקעין מרכז (2.8.10), האתר המשפטי מסטקס.
² ע"א 408/82 מפעלי תנועה לישראל בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד מ(693(2) והאתר המשפטי מסטקס; ע"א 448/62 סטרן נ' אפשטיין, פ"ד ז' 1093; ע"א 304/66 עזרון גורביץ נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד כ (4), 598 והאתר המשפטי מסטקס.

הנכס, משך דחיית מועד תשלום התמורה, סבירות הדחייה ביחס לטבעה של העסקה ועסקאות דומות לה וביחס בין שווי השוק של הנכס לבין סך התמורה הנומינלית המשולמת בעדו. בעניין מידטאון ההסכם אינו מציין אפשרות שבמסגרתה הקדמת התשלומים המאוחרים תגרוור הנחה במחיר ולכן אין מנוס מהמסקנה שאין זו עסקת אשראי.

2.5 חיוב במס מופחת למרות בעלות בדירות מגורים נוספות

2.5.1 בעלות בדירות מגורים בחו"ל

לפני מי שעומד לבחור בין השקעה בדירת מגורים בישראל לבין השקעה בדירת מגורים בחוץ לארץ יש מספר שיקולים. אלו כוללים בין השאר היבטים כלכליים, פיקוח ושליטה על ניהול הנכס ואפשרות מכירתו, היבטי מס הנוגעים למיסוי ההכנסה מהשכרה בהתאם לסעיף 122א לפקודה וכן את המס המוטל על רכישת מקרקעין בחו"ל (תחליף למס רכישה), אם קיים כזה ובאיזה שיעור.

בין היבטי המס השונים יש לקחת בחשבון את היבט מס הרכישה בקשר לבעלות על דירה נוספת בישראל.

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, מגדיר "דירה יחידה", כדירה שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כמשמעותו בסעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין. רכישת דירה המהווה את דירת המגורים היחידה של הרוכש, מהווה תנאי לחיובו במדרגת מס תחילית בשיעור 0%, שמשמעותה המעשית היא פטור ממס על 1,568,800 ₪ משווי המכירה¹. בשל העובדה, כי ההגדרה לוקחת בחשבון רק דירות מגורים בבעלותו של הרוכש בישראל, הרי דירות מגורים המצויות בבעלותו של הרוכש בחו"ל, לא יפריעו לרוכש ליהנות מפטור ממס כאמור ברכישת דירת מגורים נוספת בישראל.

2.5.2 בעלות בדירות מגורים נוספות בישראל

על אף האמור לעיל, רוכש יכול להיות בעלים בדירות מגורים נוספות בישראל ועדיין ליהנות מפטור ממס המוענק לרוכש דירת מגורים יחידה.

כדי לעשות כאמור, דירת המגורים האחרת המצויה בבעלותו של הרוכש משמשת לשכירות מוגנת שהחלה לפני יום 1 בינואר 1997, או שחלקו בבעלות על דירת המגורים הנוספת אינו עולה על 1/3. בכל אחד מהמקרים לעיל, לא תחסום בעלות בדירות מגורים נוספות, קבלת פטור ברכישת דירת מגורים נוספת. יוער, שדירה שהתקבלה בירושה נחשבת לדירה נוספת לדירה הנרכשת והוא לא ייחשב לבעלים של דירה יחידה ותגרום להעלאת שיעור מס הרכישה. זאת, בשונה מהמצב לגבי הזכאות לקבל פטור ממס שבח במכירת דירה מזכה יחידה.

¹ הסכום מעודכן לתקופה שבין 1.15-16.12.15 ומתעדכן מדי שנה.

2.6 מכירות ללא תמורה בשרשרת

מכירות מסוימות של זכויות במקרקעין, זכות לשיעור מופחת במס רכישה או לפטור מלא, בתנאי שהמוכר והרוכש הינם קרובים כהגדרת "קרוב" בתקנות מס רכישה.

"קרוב" כהגדרתו בתקנות מס רכישה, הינו בן-זוג, הורה, אח או אחות, צאצא ובן זוגו של צאצא.

הגדרה זו שונה מהגדרת "קרוב" בחוק מיסוי מקרקעין והנה מצומצמת יותר. כך למשל, סב (הורה הורה) אינו נחשב לקרוב של נכדו לעניין תקנות מס רכישה¹. לכן, במידה וסב מעוניין למכור ללא תמורה זכות במקרקעין לנכדו, הנכד לא יזכה ליהנות משיעור מס רכישה מופחת. לעומת זאת, אם ימכור ללא תמורה זכות במקרקעין לבנו, יזכה הבן בחיוב במס רכישה בשיעור של שליש בלבד ממס הרכישה הרגיל. הבן (אביו של הנכד) יעביר בתורו גם הוא ללא תמורה את הזכות במקרקעין לבנו שלו, הוא נכדו של הסב, ויחויב גם הוא במס רכישה בשיעור שליש בלבד ממס הרכישה הרגיל. באופן כזה, תחויב ההעברה בסה"כ של שני שלישים ממס הרכישה הרגיל שהיתה מחויבת בו העסקה לו היה הסב מעביר את הזכות במקרקעין ישירות לנכדו.

באופן דומה, ניתן להגיע גם ל"קרובים" רחוקים יותר. למשל אב יכול להעביר לבת זוגו של ילדו והיא יכולה להעביר לאחד מהוריה או לאחיה, או באופן דומה להעביר לבת זוגו הידועה בציבור ומשם לקרוב אחר שלה וכך הלאה. חשוב לשים לב, שכאשר ההקלה מקנה חיוב בשיעור שליש ממס הרכישה הרגיל, העברת מקרקעין בשרשרת כדאית רק כל עוד הזכות במקרקעין תגיע לבעליה הסופיים תוך שתי העברות בלבד, שכן בהעברה השלישית ישולם בחישוב כולל סך הזיה למס הרכישה המלא שהיה משולם בהעברה ישירה.

לעומת זאת, העברה של זכות במקרקעין בדירת מגורים כלשהי, ללא תמורה, לבן זוג המתגורר יחד עם המעביר בדירה אחת, פטורה ממס רכישה בכלל. לפיכך, ככל שניתן להעביר בדרך זאת, ניתן להעביר יותר מפעמיים ועדיין לזכות בהפחתה במס הרכישה הכולל.

חשוב לציין, כי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין, פטור העברות בין קרובים כאמור, גם ממס שבח, כך שאין בהעברות בשרשרת בכדי לפגוע בנישומים מבחינה זו. בשל ההגדרות של "קרוב" לעניין מס רכישה ומס שבח מקרקעין, יש לבדוק את כל ההגדרות לפני ביצוע העסקה.

2.6.1 מגבלת התכנון

למרות כל האמור לעיל, מכירות שרשרת כאמור חשופות לסיכון לפיו יפעיל מנהל מס שבח את סמכותו לפי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין ויתעלם מהעברות הביניים. תוצאה של הפעלת סמכותו זו, יהיה חיוב במס הרכישה המלא שהיה משתלם בהעברה ישירה.

¹ לעומת זאת, בהגדרת "קרוב" לעניין מס שבח, בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין נכלל גם סב (הורה הורה). ראו לעניין זה מ' כהן עדכוני מסים 82, עמוד 130.

בפסק הדין בעניין **וילנצ'וק**¹, אישר בית המשפט בדעת רוב, מכירה ללא תמורה לפי סעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין, לאשת המעביר אשר בתורה העבירה אותו לאחיה. אולם הנימוק שניתן בדעת הרוב להכשרת העברת השרשרת הייתה שאין להניח כי המחוקק התכוון להבחין בין גיס שהוא בן הזוג של אח או אחות המעביר, הנחשב לקרוב, לעומת גיס שהוא אח או אחות של בן הזוג של המעביר שאינו נחשב לקרוב. לפיכך, פסק בית המשפט שהעברת שרשרת שנועדה לכפר על השמטה מקרית של המחוקק, אין לראות בה עסקה מלאכותית. דעת המיעוט לעומת זאת, גרסה כי רשימת הקרובים המנויה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הנה רשימה סגורה שאין להוסיף עליה.

נראה כי פסק הדין שניתן בעניין **וילנצ'וק**, משפר במעט את מעמדו של מי שביצע העברות שרשרת, שכן הוא גורס כי העברת שרשרת שנועדה להתגבר על השמטה מקרית של המחוקק, הנה כשרה ולא ניתן לטעון לגביה למלאכותיות. עוד בדעת הרוב נאמר, כי מהיותה של ההגדרה כוללת מעגל רחוק כמו בני הזוג של צאצאי בן הזוג, ניתן ללמוד שהסעיף התכוון לכלול במעגל הקרבה לכל הפחות את כל הקרובים עד למעגל של בני הזוג של צאצאי בן הזוג. נראה לפיכך, כי העברות שרשרת שיעשו בין אנשים קרובים במרחק זה, יוכשרו, אם כי אין הדבר מחייב.

עוד יש לזכור, כי פסק הדין עסק בהגדרת 'קרוב' לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בעוד הגדרת 'קרוב' הרלוונטית למס רכישה מצויה בתקנות מס רכישה והיא מצומצמת יותר, למרות שניתן, ככל הנראה, להחיל את הרציונאל בבסיס פסק הדין גם על הגדרה זו.

2.7 איגודי מקרקעין

2.7.1 כללי

סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, מחייב פעולה באיגוד מקרקעין במס רכישה.

איגוד מוגדר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"**איגוד** - חברה וחברה נוכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות, 1327";

איגוד מקרקעין מוגדר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"**איגוד מקרקעין** - איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומיטלטלין שאינם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

אם כך, על פי חוק מיסוי מקרקעין, ייחשב תאגיד לאיגוד מקרקעין לאור בחינת הנכסים אשר בבעלותו, במישרין או בעקיפין. כלומר, המבחן העולה מההגדרה, הוא מבחן סוג

¹ עמ"ש 14/68 וילנצ'יק יצחק נ' מנהל מס שבח מקרקעין (18.6.78), פד"א א 405, האתר המשפטי מסטקס.

הנכסים. במידה וכל הנכסים בבעלותו של תאגיד הנם זכויות במקרקעין, יראו אותו כאיגוד מקרקעין. ההגדרה דורשת את היותם של כלל נכסי התאגיד, זכויות במקרקעין, אולם לעניין זה, לא יילקחו בחשבון נכסי מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין ככל שאלו אינם משמשים את התאגיד בייצור הכנסתו או שהם משמשים את האיגוד בייצור הכנסתו, אולם לדעת מנהל מס שבח, הם טפלים למטרותיו העיקריות של התאגיד המבוצעות למעשה בדרך קבע.

במילים אחרות, ההגדרה קוראת להפעלתו של מבחן עיקרי ומבחן משני. באם כלל נכסיו של תאגיד הם זכויות במקרקעין, ייחשב התאגיד לאיגוד מקרקעין. במידה ולתאגיד נכסים נוספים שאינם זכויות במקרקעין, יופעל המבחן המשני לפיו יש לבחון באם הנכסים האחרים משמשים את התאגיד בייצור הכנסתו או שהשימוש בהם טפל לצורך ביצוע הפעולות אותן מבצע התאגיד, דרך כלל, להשגת מטרותיו. המבחן הראשון בודק את סוג הנכסים בבעלות התאגיד והמבחן השני בודק את תפקיד הנכסים שאינם זכויות במקרקעין בייצור הכנסת התאגיד וכן את מטרותיו של האיגוד ותפקידם של הנכסים שאינם זכויות במקרקעין בהשגת מטרות אלו¹.

החשש לחיוב במס רכישה, עולה כאשר ישנה כוונה לרכוש תאגיד שמרבית נכסיו הם זכויות במקרקעין או שחלק הארי של שוויו מקורו בזכויות במקרקעין שבבעלותו או שפעילותו הינה מינורית או שהנה בעלת היקפים קטנים בהשוואה לזכויות במקרקעין שבבעלותו, או בהשוואה לעסקאות במקרקעין שערך. במקרים אלו נחשף הקונה לסיכון לפיו יוכרז התאגיד כאיגוד מקרקעין וכתוצאה הוא יחויב במס רכישה בגין העסקה. מקרה נוסף בו קיים חשש לחיוב במס רכישה בקניית תאגיד, יהיה ברכישת תאגיד במטרה לחסל את פעילותו ולממש את נכסיו או לנצל למטרות אחרות ללא המשך פעילותו. במקרה כזה, עולה החשש להכרזה על התאגיד כאיגוד מקרקעין בדיעבד.

2.7.2 תכנון המס

כדי למנוע חיוב במס רכישה, ניתן לנקוט במספר פעולות:

א. ברכישת תאגיד במטרה לרוקנו מפעילות ולנצלו לצרכים אחרים, כאשר לאותו איגוד נכסי מקרקעין בהיקפים ניכרים, מומלץ להמתין תקופת צינון ניכרת בטרם ניגשים לעשות כן. בפרק זמן זה, יש להמשיך את פעילותו העסקית של התאגיד כפי שהיתה טרם הרכישה. המתנה של תקופת צינון מספקת, עשויה למנוע מצב של הכרזה בדיעבד על התאגיד כאיגוד מקרקעין וכפועל יוצא למנוע חיוב במס רכישה.

ב. יש להקפיד שבתקנון התאגיד יוגדרו מטרותיו של התאגיד כמטרות עסקיות שאין להן נגיעה לזכויות במקרקעין שבבעלותו. כמו כן, רצוי כי בתקנון התאגיד יוגדרו באופן כלשהו נכסי התאגיד שאינם זכויות שבמקרקעין והדרך בה נעשה בהם שימוש ליצירת הכנסות התאגיד.

ג. הקפדה על כי בחוזה המכר, יוגדרו כמה שיותר נכסים שאינם זכויות במקרקעין והקפדה על כי החלק היחסי של התמורה הכוללת שישולם עבור נכסים אלו, יעלה, במידת האפשר, על חלק התמורה המשולם עבור זכויות המקרקעין שבבעלות התאגיד.

¹ הרחבה בנושא איגוד מקרקעין ראו מ' כהן דיני מסים עמ' 20201 וכן באתר המשפטי מסטקס.

אין הכרח כי נכסים שאינם זכויות במקרקעין, יהוו נכסים מוחשיים דווקא. מוניטין, ידע, ניסיון, שיטות ניהול וכדו' יכולים להיות בפני עצמם נכסים הראויים לתמורה גבוהה.

הרציונאל העומד בבסיסו של תכנון זה, הוא שתאגיד שיש לו פעילות עסקית לבד מנכסיו שהם זכויות במקרקעין והפעילות בהם, לא ייחשב ככלל לאיגוד מקרקעין, למעט במקרי גבול, בדומה לאלו שתוארו לעיל. המטרה בתכנון המס במקרים אלו, היא לייצר בתאגיד הגבולי סממנים רבים ככל שניתן של תאגיד שאינו גבולי, הן באמצעות מאפייניו שלו דוגמת האמור בתקנון והן באמצעות אפיון הרכישה בעזרת חוזה המכר. רוכש של תאגידים בעלי פעילות עסקית שאין עליה עוררין, כגון "בזק" או חברת חשמל לשם הדוגמה, לא יחויב במס רכישה, על אף העובדה כי לחברות אלו זכויות במקרקעין בהיקפים גדולים. המטרה של תכנון המס במקרה זה, לנטרל את הספק באשר להיות התאגיד הגבולי איגוד מקרקעין, באמצעות אימוץ מאפיינים רבים ככל האפשר של תאגידים עסקיים מובהקים דוגמת אלו שהובאו לעיל.

2.8 רכישת דירה בחלקים

לעתים, רוכש הנישום דירה בחלקים. הדבר נובע ממגבלות תקציב ומאילוץ אחרים. אם בבעלותו דירה והוא רוכש דירה נוספת בחלקים, שיעורי מס הרכישה על חלק הדירה שירכוש, יהיה אשר יהיה, יתחיל בשיעור של 8%. במקרה זה אין התכנון נוגע אילו. אולם אם אין בבעלותו כל דירה וברצונו לרכוש דירה בחלקים, או בצורה אחרת, תכנון זה רלוונטי לגביו.

כידוע, ברכישת "דירה יחידה" מס הרכישה הוא מדורג ומתחיל מאפס אחוזים. "דירה יחידה" מוגדרת בסעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין כ"דירת מגורים שהיא דירת היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לענין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש";

לעניננו, אם כן, מי שבבעלותו חלק מדירת מגורים ששיעורו עולה על שליש, כמוהו כמי שבבעלותו דירת מגורים שלמה לענין מס רכישה.

אשר על כן, מי שאין בבעלותו דירה והינו מתכוון לרכוש דירה בחלקים - 40%, 40%, 20%-1. עדיף שישקול צירוף אחר של רכישת חלקי הדירה, כמו למשל, 30% ו-1-70%, או אפילו ישקול את רכישת הדירה בשלמותה, מלכתחילה, דהיינו 0%, 100%.

אם ירכוש תחילה 40% מהדירה ורק אחר כך ירכוש את יתרת חלקיה, הרי שהוא ימצא את עצמו בחישוב מס הרכישה לגבי 60% הנותרים מהדירה כרוכש דירה שניה ולא "דירה יחידה" ושיעור מס הרכישה התחילי יהיה 8% ולא 0%. בעוד שאם ירכוש 30% מהדירה תחילה, ייחשב עדיין לגבי רכישת יתרת הדירה כמי שהדירה הנרכשת עבורו מהווה "דירה יחידה". לפיכך, ייטיב הנישום לעשות אם יבחר לרכוש את כל הדירה בשלמותה מלכתחילה ואז יהנה מדרגת מס תחילית של 0%, או שירכוש שיעור בדירה עד שליש ממנה כדי שלא ייחשב כמחזיק בדירה שלמה וכדי לשמור על דרגת מס תחילית של 0% לגבי הרכישה הבאה של יתרת הדירה.

2.9 העברת מקרקעין בירושה אינה טעונה מס רכישה

יש לציין שסעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין קובע ש"הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה." חוק זה כולל הן את מס שבח מקרקעין והן את מס רכישה. בנסיבות מסויימות בהן מתכוון בעל הנכס לתת לקרובו נכס מקרקעין במתנה עליו לשקול אם לא כדאי יהיה לוותר על כך שכן ממילא הנכס עשוי לעבור למקבל המתנה בירושה. העברה במתנה דינה כמכירה והיא חייבת במס רכישה בכפוף לפטור חלקי של 2/3 מהמס, אולם העברה בירושה אינה כרוכה כלל וכלל בתשלום מס מפני שאינה נחשבת לאירוע מס כאמור בסעיף 4 לחוק.

קיימות נסיבות שבהן עדיף לא לתת מתנה אלא להעביר את הנכס בירושה. כך למשל כאשר קיים יורש יחיד. גם כשלא מדובר ביורש יחיד - ככל שהמוריש קרוב לסוף ימיו עדיף להשאיר צוואה במקום העברת הנכס במתנה, מהיבט החסכון במס רכישה. הדבר בולט בעיקר כאשר למי שעתיד לקבל את הנכס יש כבר דירה ואז שיעור מס הרכישה גבוה יותר והוא עתיד לקבל דירה נוספת במתנה או בירושה. ככל שערך הדירה שתועבר במתנה או בירושה גבוה יותר, יש משמעות רבה להחלטה להעבירה בירושה ולא במתנה.

בפסק דין **שמואל אליעזר גלרנטר**¹ עמדו על כך מקבלי הנכס מאוחר מדי ונסיונם לבטל את המתנה ולהשאירה כחלק מהעזבון לא צלח.

בני הזוג קלרה ומנחם גלרנטר היו הבעלים המשותפים של זכויות בדירה ברחוב חובבי ציון 32 חדרה. מנחם נפטר בשנת 2005. אשתו ירשה מחצית עזבונו וכל אחד משני הילדים (להלן - **העוררים**) ירש רבע מהעזבונו. קלרה הצהירה כי ב-21.11.07 מכרה ללא תמורה לעוררים בחלקים שווים את כל זכויותיה בדירה הנ"ל. היא נפטרה ב-22.12.07 בטרם הושלמה פעולת רישום הדירה בפנקס המקרקעין.

העוררים טענו, כי עקב פטירת האם העברת הדירה במתנה מבוטלת ואינה עוד ניתנת למימוש, וזאת בשל העובדה שאין כל אפשרות להשלים הרישום עקב פטירת נותן המתנה. מנגד, מנהל מס שבח טען שאין בעובדה שנותן המתנה נפטר וטרם השלים הרישום בפנקס המקרקעין כדי להביא לביטול המתנה, וזאת כל עוד נותן המתנה לא חזר בו מהתחייבותו למתן המתנה.

בית המשפט דחה את הערר ופסק שעל עסקת מתנה חל חוק המתנות, תשכ"ח-1968 הקובע בסעיף 2, כי "המתנה נגמרה בהקניית דבר המתנה על ידי נותן המתנה למקבל תוך הסכמה ביניהם שהדבר ניתן במתנה". מתצהירי האם עולה קיומו של הסכם מתנה ביניהם, וראיות בדבר הטענה כי העוררים הודיעו לאמם שאינם רוצים לקבלה, או שאמם חזרה בה מהתחייבותה למתן המתנה לא הוכחו.

כשמדובר במתנה שהיא זכויות במקרקעין, המתנה אינה עוברת למקבלי המתנה אלא על ידי רישום בפנקס המקרקעין, וכל עוד לא נרשמו, היא בגדר התחייבות למתן המתנה. מכאן, שבעת פטירתה של האם הייתה שרירה וקיימת התחייבותה להקנות את זכויותיה בדירה הנ"ל לעוררים.

נותן המתנה שנפטר, אינו יכול לחזור בו ואין מי שיכול לעשות זאת במקומו, לכן הופכת התחייבותו לבלתי הדירה ואין אפשרות לבטלה. במקרה של ביטול עסקת מכר או מתנה השאלה הראשונה היא אם ניתן לבטל את העסקה. שאלה זו מוכרעת בהתאם למבחן הדין הכללי. כלומר, היה וייקבע לפי הדין הכללי כי עסקה ניתנת לביטול והצדדים מבקשים את ביטולה, יחולו לצורך הביטול לפי חוק מיסוי מקרקעין, מבחני העזר כפי שנקבעו בהלכת **זמר**². והיה וההתחייבות למתן מתנה היא בלתי הדירה ואין אפשרות לבטלה לפי הדין הכללי, חל מצב זה גם לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

¹ ו"ע 9043/08 שמואל אליעזר גלרנטר נ' מנהל מס שבח חדרה (3.1.09), האתר המשפטי מסטקס.

² ע"א 307/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' עידיית זמר, פ"ד מ"א(4), 826 והאתר המשפטי מסטקס.

בנוסף ליתרון במס רכישה, קיים יתרון נוסף בהעברת דירת מגורים בדרך של ירושה על פני העברתה בדרך של מתנה, הנוגע לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, יתרון שהתחזק בתיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין¹.

דירה שהתקבלה בירושה ונתקיימו לגביה התנאים בסעיף 49ב(5)(א)(ב), דהיינו המוריש היה ערב הפטירה בעל דירה אחת ויחידה וקיימת קרבה הדוקה בין המוריש ליורש (בן זוג של המוריש, צאצא של המוריש, או בן זוג צאצא של המוריש), תזכה לפטור במכירה ללא תלות בקיום דירות אחרות ולא תיחשב לדירה נוספת למי שבבעלותו דירה יחידה מלבד הדירה שנתקבלה בירושה.

בנוסף, כל דירה שהתקבלה בירושה של יורש עד מחצית ממנה, אף ללא קיום התנאים שבסעיף 49ב(5)(א)(ב) לעיל, לא תיחשב לדירה נוספת, הן לעניין הפטור ממס רכישה והן לעניין הפטור ממס שבח מקרקעין במכירת דירה מזכה. דבר זה חשוב למי שאין לו יותר מדירה אחת בנוסף למחצית הדירה שנתקבלה בירושה.

¹ תיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין - ס"ח 2544 התשע"ו 6.4.16, 694.