

# רכשו חיסכון במס

פסק דין בוועדת ערר עשוי להביא לחסכון במס לנישומים הפועלים במסגרת של קבוצת רכישה < נדב שגיא, טל בן משה

אולם בעת רכישת דירת מגורים משלם הנישום מס העשוי להגיע לשיעורים גבוהים יותר, שאף נגזר מהשווי הכולל של דירת המגורים (ובכלל זה ערך הקרקע). נכון להיום, לאחר תיקון חקיקה שנעשה לאחרונה, מס הרכישה החל על דירת מגורים שאינה יחידה הוא בשיעור של 8%-10%. עם זאת חשוב לציין, כי ברכישת דירת מגורים יחידה המס נמוך באופן משמעותי, כך שבעת רכישת דירת מגורים יחידה בשווי של עד 1,568,800 שקל (נכון להיום) כלל לא ישולם מס.

ב-20.8.09 רכשה קבוצה של 27 רוכשי שים קרקע בתל אביב מחברה קבלנית. בכוונת הרוכשים היה להקים על הקרקע בניין מגורים, ובו ייוחדו הדירות לחברי הקבוצה. בסמוך לכך חתמו חברי הקבוצה על הסכם שיתוף, בו הסכימו ביניהם לרכוש את הזכויות במקרקעין ולהקים על הקרקע בניין מגורים, אשר בו תיוחד דירה לכל אחד מהם. בין חברי הקבוצה נמנתה גם חברת גיאות אפיקי נדל"ן, לה יועדה היחידה המס-חרית בבניין. במקביל לחתימה על הסכמים אלו, נחתם הסכם בין גיאות לבין יתר חברי הקבוצה, בו הוסכם שגיאות תעניק שירותי ייעוץ וליווי להקמת הבניין.

חברי הקבוצה ראו עצמם כמי שרכשו קרקע בלבד, ולכן ביקשו לשלם את מס הרכישה המתחייב מרכישת הקרקע מהמורכרת. ואולם, מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב קבע, כי הזכות אותה רכשו חברי הקבוצה היא דירת מגורים, וחייב כל אחד מחברי הקבוצה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירת מגורים מוגמרת, בהתאם לאומדן העלויות שהיה בידי הקבוצה בעת החתימה על הסכם השיתוף ביניהם.

המנהל מנה מספר נימוקים לחיובה במס של הקבוצה במס רכישה בגין רכישת דירות מגורים מוגמרות:

< בהסכם השיתוף שנחתם בין חברי הקבוצה חולקו ביניהם היחידות שצפויות להיבנות, כך שכבר בעת רכישת הקרקע ידע



נעשה ניסיון להסדיר את אופן המיסוי של קבוצת רכישה, עשוי להתגלות כבעל השלכות משמעותיות גם על קבוצות רכישה הפועלות לאחר חיקוקו של התיקון. לכל אלו נידרש בהמשך, אך תחילה נציג את הוראות החוק הרלוונטיות ואת העובדות נשוא פסק הדין.

## הרקע החוקי והעובדתי

בעת רכישת זכות במקרקעין חייב הרוכש במס רכישה. תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 קובעת, כי ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים ישולם מס רכישה בשיעור של 6% (5% במועדים הרלוונטיים לפסק הדין). סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי ברכישת דירת מגורים ישלם הרוכש מס רכישה לפי מדרגות משתנות שבין 0% ל-10%, תלוי בשווי הדירה שנרכשה ובשאלה אם זוהי דירתו היחידה של הרוכש.

כלומר: בעת רכישת קרקע משלם הנישום מס בשיעור של 6% מערך הקרקע בלבד,

פסק דין שניתן לאחרונה (יולי 2015) ע"י ועדת הערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 נושא בשורה עבור נישומים הפועלים במסגרת של קבוצת רכישה ועבור נישומים אחרים, הרוכשים קרקע מתוך מטרה לבנות עליה דירות מגורים.

פסק הדין (ו"ע 10-11-10784, גיאות אפיקי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב) קיבל את עמדת הנישומים, חברי קבוצת רכישה, לפיה יש לחייבם במס רכישה בעבור שווי רכיב הקרקע בלבד, ודחה את עמדת רשויות המס, לפיה יש לחייבם במס רכישה כאילו רכשו דירות מגורים מוגמרות בעבור שווי הכולל הן את רכיב הקרקע והן את רכיב עלויות הבנייה.

פסק דין זה, אשר עניינו אמנם בדין שלפני תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתו

עו"ד ורו"ח נדב שגיא, עו"ד טל בן משה, משרד שגיא. המשרד ייצג את חברי קבוצת הרכישה בהליך המתואר במאמר

דבר לא תיבנה הדירה שיוחדה לו. בהסתמך על פסק הדין שניתן בע"א 5332/08 (עמוס גולן ואח' נ' מנהל מס שבח, מיסים כד/5, ה-194), קבעה הוועדה, כי נדרשת תשתית עובדתית ומשפטית על מנת לסתור את ההסכמים שנחתמו בזמן אמת, ואין להתבסס על "סברה" של המנהל.

באשר לטענה שמוכרת הקרקע היא גם אותו חברה קבלנית שבנתה לבסוף את הבניין, קיבלה ועדת הערר את עמדת חברי הקבוצה, לפיה הזמנת שירותי הבנייה נעשתה שנתיים לאחר חוזה המכר, והחברה הקבלנית נבחרה מבין הצעות של מספר קבלנים שהובאו בפניהם. לא נמצא שהיתה הסכמה מוקדמת בין הצדדים להתקשר בחוזה שירותי הבנייה, וועדת הערר לא מצאה זיקה בין הסכם המכר לבין הסכם שירותי הבנייה. בהמשך דחתה ועדת הערר את טענתו של המנהל, לפיה קיומו של גורם מארגן לקבוצת הרכישה שמטרתו להוציא לפועל את המיזם של קבוצת רכישה, תומך במסקנה שמדובר ברכישת דירות מגורים. נקבע, כי אף אם ישנו גורם מארגן דומיננטי, נסיבה זו אינה אינדיקציה לכך שחברי הקבוצה רכשו מהמוכרת דירות מגורים.

עוד דחתה ועדת הערר את טענת המנהל, לפיה העובדה שאותו עורך דין ייצג את חברי הקבוצה ברכישת המקרקעין וגם ליווה אותם בעת בניית הבניין מצביעה על רכישת דירת מגורים. עובדה זו אינה מובילה למסקנה שרכישת הקרקע ובניית הבניין מהוות עיסקה אחת.

לבסוף לא ראתה ועדת הערר צורך להידרש להשפעת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין על סוגיית מס הרכישה נשוא הערר, מאחר שנסיונות המקרה שנדון בפסק הדין חלו לפני כניסתו לתוקף של התיקון. עם זאת, כפי שנראה מיד, אנו סבורים שלפסק הדין עשויה להיות השלכה גם על הדין החל לאחר תיקון 69. מכל הטעמים הללו קיבלה ועדת הערר את טענות חברי הקבוצה, לפיה יש לחייבם במס רכישה בגין רכישת הקרקע בלבד.

יש לציין כי מעבר להשלכותיו של פסק הדין על קבוצות רכישה, אין הוא מוגבל לסיטואציה של רוכש שהוא חלק מקבוצת רכישה. את ההלכה העולה מפסק הדין ניתן ליישם גם באשר למי שרוכש קרקע, בעת שיש לו כוונה ברורה או התחייבות לבנות

מכרה את הקרקע, אך חיוב זה הוא מסוג "השתדלות", ואי-התקיימותו אינו מזכה אף אחד מהצדדים בביטול ההסכם.

הנימוק המרכזי בפסק הדין הוא שלא קיימת זיקה משפטית בין עיסקת מכר המקרקעין לבין הסכם השיתוף עליו חתמו חברי הקבוצה, ובין אלה לבין עיסקת שירותי הבנייה על הקרקע שקיבלה הקבוצה. נפסק, כי הסכם השיתוף נחתם בין חברי קבוצת הרכישה לבין עצמם, כאשר המוכרת לא היתה צד להסכם זה, והעובדה שהסכם המכר והסכם השיתוף נחתמו בסמוך זה לזה - אינה

## לא קיימת זיקה משפטית בין עיסקת מכר המקרקעין לבין הסכם השיתוף עליו חתמו חברי הקבוצה, ובין אלה לבין עיסקת שירותי הבנייה על הקרקע שקיבלה הקבוצה. נפסק, כי הסכם השיתוף נחתם בין חברי קבוצת הרכישה לבין עצמם, כאשר המוכרת לא היתה צד להסכם זה, והעובדה שהסכם המכר והסכם השיתוף נחתמו בסמוך זה לזה - אינה ביניהם

מלמדת על זיקה ביניהם.

בשונה ממקרים אחרים עליהם ביקש להסתמך המנהל (עמ"ש 5024/99, לג נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, מיסים יד/2, ה-4), במקרה זה לא דובר במערכת הסכמים הקשורים זה בזה, כך שביטול של אחד ההסכמים אינו גורר ביטול של השאר. עוד ציינה ועדת הערר את העובדה שחברי הקבוצה היו זכאים לבחור את הקבלן כראות עיניהם, וכן שלא היה גורם אחראי כלפי חברי הקבוצה לבניית הדירות שיוחדו להם, כך שכל אחד מיחיד הקבוצה נטל על עצמו את הסיכון שלא יהיה ממי להיפרע במקרה שבסופו של

כל אחד מחברי הקבוצה את מיקומה של דירתו, שטחה, מספר החדרים בה, כיווני האוויר ואומדן ראשוני של עלותה.

< חברי הקבוצה התחייבו בינם לבין עצמם להקים בניין על הקרקע, כאשר כל ההחלטות בעניין זה, לרבות התכנון, הביצוע, בחירת הקבלן וכיוצ"ב יתקבלו במשותף. < הרוכשים ראו לנגד עיניהם בעת החתימה על מערכת ההסכמים רכישה של דירת מגורים מוגמרת.

< ההתחייבות ההדדית של חברי הקבוצה לבנות בניין מגורים על הקרקע עונה על הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה בחוק מיסוי מקרקעין.

< הוועדה לבחינת היבטי מס בקבוצות רכישה אימצה את הגישה לפיה יש לראות את חברי קבוצת הרכישה כרוכשי דירות ולא כרוכשי קרקע, כפי שבא לידי ביטוי בתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

בשלב מאוחר יותר ביקש המנהל להוסיף טענה חדשה, לפיה נעשה פיצול של חוזה רכישת הקרקע מחוזה הזמנת שירותי הבנייה. בטענה זו נסמך המנהל על כך, כי מי שביצעה את בניית הבניין בפועל היא אותה חברה קבלנית אשר גם מכרה את הקרקע.

ההשגה שהגישו חברי קבוצת הרכישה נדחתה, ומשום כך הובאה הסוגייה להכרעת ועדת הערר. ועדת הערר דחתה את טענות המנהל, לפיהן יש לראות את חברי הקבוצה כמי שרכשו דירת מגורים מוגמרת, וקיבלה את עמדת חברי הקבוצה, לפיה הזכות במקרקעין שנרכשה על ידם היא קרקע בלבד, הגם שאלה התכוונו לבנות עליה דירת מגורים. לפיכך, קבעה ועדת הערר, יחויבו חברי הקבוצה בשיעור מס הרכישה החל על רכיב הקרקע בלבד שנרכשה מהמוכרת.

## פסק הדין

בשלב הראשון, נדרשה ועדת הערר לניתוח הזכות במקרקעין שנרכשה בהתאם להסכם המכר. נקבע, כי הסכם המכר עוסק במכירת קרקע בלבד, ולא נמצא בהסכם זה קשר בין הממכר לבין הבנייה עליה. גם בהתייחס לעובדה שהמוכרת התחייבה להמשיך ולטפל בקבלת היתר בנייה לקרקע, לא ראתה הוועדה פסול. המוכרת התחייבה להמשיך ולטפל בבקשה להיתר שהגישה היא עצמה בטרם



של זיקה בתוך מערכת ההסכמים שנחתמה. זאת אנו למדים מהדרישה ל"מסגרת חוזית" שהיא "מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי" (ההדגשה נוספה).

למעשה, אין הבדל של ממש בין פסק דינה של ועדת הערר לבין ההוראות שנוספו בתיקון 69 בעניינין של קבוצות הרכישה. זהו זה עניינם במערכת הסכמית שההסכמים המרכיבים אותה קשורים זה בזה ו/או בעלי זיקה זה לזה. ניתן לראות את פסק הדין של ועדת הערר כיציקת תוכן אל תוך ההגדרה שנקבעה בתיקון 69, הגם שפסק הדין התייחס לדין שקדם לתיקון. דברים אלה מתיישבים גם עם עמדת רשות המיסים, לפיה תיקון 69 הוא תיקון מבהיר ולא תיקון משנה, כפי שגם טען המנהל בעניין גיאיות אפיקי נדל"ן.

פועל יוצא מכך הוא, כי קיים שוני בין המונח "קבוצת רכישה" בעגה העסקית-חברתית לבין משמעות המונח בחוק מיסוי מקרקעין, כך שלא כל קבוצת רוכשים המתאגדת במשותף לרכישת קרקע ובנייה עליה היא בגדר "קבוצת רכישה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. משמעות הדברים היא, כי גם לאחר תיקון 69, עשויים חברי קבוצה רכישה להתחייב במס על רכיב ערך הקרקע בלבד, ובלבד שאין זיקה משפטית בין מערכת ההסכמים עליה חתמו חברי הקבוצה.

במאמר מוסגר נציין, כי עולה גם השאלה לעניין קיומו ותפקידו של גורם מארגן בקבוצת רכישה והשפעתו על חיובם במס של חברי קבוצת הרכישה, אולם בכך נעסוק בפעם אחרת.

מעניין יהיה לראות כיצד יתייחסו רשויות המס להלכה החדשה, והאם יסרבו להחילה ביחס לעסקאות שנחתמו לאחר 1.1.11 (מועד תחולתו של תיקון 69). כידוע, נישומים רבים אשר רכשו זכות במקרקעין במסגרת של קבוצת רכישה, נאלצו לסגת אל מול עמדת רשויות המס הבלתי-מתפשרת ומתוך חשש לנהל הליכים משפטיים נגדן. מעניין לציין בהקשר זה את סכום ההוצאות החריגות שנפסק לטובת חברי הקבוצה בעניין גיאיות אפיקי נדל"ן, 115 אלף שקל, כפרמטר נוסף שעשוי לגרום לנישומים למצות את זכותם מול רשות המיסים. ●

"(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

"לעניין הגדרה זו -

"גורם מארגן' - מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור;

"מסגרת חוזית' - מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;

"תמורה' - במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף."

ניתוח פסק הדין בעניין גיאיות אפיקי נדל"ן אל מול תיקון החקיקה מוביל למסקנה, כי ההלכה שנפסקה בפסק הדין רלוונטית גם לדין שלאחר תיקון 69. ונסביר.

כפי שראינו, פסק הדין של ועדת הערר מדגיש את העדרה של זיקה משפטית בין מכלול ההסכמים - הסכם מכר הקרקע, הסכם השיתוף בין חברי הקבוצה וחוזה הזמנת שירותי הבנייה מהקבלן. מפסק הדין של ועדת הערר עולה, כי אילו היתה זיקה משפטית בין ההסכמים הללו - למשל, באופן שביטול של הסכם השיתוף יוביל גם לביטול סול הסכם המכר - ניתן היה לראות מערכת חוזית זו כרכישה של דירות מגורים. מנגד, כשאין זיקה בין ההסכמים, אין לסווג את הזכות במקרקעין שנרכשה כ"דירת מגורים". ואמנם, הגדרת "קבוצת רכישה" בחוק מיסוי מקרקעין מכילה אף היא דרישה דומה

## פסק הדין אינו מוגבל לסיטואציה של רוכש שהוא חלק מקבוצת רכישה. את ההלכה העולה מפסק הדין ניתן ליישם גם באשר למי שרוכש קרקע, בעת שיש לו כוונה ברורה או התחייבות לבנות עליה דירת מגורים

עליה דירת מגורים. לו היתה מתקבלת עמדת המנהל, גם במקרה אחרון זה ניתן היה לראות את הרוכש כמי שרכש דירת מגורים.

### תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין

במסגרת תיקון 69, שתחולתו מ-1.1.11, נוספה להגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין החלופה הבאה: "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים". כמו כן נוספה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין הגדרת "קבוצת רכישה":

"קבוצת רכישה' - קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכש שים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:

(1) נכס שאינו דירת מגורים;