

# שינויי מבנה והיבטי מיסוי מקרקעין



**יגאל רופא, רו"ח**  
**שותף, מנהל מחלקת המיסים**  
**פאהן קנה ושות'**

# תכנון מס כפעולה חוקית

ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזן (18/5/1994)

אומר כבוד השופט שמגר:

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עיסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין."

# "טכנולוגיות מהטובות על כדור הארץ יאפשרו לנו להגיע למעלימי המס": מנהל רשות המסים בראיון חשוף

מנהל רשות המסים, ערן יעקב, כמו שלא היכרתם • על בית הספר ("עד כיתה ו' בקושי ידעתי לקרוא. הייתי דיסלקט"), על ההתגלגלות לעולם הכלכלה ("היה ברור לי שאני הולך ללמוד צילום ומשחק בבית צבי") ועל ההמלצות שהוא מתכוון להעביר לשר האוצר הבא: "יש לי המון רעיונות, למשל הטלת מס על הכנסות משכר

אלה לוי-וינריב 20.04.2019



## העלמות מס

"בשנים האחרונות נחשפתי לכך שיש לא מעט אנשים שהמדינה הזאת נתנה להם הרבה מאוד לאורך חייהם כאן - השכלה, ילדות טובה, אפשרות לצמוח - ובסוף, כשהם מתבגרים ועושים הרבה מאוד כסף ומגדלים משפחות מאוד-מאוד עשירות, הם בוחרים לעשות את הכול כדי לא לשלם מסים.

"אני לא רוצה לנקוב בשמות, אבל זה משהו שאני רואה אותו ולא מצליח להבין - איך בנאדם שיש לו כל-כך הרבה, מנסה בכל מחיר להעלים מהמדינה. יש בארץ אנשים שיש להם מיליארדים או מאות מיליונים, והם עושים הכול כדי לא לשלם מס. זה מרגיז אותי. האופן שבו גדלתי, לימד אותי שכשיש לך כל-כך הרבה, וחלק מזה הוא פרי של מדינה שאפשרה לך לצמוח ולהצליח, המינימום שאתה יכול לעשות זה להחזיר חלק מיכולתך לאותו מקום שנתן לך את זה.

"מרגיז אותי לראות אנשים שלא מחזירים, ולהפך, ממש מעלימים. אני לא מדבר על תכנון מס. תכנון זה לגיטימי, וחובה לתכנן. אני מדבר על זה שאתה עושה את זה בצורה לא-לגיטימית, שתתאמץ למצוא מבנה לא-לגיטימי, כדי לא לשלם מסים במדינה שנתנה לך את האפשרות לצמוח".



**אם יש ספק? אין ספק!  
או וגם.. "סוף מעשה במחשבה תחילה"**

**ואני אומר גם במיסים..**

**חשוב מאוד להתייעץ בכל סוגיה/שאלה בתחום המס..  
ותפקידנו כרואי חשבון הוא לעזור, לייעץ ולהביא לכך שתכנון  
המס יהיה תכנון לגיטימי עם חביות מס נמוכות.**

# תוכן עניינים

1. חלק ה-2 לפקודה – שינויי מבנה מיזוגים ופיצולים
2. שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין
3. פסיקה במיסוי מקרקעין



# חלק ה-2 לפקודה – שינויי מבנה מיזוגים ופיצולים



## חלק ה-2 לפקודה – שינויי מבנה מיזוגים ופיצולים – תיקון 242

- ❖ הכללים והתנאים לדחיית אירוע מס בשינוי מבנה כגון מיזוג חברות, פיצול והעברת נכסים לחברה תמורת מניות, נקבעו בהוראות חלק ה-2 לפקודה.
- ❖ בחודש אוגוסט 2017, פורסם תיקון 242 לפקודה, אשר במסגרתו שונו באופן מהותי הוראות חלק ה-2 לפקודה.
- ❖ במסגרת התיקון נעשו סידרת תיקונים אשר הרחיבו את האפשרויות של כניסת משקיעים לחברה בדרך של הסרת חסמים, מימוש זכויות ומתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים ללא נטל מס.
- ❖ מטרתו העיקרית של התיקון הינה הגמשת המגבלות החלות על מתן הטבות המס בביצוע שינוי מבנה, פישוט הוראות החוק והתאמת הוראות החוק גם לענף ההיי-טק באמצעות הקלות בגיוסי הון וכניסת משקיעים.

# פרק שני - סעיפי 103 לפקודה

## מיזוג חברות ואגודות שיתופיות

❖ מיזוג לחברה קולטת.

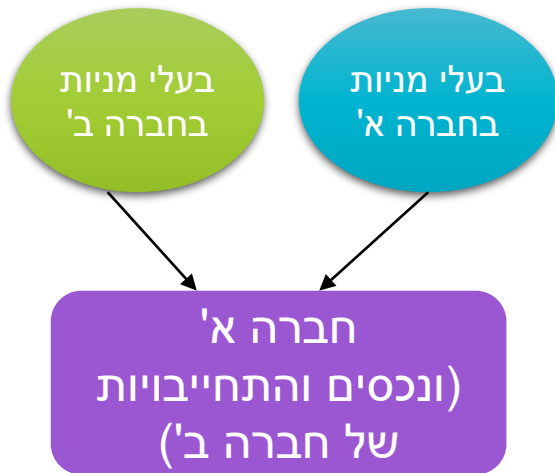
❖ מיזוג בדרך של החלפת מניות.



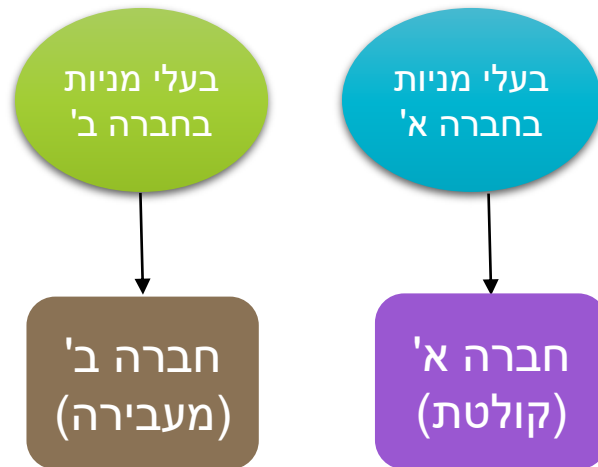


# מיזוג לחברה קולטת - סעיף 103ב לפקודה

לאחר המיזוג



לפני המיזוג



## התנאים לקבלת פטור ממס בעת ביצוע מיזוג סטוטורי - סעיף 103ג לפקודה

- ❖ המיזוג נועד לשם תכלית עסקית וכלכלית אשר הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינה מטרתה העיקרית של המיזוג.
- ❖ חל איסור למכור בתקופה הנדרשת את רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת ערב המיזוג.
- ❖ בתקופה הנדרשת החברה הקולטת ממשיכה בפעילות של החברות המתמזגות שהיתה בכל אחת מהן ערב המיזוג.
- ❖ החברה הקולטת הקצתה ממניותיה לבעלי המניות של החברה המעבירה בהתאם לשווי החברה המעבירה. כך שלאחר המיזוג כל בעל מניות בחברה הקולטת יחזיק בזכויות השוות למניות שהחזיק טרם המיזוג.

## התנאים לקבלת פטור ממס בעת ביצוע מיזוג סטוטורי - סעיף 103ג לפקודה (המשך)

- ❖ זכויותיהם של כלל בעלי המניות בכל אחת מהחברות המתמזגות יהווה לפחות 10% משווי המניות בחברה הקולטת במועד המיזוג.
- ❖ יחסי גודל בין החברות המתמזגות – שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי 9 משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג.
- ❖ החברה הקולטת צריכה להיות חברה תושבת ישראל ובמקרה בו החברה הקולטת הינה חברה תושבת חוץ יש לבקש אישור ממנהל מס הכנסה למיזוג.
- ❖ מגבלת קיזוז הפסדים – הפסדים שהיו בחברה הקולטת ובחברות המעבירות ניתן לקזזם על פני 5 שנים בכל שנה עד 20% מסך ההפסד ובלבד שקיזוז ההפסד אינו עולה על 50% מההכנסה החייבת של החברה הקולטת טרם הקיזוז.
- ❖ במיזוג חברות אם ובת שעולה על 1:9 אין מגבלה על הפסדי החברה הקולטת אשר שוויה הוא הגבוה פי 9 מהחברה המעבירה.

## מיזוג לחברה קולטת - סעיפי 103 לפקודה – עיקר השינויים לאחר תיקון 242

- ❖ קיצור תקופת המגבלות לשנתיים ממועד המיזוג (במקום מתום שנת המס בה בוצע המיזוג).
- ❖ אפשרות של מיזוג עם תמורה במזומן בסכום של עד 40% מסך התמורה שניתנה לבעל הזכויות.
- ❖ מיזוג פעילות שאינה מגיעה לכדי עסק.
- ❖ יחסי הגודל יהיו יחס שווי שוק של 1:9 במקום 1:4 וזאת בכפוף לאישור מראש של המנהל.
- ❖ הסרת מגבלות מכירה ו/או הקצאה בחברה קולטת "אם" שמיזגה חברה "בת" (100%).

# הקלות במיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה

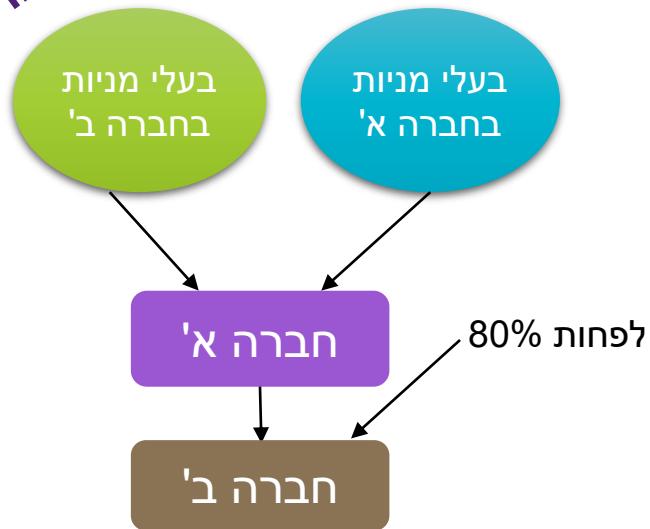
כאשר חברת אם המחזיקה במלא הזכויות בחברת הבת לא יחולו המגבלות הבאות:

❖ **מגבלות דילול** - לא יחולו מגבלות על בעלי המניות בחברת האם על הקצאת ו/או מכירת זכויות בחברה האם לאחר המיזוג.

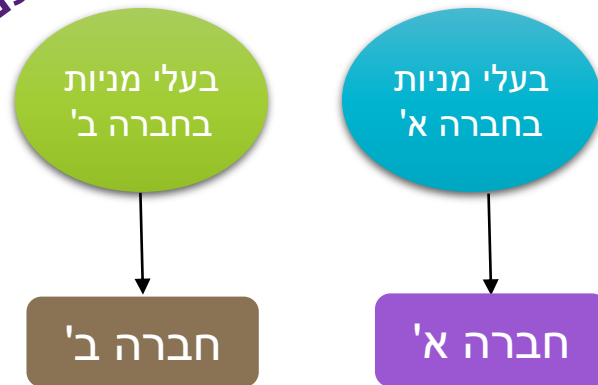
❖ **מגבלת קיזוז הפסדים** - לא תחול מגבלה על שימוש בהפסדי הקולטת, במידה ויחס הגודל (שווי שוק), במועד המיזוג, בין הקולטת לחברה הנקלטת עולה על 1:9.

# מיזוג על דרך החלפת מניות - סעיף 103כ לפקודה

לאחר המיזוג



לפני המיזוג



## התנאים לקבלת פטור ממס בעת מיזוג על דרך החלפת מניות - סעיף 103כ לפקודה

- ❖ לשם קבלת הפטור יש לקיים את כל ההוראות כפי שפורטו במיזוג סטטוטורי כאמור לעיל בשינויים המתחייבים.
- ❖ בעלי המניות המחזיקים בחברה הקולטת יוכלו **לדלל** את החזקותיהם עד לשיעור החזקה של **25%**.
- ❖ החברה הקולטת תוכל **לדלל** את ההחזקות בחברה הנעברת בתקופת ההגבלה עד לשיעור של **51%** (נאסר לחלוטין עד תיקון 242).
- ❖ הותר **לשלב** החלפת מניות עם **תמורה במזומן**, בכפוף למגבלות.
- ❖ הוספה **מגבלת קיזוז** הפסדים כנגד רווח או הפסד ממכירת מניות החברה הנעברת\* על פני 5 שנים, כדלהלן:
  - כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת **מכל מקור** – בשנת המיזוג ובמשך השנתיים העוקבות.
  - כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת **ממכירת נכסים שיום רכישתם קודם למועד המיזוג** – בשלוש השנים הבאות.

\*הוספה גם הגבלה המנויה בסעיף 103ח(ז) המאפשרת למנהל להגביל קיזוז הפסדים אם לטעמו תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה.

# פרק שלישי - סעיפי 104 לפקודה

## העברת נכסים תמורת מניות

❖ העברת זכויות בנכס לחברה (סעיף 104א).

❖ העברת נכס על ידי מספר בני אדם (סעיף 104ב).

❖ העברת מניות לחברת אם (סעיף 104ג).

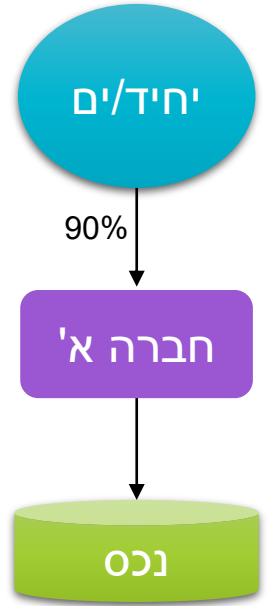
❖ החלפת מניות (סעיף 104ח).



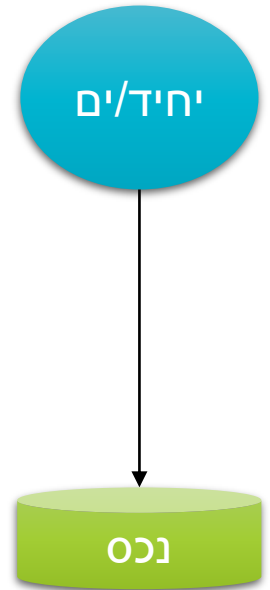


# העברת נכס לחברה – סעיף 104א

לאחר 104א



לפני שינוי המבנה

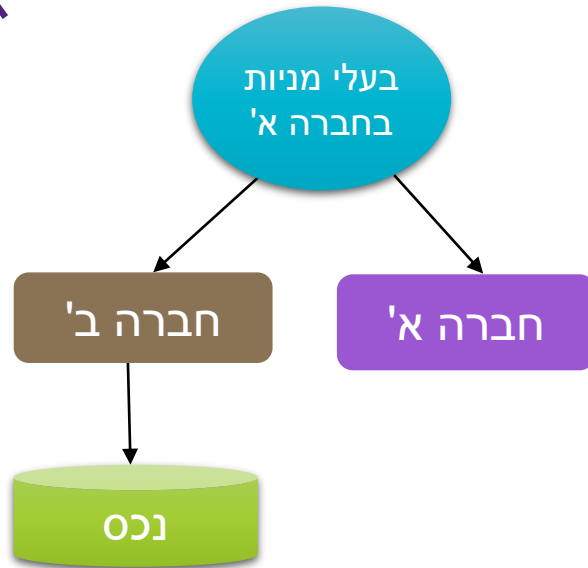


## התנאים לקבלת פטור ממס בעת העברת מלוא הזכויות בנכס - סעיף 104א לפקודה

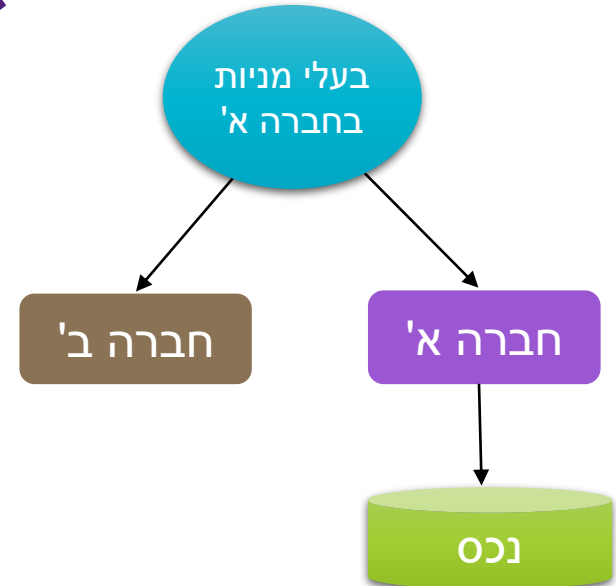
- ❖ הסעיף קובע כי העברת נכסים לחברה בתמורה להקצאת מניות, על ידי בעל מניות המחזיק בחברה בשיעור של 90% מיד לאחר העברה.
- ❖ במהלך התקופה הנדרשת בעלי המניות המחזיקים בחברה יוכלו **לדלל** את החזקותיהם עד לשיעור החזקה של **25%**.
- ❖ הנפקת המניות לבעל המניות תעשה בהתאם לשווי השוק של הנכסים המועברים.
- ❖ במידה והנכס המועבר הינו קרקע פנויה, העברה תהא פטורה ממס בתנאי שתוך 5 שנים ממועד העברה הושלמה בניית בניין על הקרקע.

# העברת נכס בין חברות אחיות - סעיף 104ב(ו) לפקודה

לאחר העברה



טרם העברה

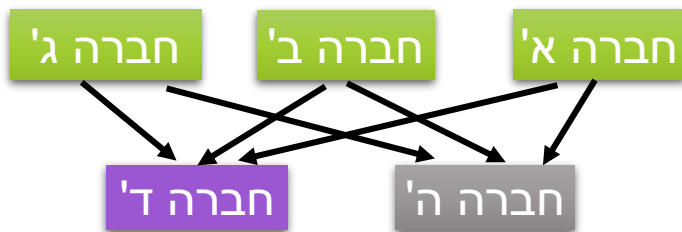


## התנאים לקבלת פטור ממס בעת העברת נכס בין חברות אחיות - סעיף 104ב(ו) לפקודה

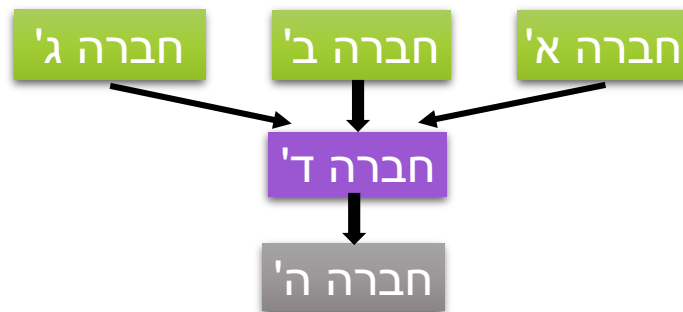
- ❖ במהלך התקופה הנדרשת בעלי המניות המחזיקים בחברה המעבירה ובחברה האחות יוכלו **לדלל** את החזקותיהם עד לשיעור החזקה של **25%**.
- ❖ העברת הנכס בין חברות האחיות נעשתה לשם תכלית עסקית, שאין מטרתה העיקרית הפחתה במס בלתי נאותה.
- ❖ הנכס המועבר יוחזק במשך שנתיים על ידי החברה אשר קולטת את הנכס.
- ❖ לא ניתנה תמורה בשל העברת הנכס.
- ❖ במשך שנתיים בעלי המניות בחברות לא ימכרו את מניותיהם.
- ❖ החברה המעבירה והחברה הקולטת אינן איגודי מקרקעין שנתיים לפני ואחרי מועד העברת הנכס.
- ❖ שווי השוק של הנכסים הנותרים בחברה המעבירה יהא גדול יותר משווי התחייבויותיה.
- ❖ אם יש צורך לבצע הפחתת הון נדרש אישור בית משפט.
- ❖ נדרש לקבל את אישור המנהל לביצוע העברה הנ"ל.
- ❖ הגבלת קיזוז הפסדים, החל מתום שנת המס שבה הועבר הנכס, לא תהיינה רשאיות לקזז במשך שנתיים החברה המעבירה ובחברה האחות הפסדים לפי סעיפים 28 או 92 לפקודה.

# העברת מניות חברה נכדה למספר חברות – סעיף 104ג לפקודה

## לאחר שינוי המבנה



## טרם שינוי המבנה



## לאחר תיקון 242

- ❖ תתאפשר הנפה למספר בעלי מניות (חברות בלבד).
- ❖ דרישה למינימום החזקה של שנתיים בחברה ה'.
- ❖ ניתן לדלל את חברה ד' עד לשיעור החזקה של **25%**.

## התנאים לקבלת פטור ממס בעת הנפה למספר חברות - סעיף 104ג לפקודה

- ❖ בעל המניות או בעלי המניות הם חברה אחת או יותר המחזיקים בכל המניות בחברה המעבירה.
- ❖ במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות, שמחזיקה חברת האם בחברה המעבירה **מ-25%** מכל הזכויות באותה חברה.
- ❖ לא ניתנה תמורה בכסף או שווה כסף בגין העברת המניות כאמור.
- ❖ חברת האם תחזיק במניותיה של החברה האחרת במשך שנתיים לפחות.
- ❖ המניות המועברות לחברת האם נעשתה לשם תכלית עסקית, שאין מטרתה העיקרית הפחתת מס.

# פרק רביעי - סעיפי 105 לפקודה

פיצול חברות, אגודה שיתופית ועמותות

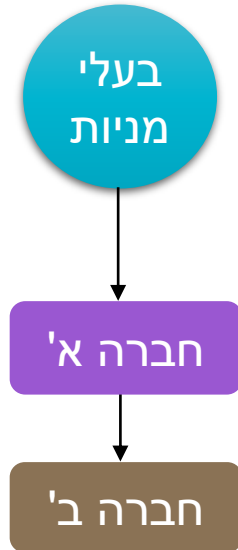
❖ פיצול חברה לחברה חדשה (סעיף 105א(1)).

❖ פיצול חברה לחברת בת חדשה (סעיף 105א(2)).

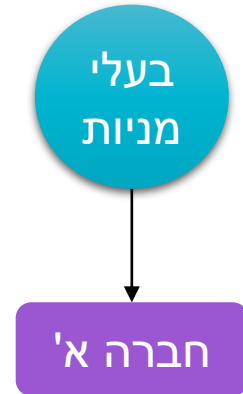
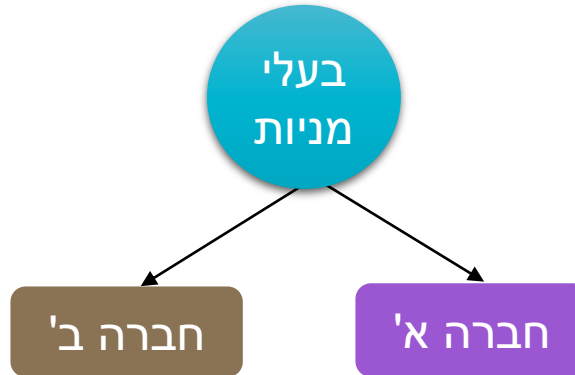


# פיצול – סעיפי 105

## פיצול אנכי



## פיצול אופקי



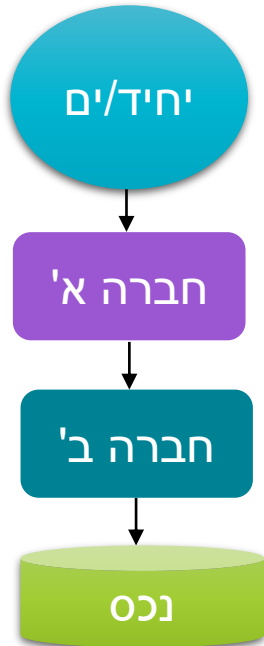


# פיצול – סעיפי 105

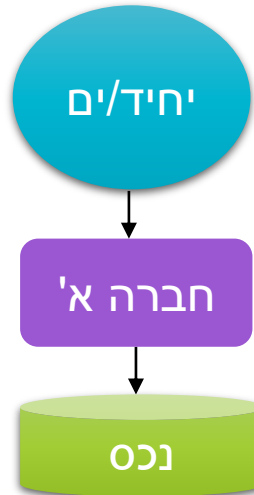
- ❖ לאחר הפיצול, כל החברות אשר השתתפו בפיצול יהיו בעלות פעילות כלכלית עצמאית החייבת במס לפי סעיף 2(1).
- ❖ בעלי המניות של החברות המתפצלות לא ימכרו את מניותיהן במשך שנתיים ממועד הפיצול למעט מכירה של מניות כמפורט להלן ובלבד שזכויותיהן של בעלי המניות לא יפחתו מ- 25%.
- ❖ ביטול מגבלות קיזוז הפסדים לאחר פיצול.
- ❖ בוטל הצורך בקבלת אישור של המנהל בעת ביצוע פיצול אנכי.

# פרק חמישי - סעיף 105א1 לפקודה שינוי מבנה נוסף בתקופה הנדרשת

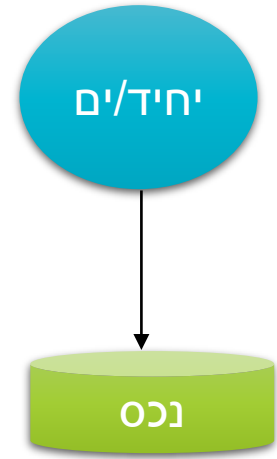
לאחר 104א(א) נוסף



לאחר 104א(א)



טרם שינוי המבנה



# פרק חמישי - סעיף 105-1 לפקודה שינוי מבנה נוסף בתקופה הנדרשת

❖ עד לתיקון 242 שינוי מבנה נוסף שנעשה בחברה בתקופה הנדרשת ייחשב להפרת המיזוג ה"פטור".

❖ לאחר תיקון 242 ניתן יהיה לבצע שינויי מבנה נוספים בתקופה הנדרשת תוך קיום תכלית כלכלית ובהתאם לאישור המנהל מראש.

# קביעת מועד מיזוג או פיצול – חוזר 6/2018

מיזוג או פיצול הינם מהלכים אשר ניתן לבצעם רק בתום שנת מס בהתאם להגדרת "מועד מיזוג". יחד עם זאת סעיף 103א(ב) לפקודה קובע, כי סמכות המנהל יתאפשר ביצוע מיזוג סטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת המס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה, בכפוף לתנאים המפורטים בחוזר 6/2018.

❖ מיזוג סטוטורי שלא בתום השנה.

❖ פיצול שלא בתום השנה.

# קיצוץ ההפסדים – בשנה בה חל המיזוג ובשנה השישית

❖ ב-5 השנים הראשונות שלאחר המיזוג, מותר לקזז סכום שמגיע עד ל-20% מסך ההפסדים המועברים של היישות הממוזגת כולה, או ל-50% מההכנסה החייבת של החברה הקולטת באותה שנה- הנמוך מביניהם.

❖ בשנת המיזוג עצמה ובשנה השישית, הסכום המותר בקיצוז הוא כנ"ל, אך יש לשקלל אותו לפי מס' החודשים שעברו מתחילת השנה ועד המיזוג.

## דוגמא:

- החברות התמזגו בסוף רבעון Q1 כלומר, חלפו 3 חודשיים מתחילת השנה ועד מועד המיזוג.
- סך ההפסדים המועברים של היישות הממוזגת בסוף שנת המיזוג הינו 15,000.
- סך ההכנסה החייבת של החברה הקולטת בשנת המיזוג הינו 10,000.

**הסכום המותר בקיצוז בשנה הראשונה יהיה הנמוך מבין:**

א.  $2,250 = 20\% * 9/12 * 15,000$

ב.  $3,750 = 50\% * 9/12 * 10,000$

# שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין



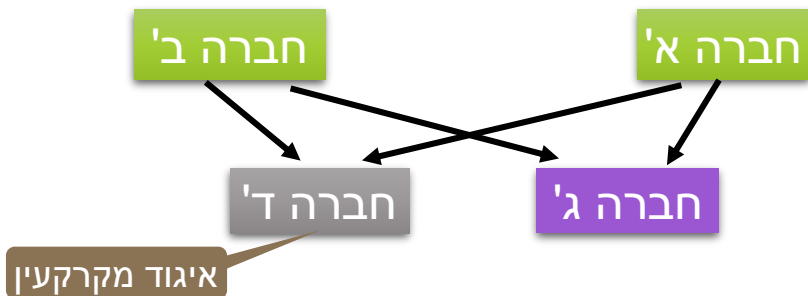
# שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין

- ❖ בוטלה ההגבלה הגורפת לתחולת הוראות שינוי מבנה באמצעות מיזוג לגבי איגוד מקרקעין (למעט חריגים באישור המנהל).
- ❖ הוארך פרק הזמן לבניה על קרקע שהועברה לאיגוד במסגרת העברה פטורה, מארבע שנים לחמש שנים.
- ❖ הותר להניף איגוד מקרקעין לחברה האם בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה\*.
- ❖ שינוי מבנה לאחר שינוי מבנה – ניתן להחיל את סעיף 105'1 לפקודה, כנוסחו בתיקון, על שינוי מבנה נוסף אשר נעשה מיום הפרסום ואילך.

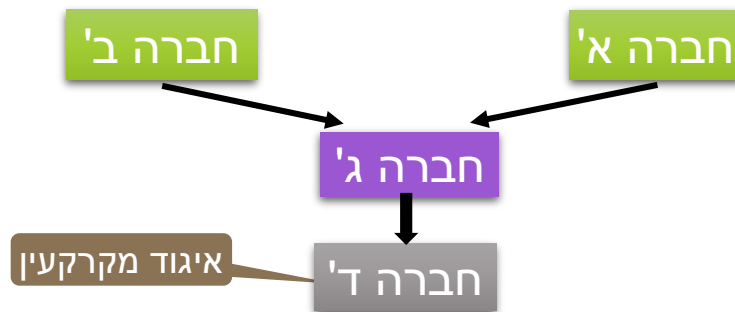
\*עם זאת, נותרה בעינה ההגבלה על העברת איגוד מקרקעין בין חברות אחיות לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה

# סעיף 104ג' העברת מניות איגוד מקרקעין לחברה אם

## לאחר שינוי המבנה



## טרם שינוי המבנה



- ❖ תיקון 242 הרחיב את תחולת סעיף 104ג' לפקודה גם למקרה בו החברה הנעברת (חברה ד') הינה איגוד מקרקעין.
- ❖ העברת מניות איגוד המקרקעין "פטורה" ממס שבח וחייבת במס רכישה מופחת בשיעור של 0.5% .
- ❖ לעניין סעיף 103ג' בלבד, על חברות א' ו-ב' להחזיק בתקופה הנדרשת לפחות ב-25% מהזכויות שהיו להן טרם שינוי המבנה בחברה ג' המעבירה.



# פסיקה במיסוי מקרקעין



## עסקת חכירה ששולם בגינה מס שבח – אינה מגלמת בתוכה גם עסקת אשראי ע"א 6914/15 דוד אהרוני נגד פקיד שומה כפר סבא 22.04.2018

### העובדות:

- ❖ מר דוד אהרוני התקשר, עם חברת סונול בע"מ בעסקת חכירה לתקופה של 22 שנים לצורך תפעול תחנת דלק ושילם מס שבח על מלוא שווי עסקת החכירה המהוון (מאחר ובאותו מועד תקופת חכירה של מעל 10 שנים נחשבה מכירת זכות במקרקעין).
- ❖ פקיד השומה בחן את התקבולים מעסקת החכירה והחליט שאין מקום לחייבם במס הכנסה בגין הריבית הריאלית הגלומה בהם.
- ❖ 13 שנים לאחר כריתת הסכם החכירה, שינה פקיד השומה את דעתו וחייב את בני המשפחה בשיעור הריבית הריאלית הגלומה בתשלום דמי החכירה השנתיים, בהתאם להוראות סעיף 2(4) לפקודה.

# עסקת חכירה ששולם בגינה מס שבח – אינה מגלמת בתוכה גם עסקת אשראי ע"א 6914/15 דוד אהרוני נגד פקיד שומה כפר סבא 22.04.2018

## המחלוקת:

❖ האם היוון התמורה העתידית מעסקת חכירה ארוכת טווח, לצורך תשלום מס שבח בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין מצביע על עסקת אשראי נוספת, החייבת לאורך השנים בתשלום מס הכנסה בגין מרכיב הריבית?

## החלטת בית המשפט המחוזי:

❖ בית המשפט המחוזי קיבל את טענת פקיד השומה במלואה תוך שהוא קובע בין היתר כי: **"אין בתשלום מס השבח בגין דמי החכירה המהוונים משום "הקדמה" של תשלום המס.**

## עסקת חכירה ששולם בגינה מס שבח – אינה מגלמת בתוכה גם עסקת אשראי ע"א 6914/15 דוד אהרוני נגד פקיד שומה כפר סבא 22.04.2018

### החלטת בית המשפט העליון:

- ❖ בניגוד לעסקת מכר, בה ברירת המחדל הטבעית היא כי התמורה, מסירת הממכר והעברת הבעלות מתלכדים ומתקיימים בו זמנית, הרי שעסקת שכירות היא יצור שונה בה ברירת המחדל היא שדמי השכירות משולמים לשיעורין **והדבר נגזר מהשוני המהותי בין זכות הבעלות לזכות השכירות.**
- ❖ בעסקת מכר בתשלומים, ההנחה היא כי שוויה של הזכות **נמוך** מהתמורה הכוללת כפי שנקבעה בהסכם ולכן הסכום שיתקבל לאחר היוון ישקף את שווי עסקת המכירה במועד המכירה לצורך תשלום מס שבח והיתרה תשקף את עסקת האשראי הכפופה לתשלום מס הכנסה. עם זאת, אין להסיק מ"הפיקציה" שיצר המחוקק בחוק לפיה "דין חכירה כדין מכירה", כי מבחינה כלכלית ומשפטית עסקת חכירה כמוה כעסקת מכר לצורכי מס בכל היבט ועניין.

## עסקת חכירה ששולם בגינה מס שבח – אינה מגלמת בתוכה גם עסקת אשראי ע"א 6914/15 דוד אהרוני נגד פקיד שומה כפר סבא 22.04.2018

### החלטת בית המשפט העליון:

- ❖ קביעתו של המחוקק לפיה יש לראות ב"חכירה" כמכירה לעניין מס שבח, היא פיקציה שנועדה להתמודד עם תכנוני מס של נישומים, אולם ההשוואה לעסקת מכר המשולמת בתשלומים לצורך לימוד על עסקת אשראי בין המחכיר לחוכר – מהווה "פיקציה על פיקציה" שבנסיבות העניין יש להישמר ממנה.
- ❖ אין בעצם פריסת התמורה לתשלומים כדי ללמד על עסקת אשראי בעסקת מכר וקל וחומר כאשר מדובר בעסקת שכירות.
- ❖ פעולת ההיוון נועדה להתחקות אחר שוויה של העסקה במועד המכירה לצורך חישוב שיעור המס המדויק ולא ליצור מרכיב אשראי בעסקה.

# עסקת חכירה ששולם בגינה מס שבח – אינה מגלמת בתוכה גם עסקת אשראי ע"א 6914/15 דוד אהרוני נגד פקיד שומה כפר סבא 22.04.2018

## החלטת בית המשפט העליון:

- ❖ מיסוי המחכיר במס שבח במועד כריתת ההסכם בגין סך דמי החכירה הנומינליים שישולמו לו לאורך תקופת החכירה, יביא למיסויו ביתר ולכן יש להוון את דמי החכירה ולחייבו במס שבח בגין דמי החכירה **המהוונים** ותשלום מס השבח בגינם שקול מבחינה כלכלית למס השבח שהיה המחכיר משלם אילו מוסו דמי החכירה מידי שנה בשנה.
- ❖ שאלת קיומה של עסקת אשראי בין המחכיר לחוכר היא שאלה עובדתית נפרדת, ובהעדר ראיה לסתור, אין לומר כי נכרתה בין הצדדים עסקת אשראי ואין למסות את המחכיר בנוסף במס הכנסה בגין ריבית שכביכול שולמה לו כחלק מדמי החכירה.

# מס רכישה נפרד לבני זוג למרות מגוריהם המשותפים בדירה ו"ע 16836-03-17 קרן רוזנבוים נ' מדינת ישראל 30/01/2019

## העובדות:

- ❖ העוררת ובן זוגה נישאו בשנת 2007. ערב נישואיהם חתמו על הסכם ממון המתייחס באופן ספציפי לשני נכסים שהיו בבעלות הבעל עוד קודם לנישואין - דירה ברמת גן (דירתו הראשונה) וחשבון בנק. ביום 29 בספטמבר 2009 רכש הבעל דירה בקריית אונו למימון הרכישה של דירתו החלופית, מכר הבעל את דירתו הראשונה וכן השתמש בכספים מחשבונו האישי.
- ❖ בני הזוג ניהלו חשבון בנק משותף, אליו נכנסו משכורתיהם וממנו מומנו חייהם וחיי ילדיהם המשותפים. בנוסף, בני הזוג וילדיהם התגוררו בדירתו הראשונה וכן בדירתו החלופית, מבלי שהעוררת שילמה דמי שכירות עבור השימוש. ביום 5 בספטמבר 2016 רכשו בני הזוג דירה משותפת - היא הדירה נשוא הערר. מימון הרכישה נעשה מחשבונם המשותף של בני הזוג.

# מס רכישה נפרד לבני זוג למרות מגוריהם המשותפים בדירה ו"ע 16836-03-17 קרן רוזנבוים נ' מדינת ישראל 30/01/2019

## המחלוקת:

- ❖ העוררת טענה, ביחס למחצית הדירה השייכת לה, כי זו דירתה היחידה ולכן שיעור מס הרכישה על מחצית זו צריך להיות בהתאם לשיעור החל בעת רכישה דירה יחידה.
- ❖ לטענת המשיב, יש לראות את העוררת כבעלת זכויות גם בדירת הבעל החלופית, ומשכך אין היא בעלת דירה יחידה וכתוצאה מכך - שיעור מס הרכישה יהיה בהתאם.

## החלטת בית המשפט:

- ❖ בית המשפט התבסס על הלכת שלמי כי יש לעמוד בשני תנאים מצטברים: ראשית, קיומו של הסכם ממון תקף, במסגרתו נקבעה חלוקת הזכויות בדירות המגורים שברשות בני הזוג. שנית, הוכחה כי הסכם הממון מיושם בפועל, כך שמתקיימת הפרדה רכושית בין בני הזוג בכל הנוגע לדירות נשוא הסכם הממון.
- ❖ נקבע כי אין חולק שנחתם בין בני הזוג הסכם ממון, תקף ומחייב. לגבי התקיימותו של התנאי השני נקבע כי אין בכך שדירות הבעל שימשו למגורים משותפים של בני הזוג עם ילדיהם וכי הבעל לא גבה דמי שכירות עבור מגורים אלה, כדי לשלול את האפשרות להוכיח הפרדה רכושית וחריגה מחזקת התא המשפחתי. נקבע כי ההפרדה הרכושית בין בני הזוג אמיתית.



פאהן קנה ושות'  
Grant Thornton  
שרותי מחלקת המסים

רו"ח יגאל רופא, שותף ומנהל מחלקת מסים



עינת מליאר  
יעצת מס



מיסוי  
פרט

אסף בהר  
רו"ח (עו"ד)



מס ערך  
מוסף

שי מויאל  
עו"ד



מיסוי  
נאמנויות

מיסוי  
בינלאומי

אריאל כץ  
רו"ח



מיסוי  
אמריקאי  
ודוחות מס

יעקב ברשטיין  
רו"ח (עו"ד)



חוק עידוד  
ואופציות

מיסוי  
ישראלי

יגאל מנשרוב  
רו"ח



מיסוי  
מקרקעין

בנג'מין גנדז  
רו"ח (אנגליה)



מחירי  
העברה  
Transfer  
pricing



# תודה על ההקשבה

יגאל רופא, רו"ח

שותף, מנהל מחלקת המסים

פאהן קנה ושות'

[www.grantthornton.co.il](http://www.grantthornton.co.il)

טלפון ליצירת קשר: 03-7106644

מייל: [Yigal.Rofhe@il.gt.com](mailto:Yigal.Rofhe@il.gt.com)