פיצול אמיתי ונכון בעסקת מקרקעין – עשוי להקל נטל המס לקונה ולמוכר

בעסקה של רכישת מקרקעין, כאשר כלולים גם פריטים נוספים, כגון: ציוד, ריהוט וכו', ישנה האפשרות לפצל העסקה לשתי עסקאות: רכישת המקרקעין ורכישת הציוד והריהוט. במצב דברים שכזה יכולים ליהנות מחסכון במס הן המוכר והן הרוכש, למשל: מצד המוכר – אם מדובר בדירת מגורים ולמוכר אין פטור ממס שבח, פיצול התמורה לשני מרכיבים, תמורה עבור מרכיב המקרקעין ותמורה עבור הציוד והריהוט עשויה להביא לחסכון במס שבח, כאשר התמורה בגין הריהוט לא תחויב במס. ואילו, מצד הרוכש – הוא ישלם מס רכישה מופחת, רק על התמורה ששילם בגין מרכיב המקרקעין.

כמובן, ככל עסקת מקרקעין המדווחת למיסוי מקרקעין, מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המנהל" או "המשיב") רשאי לבדוק את העסקה, לאשרה כפי שדווחה, או שלא.

לאחרונה, סוגיה זו הגיעה לפתחה של ועדת ערר מיסוי מקרקעין שבירושלים שדנה בעניינה של השותפות – מלון מגדלות ת"א (ו"ע 61867-11-14, ניתן ב- 26/3/17) (להלן: "פרשת מגדלות"). שם דובר היה על מקרה בו שותפות מלון מגדלות (להלן: "השותפות" או "העוררת") רכשה בית מלון על ציודו ותכולתו, כאשר בהסכם הרכישה נקבע שווי מכירה עבור רכישת המקרעין ותמורה נפרדת ששולמה עבור רכישת הציוד והתכולה של בית המלון.

החשיבות בפסיקת הועדה, היא עצם העובדה שבאמצעות ניתוח הועדה ניתן ללמוד מתי וכיצד מיסוי מקרקעין יראה פיצול שכזה כמהלך אמיתי ויאשרו, ומתי לא.

העובדות בקליפת האגוז....

1. חברת שמש ירושלים בע"מ (להלן: "חברת שמש") החזיקה בזכויות הבעלות במלון כיכר ציון, הכולל 117 חדרים, מטבח, חדר אוכל ושטחים ציבוריים, לרבות ריהוט וציוד (להלן: "המלון").
2. ביום 18.6.2013, רכשה השותפות על-פי הסכם מכר (להלן: "הסכם

המכר") את המלון במצבו הקיים ("AS IS"). "תמורת הממכר" נקבעה על סך של מעל 78 מ' ש"ח, כאשר מתוכם כ-73 מ' ש"ח עבור הזכויות במקרקעין ו-5 מ' ש"ח עבור הזכויות בציוד ובריהוט.

3. השותפות דיווחה למיסוי מקרקעין על רכישת המלון והצהירה על חבות במס רכישה לפי שווי מכירה של המקרקעין (בלבד), אך ציינה בדיווחה את פיצול העִסקה בין רכישת הזכויות במקרקעין, המחויבת במס רכישה לבין רכישת הזכויות במיטלטלין.
4. לאחר רכישת המלון, השותפות הרסה המלון "עד רמת המעטפת" ומתכננת לבנותו מחדש.
5. המנהל לא קיבל את דיווח השותפות והוציא לה שומת מס רכישה על סך מלוא התמורה – 78 מ' ש"ח ולא קיבל את ההבחנה תמורה ששולמה עבור המקרקעין והתמורה עבור הציוד והריהוט.
6. השותפות לא הסכימה לשומה שהוצאה לה והחליטה לערער על קביעת המנהל.

השאלה שבמחלוקת

האם במקרה הנדון, לאור הסכם המכר, השותפות נהגה נכון כאשר דיווחה על רכישת מקרקעין בנפרד מרכישת הציוד והריהוט, או שמא גישת המנהל היא הנכונה, והדיווח ותשלום מס הרכישה היה צריך להיות מחושב על מלוא התמורה?

ניתוח המונח "שווי מכירה"

1. יו"ר הועדה, כבוד השופט מ. בר-עם, בוחר להתחיל ניתוח הסוגיה בהבנה לעומק מהו הביטוי "שווי מכירה".
2. כידוע, מכירת זכות במקרקעין מצמיחה חבות במס רכישה, לפי הוראות סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"):

“במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן –
מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע,
לפי סוג המכירה או המקרקעין …”.

3. “שווי המכירה” הוגדר בסעיף 17(א) לחוק, שם נקבע כי שווי
המכירה הינו:

“…שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל
שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום“.

4. המונח “שווי” הוגדר בסעיף 1 לחוק כ:

“הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה
מרצון, ובלבד שבמכירות –
(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין
או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים
מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה
כאמור
(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה”.

5. מהוראות החוק, כפי שנסקרו לעיל, ניתן לראות כי תפקיד המנהל
לבחון את השווי ביום ביצוע העסקה, כי אכן מדובר ב”שווי שוק”

ושסכום העסקה נקבע “בתום לב” וללא כל השפעה “מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה“.

6. חשוב לציין את דברי יו”ר הועדה, כבוד השופט מ. בר-עם, המתייחס לעובדה, כי כאשר המנהל מוציא שומה, שכמובן שונה מהשומה העצמית, אין לראות בכך, בהכרח, כוונת זדון של מי מהצדדים:

“הצהרה שאינה נכונה על שווי הזכות במקרקעין אינה בהכרח מלמדת על חוסר תום ליבו הסובייקטיבי של הרוכש בשומתו העצמית, ועל כוונה להשתמטות מודעת מתשלום מס”.

ניתוח המקרה הנדון

7. הועדה בחנה את עסקת רכישת המלון מהבחינה המהותית, מעבר לבחינה הצורנית שהצדדים נתנו לה ביטוי בהסכם המכר.

8. בהתאם לעובדות, המלון נהרס, כאמור, “עד רמת המעטפת” והכוונה לבנות חדש תחתיו. הדעת מניחה, לדעת הועדה, כי במלון חדש לא יעשה שימוש בציוד ובריהוט הישן שנרכש.

9. נראה, כי מבחינת המוכרת, חברת שמש, לא היתה כלל אפשרות לרכוש המלון מבלי לרכוש גם את הציוד והריהוט. לאור זאת הועדה מסיקה, כי – “מהותה הכלכלית האמתית של העסקה הייתה רכישת מלון בסכום המשקף את התמורה החוזית הכוללת“.

10. נקודה נוספת חשובה, שמבחינת הועדה עשויה לחזק הגישה שאין לפצל את התמורה, היא עצם העובדה כי המנהל קבע את שומת מס השבח של המוכרת – חברת שמש, בהתאם לתמורה הכוללת, ללא הפיצול שנעשה בהסכם המכר, וחברת שמש לא ערערה על כך.

11. לסיכום, הועדה מזכירה את העקרון כי “שווי מכירה” נקבע על יד צירוף כל התמורות, משמע – יש לבחון את כל התמורות הישירות והעקיפות שהרוכש התחייב לשלם למוכר או למי מטעמו: “בענייננו, ניתן, לכאורה, לראות ברכישת המיטלטלין, הטפלים לממכר העיקרי, כתמורה עקיפה בה התחייב הרוכש במסגרת עסקת המכר, אשר איננה ניתנת להפרדה מלאכותית“.

נפסק

בנסיבות המקרה אין מקום לפיצול התמורה לשתי עסקאות נפרדות,

ולמעשה סך התמורה שולמה עבור המקרקעין, ולכן חישוב מס הרכישה יעשה לגבי סך התמורה ששולמה.

סיכום, ניתוח ויישום ההלכה

1. עסקת רכישת מקרקעין הכוללת גם רכישת ציוד, ריהוט וכיוצא באלו דברים, ניתנת לפיצול אשר עשוי להקטין הן את חבות מס השבח והן את חבות מס הרכישה.
2. פיצול התמורה, למרכיביה השונים של העסקה, צריך שיבוא לידי ביטוי בהסכם המכר.
3. פיצול התמורות – יש לשקול הסתמכות על הערכות שמאי.
4. פיצול התמורות צריך להיות אמיתי ובשום שכל.

סיכם, ערך וניתח: יוסי קורן, עו"ד (רו"ח)