



מיסוי מקרקעין - רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה ובנייה מחדש, מהווה

רכישת קרקע

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 975

נושאי השבוע:

מיסוי מקרקעין

רכישת דירת מגורים
המיועדת להריסה ובנייה
מחדש, מהווה רכישת
קרקע

מיסוי בינלאומי

אמנות המס, עדכונים
אודות ה-MLI

לטענת מנהל מסמ"ק: "למנהל מיסוי מקרקעין אין את הכלים להתמודד עם מצב עובדתי בו נישום רוכש נכס, דוחה את החלטתו בדבר כוונתו לשפץ את הנכס עד לאחר מועד רכישת הנכס, כדי לחסוך במס רכישה. לפיכך, על בית המשפט להרחיב מעט את מועד מבחן הכוונה מיום רכישת הנכס, למועד עובר לרכישה ומעט אחריה." (הדגשה לא במקור).

ביהמ"ש קובע כי ע"מ לעמוד במבחן הסובייקטיבי (בו נטל ההוכחה הוא על העוררת) יש להשתכנע כי כוונת הרוכש במועד הרכישה, הייתה להתגורר בדירת המגורים הנרכשת, וקיימות ראיות תומכות ומהימנות לכוונה זו.

על אף האמור, להלן הראיות שהובילו את ביהמ"ש לקבוע כי כוונת העוררת היה מלכתחילה להרוס את הדירה ולבנותה מחדש, ולא להתגורר בה: העוררת לא ביקרה כלל בדירה טרם רכישתה, העוררת לא הייתה מעורבת כלל בתוכניות השיפוץ וההרחבה / ההריסה והבנייה מחדש ומימונם (דבר שהוביל אביה מול המתכננים), אף אביה של העוררת שפנה לאדריכל טרם הרכישה לא נכנס לנכס ולא ידע אם ברצונו לשפצו ולהרחיבו או לבנות תחתיו בית חדש עבור בתו, לא התגוררו בנכס מספר שנים טרם הרכישה, לא טרחו לקבל הערכה (ולו כללית בלבד) לעלויות שיפוץ והרחבה (ואף התאמתו לעוררת) טרום הרכישה, עד היום הבית אומנם לא נהרס אך גם לא שופץ והעוררת טרם עברה להתגורר בו. הבית עומד ריק ומוזנח כפי מצבו בעת רכישתו, פחות מחודשיים מעת הרכישה נערכה מפת מדידה לנכס ושם נרשם "להריסה" (!!!), חודשיים וחצי לאחר הרכישה הוגשה בקשה להיתר בנייה לצורך הריסה ובנייה מחדש (מעיד שהתכנון לכך החל טרום הרכישה), ושווי הרכישה מעיד שמדובר על רכישת קרקע בלבד

מכל האמור לעיל, ביהמ"ש קובע כי העוררת לא הרימה את הנטל ביחס לכוונה הסובייקטיבית שלה במועד הרכישה כי התכוונה לעשות שימוש בדירה לצורך מגוריה בעתיד הנראה לעין.

ביום 26.6.2023 ניתן פס"ד בעניין משי בן עוז (נ"ע 25210-02-21) ובו נקבע כי רכישת דירת מגורים אשר התברר כי לא שימשה למגורים בפועל והיא מיועדת להריסה, מהווה רכישת זכות אחרת במקרקעין (קרי קרקע) ולכן לא תזכה למדרגות מס רכישה של דירת מגורים לרבות המדרגות המוטבות לדירת מגורים יחידה.

רקע

גב' בן עוז (להלן - העוררת) רכשה בשנת 2019 בית מגורים (דו-משפחתי, ישן ובמצב תחזוקתי ירוד שבמשך כמה שנים לא גרו בו) (להלן - הנכס או הדירה) תמורת כ- 2.25 מיליון ₪. העוררת, שהינה סטודנטית לקוית ראייה, רכשה את הדירה כיוון שהיא צמודה לבית הוריה (לצורך זמינות עזרתם ותמיכתם בה) ובמש"ח שהגישה לצורך מס רכישה, הצהירה כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, והתחייבה למכור את דירתה הנוספת במסגרת פרק הזמן הקבוע בחוק (וכך קרה), ולכן ביקשה לשלם מס רכישה כבדירת מגורים יחידה. יצוין, כי במהלך המשפט התבררו עובדות נוספות, ביניהן כי לאחר הרכישה התכוונה העוררת לשפץ ולהרחיב את הדירה, אולם בהמלצת האדריכל ומבחינה כלכלית התברר כי עדיף להרוס ולבנות מחדש.

מנהל מסמ"ק קבע (בהתאם להלכת פרידמן - ע"א 278/84) כי העוררת אומנם עומדת במבחן האובייקטיבי (אכן נרכשה "דירת מגורים" לפי טיבה) אך איננה עומדת במבחן הסובייקטיבי (לא הוכיחה כי כוונתה המגורים בדירה, ואכן לא התגוררה בה). לפיכך, הוציא לעוררת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה, בה נקבע כי עפ"י הנתונים בידיו הדירה לא תשמש למגורים (אף אם ההחלטה להריסה התקבלה לאחר הרכישה) ועל כן העוררת חויבה במס רכישה בשיעור מלא החל על רכישת קרקע, ובנוסף צוין בשומה כי תישקל הטלת מס גרעון.

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



עצמו הייתה כוונה חד משמעית להתגורר בדירה, ואולם בתוך זמן קצר עקב נסיבות חריגות או אירוע דרמטי אחר - נשתנו התוכניות כליל והוחלט כי הדירה לא תשמש כלל למגורים - הרי שלא יעלה על הדעת שייטען כי הכוונה הסובייקטיבית ביום הרכישה אינה למגורים ותוצא שומת מס רכישה כרכישת קרקע.

לסיום נזכיר גם כי במסגרת מאמצי הרשות למנוע התחמקות מתשלום מס רכישה על זכויות במקרקעין שאינן "דירות מגורים" כהגדרתן בחוק מסמ"ק כגון "דירת מעטפת" (עבר אך לאחרונה שינוי חקיקה, בו נקבע כי רכישת דירת מעטפת (דירה הכוללת רק קירות חיצוניים, ללא בניית חלל הפנים) דווקא תיחשב לרכישת דירת מגורים. ראה מבזקנו מס' 971)

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

ביהמ"ש קובע שהעוררת אף לא עמדה בנטל השכנוע ביחס לכוונה הסובייקטיבית באמצעות אביה אשר ניהל את כל ההליך בשמה ועבורה כידה הארוכה. בסופו של יום ועם הקושי הרב בהוכחת "המחשבות שבלב איש" קובעת וועדת הערר בדעת רוב, תוך התנגדות עזרה של דעת המיעוט, ביחס לעיתוי בחינת הכוונה הסובייקטיבית כי: "למותר לחזור ולציין, כי הפסיקה כפי שפורטה לעיל הבהירה כי הקביעה בעניין המבחן הסובייקטיבי אינה מוגבלת ליום המכירה עצמו, אלא לפרק זמן בסמיכות ליום המכירה, שהיקפו נקבע לפי הנסיבות הקונקרטיות", ולא רק בעת יום המכירה עצמו. יצוין כי אף שנראה שנקבע בדעת רוב כי בדיקת הכוונה הסובייקטיבית יכולה לגלוש למועד מאוחר יותר מיום הרכישה עצמו הרי שלמעשה כוונת דעת הרוב היא כי בחינת התנהגות ומעשים שיעשו לאחר מועד הרכישה, יכול ויעידו על הכוונה הסובייקטיבית שהייתה כבר קיימת, ביום הרכישה עצמו. נראה לנו כי אם יוכח בברור שנכון ליום הרכישה

מיסוי בינלאומי - אמנות המס, עדכונים אודות ה-MLI

חשוב להבין שאופן הפירוש של סעיפים מסוימים באמנה אינו פשוט, על אחת כמה וכמה לאחר התווספות אמנת ה-MLI.

זה גם המקום להזכיר כי במידה וקיימת אי בהירות לגבי סעיף זה או אחר באמנת מס מסוימת, יש לגשת לדברי ההסבר של האמנה הספציפית ואף לפרוטוקולים הרלוונטיים על מנת לשפוך אור על סוגיות אלה.

בשל האתגר הנוסף שבתוספת החדשה - אמנת ה-MLI, ארגון ה-OECD השיק עוד בשנת 2017 מאגר נתונים לצורך סיוע ב"כריית" הנתונים הרלוונטיים לאמנת ה-MLI בין שתי מדינות.

מאגר זה סייע לקורא להבין איזה שינויים חלים בקשר לשתי מדינות ספציפיות.

נעדכן את קוראינו כי ביום 29/06/2023 ארגון ה-OECD השיק גרסה משופרת למאגר הנתונים אשר נועד לסייע ולהקל על אופן יישום ה-MLI, מצ"ב בקישור [זה](#).

אחת התוספות הבולטות הינה הוספת נתונים

נזכיר לקוראינו, כי כחלק מהמלצות פרויקט ה-BEPS של ארגון ה-OECD, הוקם המנגנון הרוחבי (מולטילטרלי) לתיקון האוטומטי של אמנות מס בינלאומיות (אמנת ה-MLI).

המנגנון קובע כי במידה ושתי מדינות בוחרות להחיל עליהן סעיפים מסוימים מתוך "סל" סעיפים מוצע, יחול תיקון אוטומטי באמנה בין אותן שתי מדינות אשר בחרו להחיל עליהן את אותם הסעיפים, וכל זה ללא צורך בחתימה מחדש על אמנת המס.

לדוגמא, מדינה יכולה לבחור ל"תקן" את אמנת המס שלה בהיבטי מוסד קבע, טיפול בישויות שקופות, סוגיות הקשורות לביטול כפל מס וכן סוגיות נוספות.

התיקון באמנה בין שתי המדינות יחול החל מהמועד בו שתי המדינות בחרו להחיל את אותם הסעיפים עליהן.

ניתן לקרוא בהרחבה על הפרויקט במבזקנו מספר 913 בו סקרנו את חוזר מס הכנסה בנושא יישום אמנת ה-MLI.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



למשרדנו ניסיון רב שנים במיסוי בין לאומי בכלל ובסוגיות הקשורות לאמנות מס בפרט. בכל סוגיה, שאינה נהירה דיה, לקוראינו - אתם מוזמנים לפנות למשרדנו בעניין.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח נדב ליבנה, ממשרדנו.

היסטוריים- כך שכעת ניתן לבחון מהם הסעיפים הרלוונטיים של אמנת ה-MLI לנקודת זמן ספציפית. כמו כן, הממשק החדש ידידותי יותר למשתמש ביחס לזה הקודם. נציין כי עדיין מדובר בהליך מורכב, שכן יש להבין איזה סעיף תוקן באמנת המס בין שתי המדינות, ואז לחפשו באמנת המס המולטיטלרלית הכללית כדי להבין מהי ההשפעה על האמנה הקיימת.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ