



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

22 ביוני 2014  
 כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 12-02-32680 בולידס אנשטלט  
 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

לפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
 כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר  
 עו"ד, שמאי מקרקעין דן מרגליות, חבר  
 רו"ח אליהו מונד, חבר

**העוררת**

**בולידס אנשטלט**

ע"י ב"כ עו"ד שי עמית ועו"ד שלמה טיסונה

נגד

**המשיב**

**מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב**

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני (פרקליטות מחוז ת"א)

**פסק-דין**

העוררת חברה זרה, מכרה ב-12 בינואר 2010 חלק ממבנה ברחוב דיזנגוף פינת גורדון, תל-אביב, חלקה 76 בגוש 7113 ("הזכות הנמכרת"). המבנה כלל קומה מסחרית ושטחי אחסנה. בעת ההיא חפצה העוררת להחליף את השקעתה במבנה העסקי בנכס חלופי ורכשה ב-23 בדצמבר 2010, מבנה עסקי באזורי חן, תל-אביב, חלקה 25/16 גוש 6620 ("הנכס החלופי"). הנכס כולל גג מבנה מסחרי בשטח של כ-3,502 מ"ר ומחסן ששטחו 2.8 מ"ר.

ב-17 בינואר 2011 דיווחה העוררת למשיב על עסקת המקרקעין וצירפה לדיווח "בקשה לפטור ממס שבח מקרקעין/מס רכישה במכירת/רכישת זכות במסגרת חילוף – חילוף מבנה עיסקי לפי סעיף 49 יא לחוק" (נספח ד לערר).

במסגרת זו התבקש המשיב ליתן לעוררת פטור חלקי ממס שבח בגין מכירת הנכס ברחוב דיזנגוף ופטור חלקי ממס רכישה בגין רכישת [...] "הזכות החלופית, בהתאם ליחס בין שווי הזכות הנמכרת לשווי הזכות החלופית" (סעיף 4 לערר).

המשיב דחה את בקשת העוררת (נספח ב לערר). בהודעתו לעוררת נאמר:

"במענה לפנייתך מיום 17.01.2011 בנוגע לחילוף כנגד נכס חלופי בגוש 6620 שנרכש בדצמבר 2010, הננו להודיעך כי לא ניתן לאשר את החילוף הואיל והזכות החלופית הינה 2.8 מ"ר מחסן והצמדות של גג בשטח של 3,502 מ"ר אינם מהווים חילוף לזכות הנמכרת, ע"פ הוראות החוק.  
 [...]"

עוד ציין המשיב שלא שוכנע על ידי העוררת כי התקיימו בנסיבות המקרה, התנאים הקבועים בסעיף 49יא(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"). המשיב אף הצביע על העדר תכנית בניין עיר (תב"ע) המתירה בנייה על הגג שנרכש על ידי העוררת. ספק רב אם ניתן יהיה



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 12-02-32680 בולידס אנשטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

לבנות על הגג בתוך חמש שנים מיום המכירה. לאור האמור נדחתה הבקשה לאישור החילוף בשומת השבח ומס הרכישה.

על החלטה זו הוגש הערר שלפנינו באיחור שעליו מחל המשיב.

הוועדה ביקרה במקום ב-8 ביולי 2012. בפרוטוקול הביקור צוין כי מדובר בגג של מבנה מסחרי ומחסן ששטחו אינו עולה על 2.8 מ"ר. המחסן מושכר לבעלי בית הקפה הממוקם בקומת הקרקע, ומשמש לאחסון בקבוקים. למעט האמור, הגג אינו משמש למטרה עסקית. למען הדיוק יצוין כי במקום מותקנים מנועים המהווים חלק ממערכת המיזוג של הבניין.

### המחלוקת

הצדדים חלוקים בשאלה האם הנכס החילופי נכלל במסגרת ההגדרה של "מבנה עסקי" כמפורט בסעיף 49(יא) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ומכירה), התשכ"ג-1963 ("החוק").

### טיעוני העוררת

- א. העוררת הינה תאגיד שמיום ייסודו עוסק בהשכרת נכסים מניבים, כפי שצוין באישור רואה החשבון שלה (הוגש לוועדה ב-25.6.13).
- ב. הנכס החילופי שנרכש על ידי העוררת כולל מחסן וגג בשטח כולל של כ-3,500 מ"ר.
- ג. אחד השיקולים לרכישת הנכס החילופי היה הטבת המס שמעניק הפרק החמישי חלק שלישי לחוק, וכי מדובר בתכנון מס לגיטימי.
- ד. אין מחלוקת כי הנכס החילופי אינו מלאי עסקי אצל העוררת, אך הוא עומד בתנאי החלופה השנייה, שכן הוא נועד לשמש לייצור הכנסה.
- ה. החוק אינו קובע מבחן כמות וזיקה בין סוג המבנה שנמכר במקור לבין סוג המבנה המהווה את הנכס החילופי. לדוגמה – אין חובה להחליף חנות בחנות.
- ו. החוק גם אינו קובע סוגים של נכסים מסחריים שמראש ייפסלו להיחשב כמבנה עסקי, כגון: מחסנים.
- ז. אין מחלוקת כי המחסן הקטן הושכר ואף מניב הכנסה.
- ח. לשיטת העוררת לגג פוטנציאל של ייצור הכנסה בעתיד.
- ט. יש לקבל את הערר ולהשיב את החלק היחסי במס, כפי שנתבקש. הנכס החילופי הוא כ-54% מהנכס שנמכר. אי לכך יש להשיב כ-54% מסכום המס.
- י. מאז רכישת הנכס החילופי חלפו 4 שנים בלבד, ויש להמתין שנה נוספת.

### טיעוני המשיב

- א. בהתאם להוראות החילוף, מוכר זכאי לקבל פטור או דחייה בתשלום מס השבח על פי הפרק החמישי(3) שכותרתו "חילוף זכויות במקרקעין, הוראת שעה".



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 12-02-32680-02 בול"דס אנושטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

- ב. בטופס בקשת הפטור יש לבחור באחת משתי חלופות: הראשונה, רכישת זכות במבנה עסקי, והשנייה רכישת זכות בקרקע לבניית מבנה עסקי. העוררת בחרה בחלופה הראשונה, כלומר רכישת זכות במבנה עסקי.
- ג. עיקרה של הוראת החילוף הוא המושג "מבנה עסקי". דא עקא שבמקרה שבפנינו, המבנה הקיים מהווה חלק קטן וזניח מכלל שטח הגג. המשיב סבור כי דין הגג כדין קרקע המיועדת למבנה עסקי, ואינה משמשת בשלב זה לשום מטרה.
- ד. לא ניתן לראות בגג כשלעצמו, שטח המשמש להפקת הכנסה לפי סעיף (1)2 לפקודה.
- ה. יצוין כי בהקשר לחלופה השנייה בה לא בחרה העוררת, יש מספר תנאים שחובה לקיים כאמור בסעיף 49א(ב)(2) לחוק:

1. קיומה של תכנית כמשמעה בחוק התכנון והבנייה, המתירה בנייה על הקרקע.
  2. על הקרקע נבנה מבנה עסקי ששטחו 70% מהשטח הכולל שניתן לבנייה, וקיים אישור לאספקת חשמל, מים וטלפון.
  3. הוצאות הבנייה של המבנה העסקי לא פחתו מ-70% משווי המכירה של הזכות הנמכרת. על תנאים אלה להתקיים תוך 5 שנים מיום רכישת הזכות המהווה את הנכס החילופי.
- ו. העוררת אינה תאגיד הרשום בישראל. סעיף 346א לחוק החברות, קובע כי חברת חוץ לא תקיים בישראל מקום עסקים, אלא אם כן נרשמה כ"חברת חוץ".

**דיון**

המצב הנורמטיבי:  
הוראות הפרק החמישי 3 לחוק הוספו כהוראת שעה בתוקף מיום 24.5.02 תחת הכותרת "חילוף זכויות במקרקעין" – הוראת שעה.

סעיף 49א לחוק:

"(א) בפרק זה –

**'מבנה עסקי' מבנה שאינו מלאי עסקי, שמתקיים בו אחד מאלה:**

- (1) הוא משמש בייצור הכנסה לפי סעיף (1)2 לפקודה, בידי המוכר או בידי שוכר המבנה בתנאים שקבע שר האוצר ולמשך תקופה שקבע, או שהוא מושכר למדינה או לגוף שחלות עליו הוראות סעיף (2)9 לפקודה, ומשמש אותם במישרין;
- (2) הוא מיועד לשמש לפי טיבו, ליצור הכנסה לפי סעיף (1)2 לפקודה בידי מוכר, ובלבד שלא שימש למגורים בידי המוכר, שוכר או קרוב של מי מהם;

.....



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו  
בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 32680-02-12 בולידס אנשטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

**(ב) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי (בפרק זה – הזכות הנמכרת) פטורה ממס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:**

**(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי, לחילוף הזכות הנמכרת (בפרק זה – הזכות החלופית);**

**(2) הייתה הזכות החלופית זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע לבניית מבנה עסקי, והתקיים, בתוך חמש שנים מיום רכישתה או מיום מכירת הזכות הנמכרת, לפי המוקדם, אחד מאלה:**

**(א) קיימת תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה – תכנית) המתירה בניה על הקרקע ונבנה עליה מבנה עסקי ששטחו 70% לפחות מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה;**

**(ב) קיימת תכנית כאמור בפסקה (א) ונבנה עליה מבנה עסקי והוצאות הבניה לא פחתו מ-70% משווי המכירה של הזכות הנמכרת.**

**(3) שווי הזכות החלופית המתואמת לא פחת משווי המכירה של הזכות הנמכרת[...]**

**(ג) במכירת זכות במקרקעין שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), למעט התנאי האמור בפסקה (3) של אותו סעיף קטן – יחולו הוראות אלה:**

**(1) מכירת החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת, לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת – פטורה ממס[...]**

תיקון 50 (משנת 2002) כלל לראשונה אפשרות לחילוף זכויות במקרקעין, כמוגדר בפרק החמישי 3 לחוק, באמצעות דחיית החבות במס. הרציונל שעמד בפני המחוקק היה שיפור הקצאת המקורות במשק הכלכלי בדרך של עידוד חילופי מקרקעין.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיון תשע"ד

ר"ע 32680-02-12 בולידט אנשטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

בפרוטוקול ועדת הכספים מ-02.06.2003, שעניינה דיון בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מבנה עסקי המשמש ביצור הכנסה), התשס"ג-2003 ("התקנות"), נדונה מטרת הוראת השעה בה עסקינן. מדברי גב' טלי ירון אלדר, נציבת מס הכנסה אנו למדים על כוונת המחוקק בהוראת שעה יוצאת הדופן:

**"המטרה של הסעיף היא להחליף נכס שהוא נכס עסקי, נכס שמשמש למשהו עסקי, לפעילות עסקית. זה יכול להיות חנות או משרד, זה לא דברים פרטיים או דירות מגורים, וזה גם לא נכס שנבנה ולא שימש לכולם ועמד ריק. לא זאת הייתה המטרה של הסעיף... קבענו לפחות 24 חודשים וקבענו שזה שימש בפעילות עסקית ולקחנו ארבע חמישיות מהתקופה... חשבנו שזה איזון נכון, שמבטא איזשהו שימוש עסקי ולא הגזמנו בתקופה..."**

וכן דבריו של מר אהרון אליהו, נציב מס הכנסה:

**"הרעיון שעומד מאחורי הנושא של חילוף מבנה עסקי ראה לנגד עינינו את המצב שבו עסק מתנהל במקום הלא אופטימלי שלו ובעל העסק מבקש להזיז אותו, לשים אותו במקום נכון וראוי. לנגד עינינו ראינו את המצב שבו עסקים כאלה יושבים שנים במקום לא נכון אבל בגלל עלויות השטח ומכירה הם לא זזים מהמקום ולא מתמקמים במקום הנכון..."**

בסופו של יום נקבע כי החיוב במס יחול רק כאשר יימכרו הזכויות במקרקעין החלופיים לצד ג'.

מובן שאם חלופי המקרקעין הנעשים על בסיס ערך כלכלי דומה יהיו פטורים ממס, אזי במכירת הזכות החלופית יהיו שווי הרכישה ויום הרכישה זהים לאלה שבקרקע המוחלפת. המחוקק מכנה בפרק זה את דחיית החיוב במס "פטור", ומתייחס לחילוף "מבנה עסקי" ב"מבנה עסקי" אחר או ב"קרקע לבניית מבנה עסקי" וסוגים אחרים של נכסים.

מכאן לענייננו: אין מחלוקת כי רכישת הזכות החלופית עומדת בתנאי הזמן שנקבעו בפרק החמישי. הוויכוח בין הצדדים נסוב על פירוש הביטוי "מבנה עסקי". האם הגג בשטח 3,500 מ"ר בתוספת ליחידה קטנה של כ-3 מ"ר של מחסן, יכול להיחשב ל"מבנה עסקי". אם התשובה חיובית הרי העוררת עומדת לכאורה, בתנאי החילוף וזכאית ל"פטור" בעוד שאם התשובה שלילית, הרי אין העוררת זכאית לפטור זה.

השוואה עם נוסח הפסקאות האחרות שבפרק החמישי 3, מלמדת על הבחנה בין מבנה עסקי לבין קרקע לבניית מבנה עסקי. הנה כי כן, אנו למדים כי המחוקק התכוון למבנה שהקמתו כרוכה בהיתר בנייה ולא לגג חשוף שזה המקרה שבפנינו.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 12-02-32680 בולידס אנשטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

אף מעיון בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2003, מ"ד 30.03.2003 שעניינה "הרפורמה במיסוי מקרקעין – חילוף זכויות במקרקעין" רשויות המס מצאו לנכון להדגיש: "במקרה שנמכר נכס מעורב – מבנה עסקי ונכס נוסף, כדוגמת: מבנה עסקי + קרקע, מסנה עסקי + שטח חקלאי, וכו' – יש לערוך פיצול ולתת את הפטור למבנה העסקי בלבד."

הנה כי כן, כוונת המחוקק הינה לאבחן מבנה עסקי כ"נכס בנוי וגמור הכולל את כל הפונקציות הדרושות לשם ייצור הכנסה בהתאם לייעוד התיכנוני..."

השוואה עם מונחים דומים בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 ("חוק מס רכוש") מעלה:

**"בניין" – לרבות כל מבנה או בנייה שאינם ארעיים ושבנייתם נגמרה"**

הגדרה זו עמדה בעינה עד 1996, ומשנה זו:

**"בניין" – לרבות כל מבנה או בנייה שבנייתם נגמרה ובלבד ששטחים אלה נכללו בחישוב אחוזי הבנייה המותרים ושנוצלו בפועל לפי תקנות התכנון והבנייה."**

דוגמה מאלפת ליישומו של מבחן "אופן השימוש הכלכלי" בנכס, הם פסקי הדין בעניין מפעלי תחנות בע"מ. האחד – חניון האוטובוסים של החברה המערערת בירושלים (ע"א 65/83 מדינת ישראל נ' מפעלי תחנות, פ"מ התשמ"ה(3) 463 [1984]), והשני – חניון האוטובוסים של החברה המערערת בחיפה (ע"ש 13/84 מפעלי תחנות נ' מנהל מס רכוש, פ"מ התשמ"ה(3) 485 [1985]). ברמת העיקרון נפסק כי תשתית של משטח חנייה אינה שונה בצורתה מתשתית של כביש אשר לגביו כבר נפסקה הלכה כי אינו בגדר "בניין" (או "מבנה" כמוגדר בענייננו).

עיון במאמרו של יצחק סיוון "מס רכוש – האם 'שטח מרוצף' הינו בניין לצורך פטור ממס רכוש" (פורסם במיסים בעקבות פסק-הדין בע"ש 28/93 מפרם בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה [פורסם באר"ש, 12.09.1993]), מוביל למסקנה דומה.

רוח החוק לעניין התיקון, דורשת ש"מבנה עסקי" יהיה בניין בר היתר תכנוני המיועד להפקת הכנסה לפי טיבו, אם לא למעלה מזה.

זאת ועוד, כאן המקום להפעלת מבחן "הטפל והעיקר". המחסן הקיים, יחידת הרישום אליה הוצמד הגג בשל העובדה שהצמדה אינה יכולה לשמש יחידה נפרדת לפי חוק המקרקעין, הוא הטפל ואילו עיקר הנכס, ההצמדה של הגג (3,500 מ"ר) יש לראותו כ"קרקע".

העובדה שאותה מדגיש בא-כוח העוררת לבקרים כי יש פוטנציאל גבוה לשימוש בגג, אינה יכולה להושיע את מרשתו. מאז יום הרכישה חלפו כארבע שנים והמציאות מלמדת שעדיין לא ניתן להשתמש בגג באופן שיצדיק את קיומם של התנאים שבסעיף 49א(ב)(2) לחוק. טרם נמצא שימוש לשטח הגג, לא נמצא לו שוכר ואין הוא משמש מקור לייצור הכנסה מסוג כלשהו. אף לא אושרה



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

22 ביוני 2014  
כ"ד בסיוון תשע"ד

ר"ע 12-02-32680 בולידס אנשטלט  
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

תב"ע שתאפשר את ניצול הזכויות בו. כל זאת – חרף ניסיונותיה החוזרים של העוררת להפיק מהגג הכנסה ולו כדי לייצר פטור מתשלום המס בתואנת החילוף.

חלפו כמעט ארבע שנים מיום רכישת הגג ועדיין לא ניתן לבנות עליו. ההכנסה מהמחסן אינה הולמת את ההשקעה ברכישת הנכס ואינה מספקת כדי להעמיד לעוררת זכות לחילוף. החיבור המלאכותי בין ההכנסה המופקת מהשכרת כ"2.8 מ"ר של ה"מחסן" שהם מעט פחות מאחוז משטח הגג, לבין הפטור המבוקש, אינו מצדיק את קבלת הערר שאף הוגש באיחור (בהסכמת המשיב). לנוכח תוצאה זו לא מצאנו עוד צורך להתייחס לטענת המשיב, בדבר אי היות העוררת תאגיד רשום כחוק בישראל, מבלי להקל ראש בחשיבותה.

לאור האמור, לא נפלה טעות בהחלטת המשיב שהתקבלה ב-12.07.11. אף לא שוכנענו כי בנסיבות העניין מתקיימים תנאיו של סעיף 49 לחוק.

אשר-על-כן אנו דוחים את הערר ומחייבים את העוררת בהוצאות המשיב בסך – 20,000 ש. הסכום יישא ריבית והפרשי הצמדה כדין.

ניתן היום, כ"ד סיוון תשע"ד (22 ביוני 2014).

דן מרגליות, עו"ד,  
שמאי מקרקעין  
חבר

רות שטרנברג אליעז, שופטת  
יו"ר

אליהו מונד, רו"ח  
חבר