

כ"ט חשוון תשס"ב  
15 נובמבר 2001

הו"ב 217

אל: תפוצה: א', נצ(3), ב(1), ג(3), ד(2), ו

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 7/2001

**הנדון: רכישת דירת מגורים המוצגת כרכישת קרקע והזמנת שרותי בניה בנפרד (בעקבות עמ"ש 5024/99, לנג יהודה ואח' נגד מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, פד"א כח(1) עמ' 19)**

### 1. כללי

- 1.1 הסכמים נפרדים לרכישת קרקע ולהזמנת שרותי בניה, עשויים להחשב, בתנאים מסויימים, לעניין דיני המס, כעיסקה אחת לרכישת נכס בנוי. ויתכן אף שהפיצול ייחשב לעיסקה מלאכותית לפי סעיף 84 לחוק – נא ראה את פסה"ד בעניין תעש מור (ע"א 390/80 תעש – מור נ' מנהל מס שבח, פד"י לז(1), 449).
- 1.2 לאחרונה נדונה שוב השאלה בפסה"ד בעניין **יהודה לנג**, בו נדונה שאלת סווג הנכס הנרכש האם כרכישת קרקע והזמנת שירותי בניה כטענת העוררים, או כרכישת דירת מגורים, כטענת המנהל.
- בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין וקבע כי למרות שהעסקה הוצגה כשתי עסקאות נפרדות האחת חוזה לרכישת מגרש, והשניה - חוזה להזמנת שרותי בניה, יש להתעלם מהפיצול המלאכותי שניסו הצדדים ליצור במערכת החוזית.
- נפסק כי יש לראות את החוזה לרכישת הקרקע והחוזה להזמנת שרותי הבניה, שנחתמו באותו תאריך, כמערכת חוזית אחת כוללת לרכישת דירת מגורים.
- לפיכך, העוררים חויבו בתשלום מס רכישה בשיעור הקבוע לרכישת דירת מגורים ולא בשיעור הקבוע לרכישת קרקע.
- 1.3 בית המשפט חזר ואישר את גישתו כי לעניין חוק מיסוי מקרקעין יש לבדוק את התוכן הכלכלי של פעולת הצדדים.
- 1.4 הנפקות העיקרית לשאלת סיווג העיסקה (האם כקרקע בלבד או כנכס גמור) הינה לעניין קביעת שווי העסקה, וכן – לבחינת השאלה האם היתה עיסקה נוספת בין בעל הקרקע לבין היזם ו/או הקבלן שאירגנו את העיסקה או שמספקים את שרותי הבניה.

### 2. העובדות בהן המערכת החוזית מצביעה על מכירת דירת מגורים

- 2.1 הנסיבות שהובילו למסקנה כי מדובר ברכישת דירת מגורים ולא ברכישת מגרש היו:
- 2.1.1 כל רוכש חותם בו זמנית על כמה הסכמים: הסכם לרכישת המגרש מבעלי הקרקע, הסכם למתן שרותי בניה (עפ"י דגמי בתים מסויימים), הסכם הצטרפות למושב והסכם שיתוף.

כמו כן, נחתם הסכם יזמות מקדים בין בעלי הקרקע לבין המושב להקמת שכונת מגורים.

רוכש היה זכאי להשתתף בפרוייקט רק אם חתם על כלל מערכת החוזים, משמע היה קשר הדוק בין כל החוזים עליהם חתם הרוכש.

כל אחד מהרוכשים לא יכול היה לחתום על חוזה לרכישת מגרש בלבד מבלי להתקשר באותו מעמד בחוזה נוסף להזמנת שרותי בניה לבניית דירת המגורים עפ"י אחד הדגמים.

2.1.2 מתנאי החוזים עולה בבירור קיומה של זיקה בין כל החוזים באופן שהפרה של אחד מהחוזים ע"י הרוכשים תחשב כהפרה של כל החוזים.

2.1.3 כל אחד מהרוכשים לא יכול היה לבחור קבלן אחר או עו"ד אחר זולת אלו שנבחרו ע"י היזם.

2.1.4 היזמים של הפרוייקט לקחו על עצמם את התכנון, המכירה הבניה וביצועו הכולל של הפרוייקט.

2.1.5 המערכת החוזית יצרה זיקה וקשר בין כל הגורמים המעורבים בהקמת הפרוייקט החל מבעלי המקרקעין, היזמים, הקבלנים והרוכשים.

2.1.6 פרסום הפרוייקט ואופן שיווקו ע"י היזמים, לציבור הרוכשים, הינו כפרוייקט להקמת דירות מגורים.

2.1.7 לאור כל זאת, ובמיוחד לאור העובדה כי, רכישת המגרש היתה קשורה במישרין לפרוייקט הייזום והבניה, נפסק כי טיבה ומהותה של העסקה כפי שעוצבה היא מכירת דירת מגורים.

### 3. הוראות לפעולה

3.1 רוכש המתקשר בהסכם לרכישת קרקע ויחד עימו מתקשר בהסכמים נוספים כמו הזמנת בנייה והסכם שיתוף, כאשר בין מערכת החוזים קיימת זיקה ישירה, יש לראות בעסקה כרכישת מבנה בנוי, ולא כרכישת קרקע בלבד שבצידה הזמנת שרותי בניה.

3.2 יודגש עוד כי "עסקה מפוצלת" כנ"ל, עשויה להצביע על כך שמדובר בשתי עסקאות מכר – האחת – מכירת הקרקע מבעל הקרקע המקורי ליזם/קבלן, והאחרת – מכירת דירות גמורות מהיזם לרוכשי הדירות, וזאת, אף אם על הסכם רכישת הקרקע חתומים בעל הקרקע המקורי, ורוכשי הדירות הגמורות בלבד.

3.3 פיצול עסקת המכר לשתי עסקאות – עשוי להשפיע על חיובי המס בעסקה, באופן הבא:

- מס רכישה** – מס בשעור 5% על מרכיב הקרקע בלבד, במקום 5% על נכס גמור (שכולל את מרכיב הקרקע, מרכיב שרותי הבניה והרווח היזמי), או במקום מס מדורג על דירת מגורים.
- מס מכירה** – מס בשעור 2.5% על מרכיב הקרקע בלבד, במקום 2.5% על נכס גמור, או במקום מס בשעור 0.8% על דירת מגורים שלמה.

התוצאה הינה כי בדרך כלל פיצול עיסקת המכר לשתי עסקאות **יקטין** את חבויית המס של העיסקה.

עם זאת יצויין כי בניתוח חבויית המס בעיסקת מכר של דירת מגורים, בהשוואה לאלו שבועיסקה מפוצלת, תיתכן "נקודת איזון", כך שלעיתים חבויית המס בעיסקה המפוצלת יהיו דווקא גבוהות יותר. הדבר נובע מכך שעיסקה מפוצלת אמנם מקטינה את בסיס המס (קרקע בלבד ולא נכס גמור), אך לעיתים מגדילה את שיעורו (מס רכישה בשעור 5% במקום מס מדורג, ומס מכירה בשעור 2.5% במקום 0.8%).

מעיון בתחשיב זה עולה באופן עקרוני כי ככל שמחיר הקרקע גבוה יותר ביחס למחיר שרותי הבניה, אזי קטנה לכאורה הכדאיות בהצגת עיסקת מכירת הדירה כעיסקה למכירת קרקע בלבד. ואולם עדיין יתכנו שיקולים נוספים, ובכל מקרה יש לבחון את כלל ההיבטים של העיסקה.

עם זאת יודגש כי במקרה ומדובר בעיסקה זו שלבית – קרי – רכישת קרקע בידי יזם ומכירת דירות מגורים – תמיד תהיה תוצאת המס בעיסקה זו גבוהה יותר, מאשר בעיסקה החד שלבית "והמפוצלת" – של מכירת קרקע בלבד מבעל הקרקע המקורי "ישירות" לרוכשי הדירות, והזמנת שרותי בניה בנפרד.

3.4 לצורך בחינת הסוגיה ניתן, בין השאר, לראות בנסיבות הבאות (כולן או חלקן) כמצביעות על מכירת בנין גמור, ולא על רכישת קרקע והזמנת שירותי בניה, כמפורט להלן (רשימה לא סגורה):

- 3.4.1 **פרסום והצגת הפרויקט בעיתונות ובאמצעי התקשורת** כפרויקט למכירת **בנין גמור** ולא למכירת קרקע בלבד.
- 3.4.2 **משרד מכירות** באתר המשרת הן את מוכרי הקרקע והן את הקבלן המספק את שירותי הבניה.
- 3.4.3 חתימת **מערכת ההסכמים** המלאה כתנאי למכירה (קרקע, שירותי בניה, פיקוח, ייצוג משפטי וכו'). באותו מועד ובאותו מעמד.
- 3.4.4 כאשר הקבלן ו/או מוכר הקרקע המקורי (או שניהם יחד) נוטלים על עצמם את נושא **הליווי הפיננסי** לפרויקט יש בכך להעיד על אופי ההתקשרות כמכירה בין היזם/ קבלן למתקשרים.
- 3.4.5 כאשר הקבלן נושא במשך הבניה **בהוצאות** שונות שמטבען מוטלות על **בעלי קרקע** (כדוגמת – מס רכוש) יצביע על מכירת בנין ולא על מכירת קרקע.
- 3.4.6 לרוכש אין אפשרות **לרכוש את הקרקע בלבד**, אלא עליו להזמין גם את שירותי הבניה.
- 3.4.7 לרוכש אין אפשרות **לתכנן או לבנות** את הבנין בעצמו או באמצעות קבלן מטעמו, וחובה עליו לבנות אותו באמצעות הקבלן המספק את שירותי הבניה.

- 3.4.8 ההסכמים השונים **תלויים זה בזה**, והפרתו או ביטולו של האחד גורר את ביטול כל מערכת ההסכמים.
- 3.4.9 כאשר רוכשי הקרקע השונים חותמים על הסכמי רכישת הקרקע **בזמנים שונים**, ולא במועד אחד ובמעמד אחד, עשוי הדבר להצביע על כך שמדובר בעצם ברכישת דירות, ולא ברכישת קרקע במשותף.
- 3.4.10 כאשר **תכנון הבניה** נעשה ע"י בעלי הקרקע הקודמים, ו/או ע"י היזם או הקבלן, עוד לפני רכישת הקרקע ע"י הרוכשים החדשים.
- 3.4.11 כאשר **היתרי הבניה** יוצאים ע"י בעל הקרקע הקודם ו/או ע"י הקבלן או היזם ולא ע"י רוכשי הקרקע החדשים, שהם אלו שלכאורה, צריכים לבקש היתר ולהזמין את הבניה.
- 3.4.12 כאשר הקבלן ו/או בעל הקרקע מתחייבים כלפי רוכשי הדירות, בהתחייבויות הקבועות **בחוק המכר (דירות)** או **בחוק המכר (הבטחת השקעות של רוכשי דירות)** עשוי הדבר להצביע על מכירת דירות גמורות, ולא על מכירת זכויות בקרקע בלבד.
- 3.4.13 כאשר **הרווח שמפיק הקבלן/היזם** מהפרוייקט חורג בצורה משמעותית מרווח קבלני מקובל, עשוי הדבר להצביע כי מדובר ברווח יזמי, בגין מכירת נכסים גמורים, ולא ברווח קבלני בגין ביצוע הבניה בלבד.
- 3.4.14 כאשר מוכר הקרקע ו/או היזם והגוף המספק את שרותי הבניה הם **צדדים קשורים**.
- 3.4.15 כאשר **המחיר** שנקבע בגין המגרש ו/או בגין שרותי הבניה חורגים ממחירי השוק, ו"השלמת המחיר" מתבצעת למעשה באמצעות הרכיב האחר (קרקע או שרותי בניה) – עשוי הדבר להצביע על עיסקה אחת למכירת נכס גמור.
- 3.5 כמו כן, בכל מקרה של פיצול עסקה כנ"ל, יש לדרוש ממוכר הקרקע והקבלן המבצע ו/או היזם את ההסכם **בינם לבין עצמם**, ולבחון האם אין מדובר בעסקת מכר נוספת כמתואר לעיל.
- 3.6 יודגש כי התמורה שמפיק היזם/הקבלן מהעיסקה עשויה להשתלם בגלוי בדרך של דמי יזמות, דמי ארגון, דמי ניהול וכד'.
- עם זאת, יש לשים לב כי לעיתים עשויה להיות **תמורה סמויה** – לפיה מממנים רוכשי הדירות את רכישת הקרקע ו/או את שרותי הבניה של היזם עצמו.
- 3.7 בכל מקרה שמתגלה פיצול כאמור, יש להעביר עותק מהתיק, במקביל לטיפול במשרד האזורי, למחלקת שומת מקרקעין בנציבות, לצורך בחינת ההיבט הפלילי של התיק.
- 3.8 בכל מקרה של ספק ניתן להיוועץ במחלקת שומת מקרקעין בנציבות.

**ב ב ר כ ה ,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**

**ב' באב, תשס"א**  
**22 ביולי, 2001**  
**הו"ב 217**

**ריכוז תגובות לטיטות הו"ב בעניין רכישת דירת מגורים**  
**המוצגת כרכישת קרקע והזמנת שרותי בניה בנפרד**  
**(בעקבות עמ"ש 5024/99 יהודה לנג ואחי נ' מנהל מסמ"ק חדרה)**

מס'	שם המגיב	התגובה	הערות
1.	אהרון אליהו	מציע לבחון האם פיצול העיסקה מביא לתוצאות מס נמוכה או גבוהה יותר (מס רכישה, מס מכירה)	שולב בסעיף 3.3
2.	אוסקר אבו ראזק	1. מציע לאזכר פסה"ד העקרוני בסוגיה זו – ע"א 390/80 תע"ש מור 2. מציע להוסיף שתי מבחנים האחד – האם בהתקשרות המקורית שולם כל מחיר המגרש או חלק ממנו. והשני האם מוכר הקרקע והקבלן המבצע הם צדדים קשורים. 3. מצוין שלא מדובר רק בהסכמים למכירת דירות מגורים דווקא, אלא מבנים גמורים בכלל.	שולב בסעיף 1.1 להו"ב שולב בסעיף 3.2.15 שולב בסעיף 3.2.14 שולב בסעיף 3.1
3.	עו"ד אלה רבינק מפרקליטות מחוז תל אביב	מציעה לבחון מי הזמין את תוכניות הבניה ועל שם מי יצאו היתרי הבניה – האם ע"ש רוכש הקרקע או ע"ש היזם/קבלן – שאז הדבר יצביע על מכירת דירה	שולב בסעיפים 3.2.10 ו- 3.2.11

שולב בסעיף 3.2.12	כאשר הקבלן/יזם מתחייב בהתחייבויות לפי חוק מכר דירות, למרות שרק מספק שרותי בניה, עשוי הדבר להצביע על מכירת דירה.	משה הר שמש	.4
שולב בסעיף 3.2.13 ו- 3.6	כאשר הרווח היזמי שמפיק הקבלן - יזם עולה משמעותית על רווח קבלני מקובל - עשוי הדבר להצביע על מכירת דירה.	צור שיץ	.5