



מאיר מזרחי
עם א.רפאל ושות'

למשל ולעניין

שי ברגר, עו"ד | יקיר בן הרוש, עו"ד (רו"ח) | דורית הרצברג, עו"ד | יוני כהן, עו"ד

דיני מיסים | אוקטובר 2026

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

סיווג רכישת מקרקעין עם הסכם בנייה כ"דירת מגורים" לצורכי מס רכישה

העוררים רכשו זכויות במקרקעין שעליהם נבנה מבנה דו-משפחתי, ובמעמד המכירה המחזיקים המוכרים את זכויותיהם וחביביהם לפי חוזה בנייה שנכרת קודם לכן מול שתי חברות קבלניות. המחלוקת המרכזית הייתה ביחס לשאלה האם יש לסווג את הנכס כ"דירת מגורים".

ועדת הערר קבעה כי מדובר ברכישת "דירת מגורים", שכן הומחו לעוררים זכויות המוכרים להשלמת הבנייה, הבנייה הייתה בשלב מתקדם וחוזי המכר כרכו בין הממכר לבנייה. עוד ניתן משקל לכך שהחברות הקבלניות היו בבעלות אבותיהם של המוכרים.

בפסיקתה זו, אימצה הוועדה את גישת פס"ד לסמן, שלפיה די בהעברת אגד זכויות הכולל התחייבות איכפה להשלמת הבנייה, אף אם המוכר אינו מחויב אישית בהשלמתה לצורך סיווג הנכס כ"דירה מגורים".

הוועדה אף הבחינה את עניין מיכאלי ממקרה זה, תוך שיו"ר הוועדה הסתייג קלות מההבחנה שנעשתה בעניין מיכאלי בין עסקת קומבינציה להזמנת שירותי בנייה.

ו"ע 27652-05-24 ו' 24-05-27694, דוד שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, ניתן ביום 22.09.2026.



עבודות גמר חסרות אינן שוללות סיווג כ"דירת מגורים"

העוררים רכשו יחידה בפרויקט בנייה עצמית, לאחר שהמוכרים התקשרו עם קבלן בהסכם לבניית "עד המפתח". לטענתם העוררים מדובר ב"דירת מעטפת" שיש לסווגה כ"בניין" לעניין מס רכישה, בעוד המנהל סיווגה כ"דירת מגורים". יוער כי, העסקה בוצעה לפני תיקון 101 לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), שהתייחס לדירות המעטפת. ועדת הערר קיבלה את עמדת המנהל, בשל כוונת העוררים לגור בדירה והפוטנציאל האובייקטיבי למגורים, כפי שעלה מקיים תשתיות ומתקנים, לרבות מטבח וכלים סניטריים. עוד נקבע כי עבודות גמר וליקויים שנותרו אינם שוללים, כשלעצמם, את סיווג הנכס כדירת מגורים.

ו"ע 24-08-26365, אריה תוסייה כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, ניתן ב- 15.09.2026.



הפרדות בין שותפים: סיווג איגוד מקרקעין ושווי מניות בעסקת חליפין

שתי קבוצות חברות - קבוצת מסיקה וקבוצת וידר - החזיקו במשותף במרכז מסחרי בפרדס חנה וממקנץ דיור בגדרה, באמצעות חברת ש"ר. בהסכם משנת 2018 נקבע מנגנון היפרדות, שלפיו קבוצת מסיקה תקבל את המרכז המסחרי וקבוצת וידר תקבל את מלוא מניות ש"ר, בתוספת תשלום איוון של 1.5 מיליון ש"ח. לאחר הפעלת המנגנון, נקבע בשמות עסקת המרכז המסחרי שווי של 36 מיליון ש"ח למחצית הזכויות.

עיקר המחלוקת היה אם ש"ר היא איגוד מקרקעין, חרף טענת העוררת להפעלת בית אבות ודיור מוגן, וכן מנהל דחה את המניות בשל טעות בהבנת מהותה, הוועדה קבעה כי ש"ר היא איגוד מקרקעין שיעקר פעילותו מהותי. פסיבית, לאחר שהעוררת לא הוכיחה מתן שירותים מהותיים מעבר להשכרה או הוצאות המעידות על פעילות מסחרית עצמאית. הטענה אף הועלתה בשלב מאוחר ונקבע כי היא מהווה הרחבת חזית. עוד נקבע כי מדובר בעסקת חליפין, אף שההעברות בוצעו באמצעות חברות שונות בכל קבוצה. עם זאת, הוועדה דחתה את עמדת המנהל שלפיה יש לקבוע למניות ש"ר שווי נומינלי זהה לשווי המרכז המסחרי. נקבע כי עסקת חליפין מחייבת שקילות של הערך הכלכלי, ולכן יש להביא בחשבון את התחייבויות ש"ר בעת הערכת שווי מניותיה.

ו"ע 70763-08-23 ע.מ.ס.ת. ניהול והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, ניתן ביום 22.09.2026.



מחיקת תביעה נגד מנהל מיסוי מקרקעין בהליך אזרחי לביטול עסקת מתנה

הנישומה ביקשה ממנהל מיסוי מקרקעין לבטל עסקת מתנה במקרקעין שדווחה לאחר פטירת נותנת המתנה. לאחר שהמנהל דחה את הבקשה, היא צירפה אותו כנתבע להליך אזרחי שבמסגרתו ביקשה פסק דין הצהרתי על ביטול העסקה. בית המשפט קבע כי המנהל אינו צד מתאים להליך האזרחי, אשר צריך להצהיר לבין הנישומה לבין יתרי יורשי המנוחה, וכי את החלטת המנהל יש לתקוף בערר לועותי. הערר. עוד הובהר כי פסק דין אזרחי המבטל את העסקה עשוי להשפיע על המישור המיסוי, אך אינו מחייב את המנהל להכיר בביטול לצורכי מס.

ת"א 76357-12-25 מדינת ישראל- מנהל מיסוי מקרקעין נ' נאדרה סאלח מנסור ואח', ניתן ביום 04.09.2026.



צירוף המוכרת כמשיבה לערר בשאלת ביטול עסקה לעומת "מכר חוזר"

העוררות התקשרו עם בעלת הזכויות במקרקעין בעסקת תמורות. בעקבות סכסוך שחל ביניהן ניתן פסק בורות שהורה על ביטול המערכת ההסכמית. לאחר מכן התעוררה מחלוקת מול מנהל מיסוי מקרקעין בשאלה אם מדובר בביטול עסקה, כטענת העוררות, או ב"מכר חוזר", כפי שדיווחה המוכרת. במסגרת הערר שהגישו העוררות על הנישומה לבין יתרי יורשי המנוחה, נקבע כי פסק דין אף צינה הוועדה כי ספק אם ניתן היה להכריע קיבלה את הבקשה וקבעה כי תוצאת ההליך עשויה להשפיע על חיובי המס של המוכרת, וכי צירופה נחוץ כדי שההכרעה תחייב גם אותה במעשה בית דין, תמנע התדיינויות נוספות ותאפשר בירור יעיל ומלא של המחלוקת.

ו"ע 13703-07-25 אשטרם מגורים ימנות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, ניתן ביום 07.09.2026.



החזרת בקשה להארכת מועד לתיקון שומה למנהל מיסוי מקרקעין בשל טעות בהבנת הבקשה

העורר ביקש להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, מכוח סעיף 107 לחוק. המנהל דחה את הבקשה בשל טעות בהבנת מהותה, משסבר כי מדובר בבקשה להארכת מועד מהותי. העובדה המנהל הכיר בטעותו, אך בחר להתייחס לראשונה לבקשה הנכונה ולנימוקי דחייתה רק במסגרת כתב התשובה לערר, במקום לתת החלטה מנהלית חדשה. ועדת הערר קבעה כי דרך פעולה זו אינה תקינה, והחזירה את הדיון למנהל לשם מתן החלטה חדשה. עוד ציינה הוועדה כי ספק אם ניתן היה להכריע בבקשה בלי לקיים דיון עם העורר, וגם מטעם זה מצאה כי יש להחזיר את הבקשה לדיון כדבעי.

ו"ע 80173-05-26 אדמונד טיבי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, ניתן ביום 07.09.2026.



שינוי דירות בקיבוץ בחלופת האגודה תיעשה לפי שיעורי מס הרכישה החלים על דירת מגורים

בית המשפט המחוזי בחיפה אישר הסדר פשרה בתובענה ייצוגית בעניין מס הרכישה החל על חברי קיבוץ בהליכי שינוי דירות במסלול "חלופת האגודה". ההסדר קובע כי, בכפוף להתקיימותם של מספר תנאים ממטברים, חכירת משנה של זכויות בדירת מגורים יחידה על ידי חבר הקיבוץ תסווג לצורכי מס רכישה כרכישת "דירת מגורים", ולא כרכישת "זכות במקרקעין".

ת"צ 63577-12-22 יאיר ארד ואח' נ' רשות המיסים חיפה, ניתן ביום 28.08.2026.



מס הכנסה

תקבול בגין אי-תחרות סווג כהכנסה פירותית

בשנת 2014 מכרה חברת אחים איזנברג בע"מ פעילות בתחום המיקרוסופטים האלקטרוניים תמורת 3.3 מיליון דולר. במקביל חתם אליה כהנא, בעל השליטה והדמות המקצועית המרכזית בחברה, על הסכם אישי להמנועת מתחרות למשך שלוש שנים תמורת 2.2 מיליון דולר. כהנא דיווח על התקבול כרווח הון. בית המשפט המחוזי קבע כי הסכם אי-תחרות לא היה אותנטי, ולחלופין כי התקבול היה הכנסה פירותית.

בית המשפט העליון דחה את הערעור שהגיש כהנא, אך קבע כי הסכם אי-תחרות היה אותנטי. נקבע כי לרוכשת היה צורך מקסימלי לקבל מכהנא התחייבות אישית ומפורשת שלא להתחרות בה. העובדה שבהסכם רכישת הפעילות כבר נכללה תניית אי-תחרות רחבה, שחלה על החברה המוכרת גם ביחס לעסקים אינם נדרשים להסתפק בחיובים כלליים הנובעים מן הדיון, וכי יש ערך כלכלי לעיון מפורש של ההתחייבות בחוזה. לצד זאת, המערערים לא הוכיחו כי אופן חלוקת התמורה בין מכירת הפעילות לבין הסכם אי-תחרות שיקף את שוויה הכלכלי של כל אחת מההתחייבויות.

לאחר שקבע כי הסכם אי-תחרות עצמו היה אותנטי, עבר בית המשפט לבחון את סיווג התמורה ששולמה מכוחו. נקבע כי ההגבלה לא גרעה את מקור הכנסתו של כהנא. הידע והקשרים המקצועיים ונתרו בדיון, הוא המשך לעבוד בחברה עד שנת 2019, ולא הוכח כי מאפייני השוק מנעו ממנו לשוב ולעסוק בתחום בתום תקופת אי-תחרות. לפיכך, מלוא התמורה ששולמה לכהנא בגין התחייבותו לאי-תחרות סווגה כהכנסה פירותית.

ע"א 6867/22 אלי כהנא ואחזקיה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 24.9.2026.



מכירת פעילות והסבת התמורה לבעל השליטה

חברה שעסקה בפרסום וביחסי ציבור מכרה בשנת 2015 את פעילותה, לרבות תיעוד "לעניין", תמורת 14.56 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ. התמורה נקבעה באופן גלובלי ונפרסה על פני 12 שנים. כחודשים לאחר חתימת הסכם המכירה ערכו החברה ובעל השליטה הסכם פנימי שלפיו 87% מהתמורה יוחסו לבעל השליטה לבין התחייבותו לאי-תחרות ורק 13% מהתמורה הכוללת יוחסו לחברה.

בית המשפט קבע כי החברה היא שמכרה את הפעילות וכי הסכם הפעילות לא ייחס תמורה כלשהי לאי-תחרות. ההסכם הפנימי המאוחר לא יכול היה לשנות בדיעבד את תוצאת המס, והסבת התמורה לבעל השליטה היא "הסבה הניתנת לביטול" כמשמעותה בסעיף 84 לפקודה. לפיכך מלוא רווח הון יוחסו לחברה, והסכומים שביצע בעל השליטה סווגו כדיבידנד לפי סעיף 4(2). לחלופין נקבע כי חלוקת התמורה ביחס של 13% ו-87% לא נתמכה בתשתית כלכלית והייתה עסקה מלאכותית לפי סעיף 86.

לעניין התשלומים הנדחים התקבלה הערכת השווי שלפיה כ-10 מיליון ש"ח יוחסו למחיר המכירה במועד העסקה, כפי שיעור חיוון של 9%, והיתרה סווגה כהכנסת מימון. מאחר שהזכות קיבלת מלוא התמורה התגבשה לביר עם המס לאחר שבעה חודשים. החברה נדרשה לשלם את התמורה לבעל השליטה על מחיר המכירה המהווה, פריסת התמורה על פני 12 שנים קבעה את מועדי התשלום בלבד, ולא דחתה את הדיווח על רווח ההון לשנות המס שבהן התקבלו התשלומים בפועל.

ע"מ 01-21-53643 פריימן הפקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 2, ניתן ביום 20.8.2026.



שומת הפקדות, מתנות ומעמדו של בן הזוג הרשום

פקיד השומה ערך לבני הזוג מאמז שומת הפקדות על יסוד חשבונות בנק הרשומים על שם הרב רפאל מאמז, לבדו או יחד עם רעייתו רבקה. הרב טען כי חלק מהכספים שייכים למסודות דת וכי הפקדות אחרות מקורן במתנות תחנה לבנו, בתשלומים מתורם מחו"ל לצורך כתיבת ספרים, בהחזרי הלוואות ובשיפוי בגין ערבות.

ביחס לחשבון המשותף נקבע, לאחר נטרול משכורת והפקדות החתונה, כי 49% מיתרת ההיחידות, יסווגו כהכנסה מעסק. ביחס לחשבון של כולל רב יוהדה בן בבא, שהרב היה המתייחס היחיד בו, נדחתה עמדת פקיד השומה שלפיה חלקה של רבקה יגיעה כשכונתו כהחזר הלוואות וכשיפוי בגין ערבות הוצאו אישית מרשומת בנק. בתחום הדת 30% בלבד מהכספים שהופקדו בחשבון, על רקע הפעולה בכך שלפחות חלקם נועדו לפעילות תרבותית ולצדקה. עם זאת, הודגש כי מי שמנהל חשבון עבור פעילות ציבורית וטוען שהכספים אינם שלו חייב לתעד את דאיתו וזיהוי האותיות.

מתוך כ-3.5 מיליון ש"ח שהתקבלו בחתונת הבן הורו 2.25 מיליון ש"ח כמתנות פרטיות, ולאחר ניכוי מתנות נקבעה הכנסה חייבת של כ-1.1 מיליון ש"ח. התשלומים שוסיפו מתורם עבור כתיבת ספרים וסווגו כהכנסה משולח יד ולא כמקלט בשיעור 2% או כחלופת הפנסיה העולה על 10% מרווחים הנצברים. לשנת 2026 חל השיעור הקבוע של 6%. בחלופת הרווחים העודפים, שיעור החלוקה המינימלי בשנות המס 2025-2030 הוא 20% והוראה מפרטת גם את הדיווח על דיבידנד רעיוני בשרשרת חברות.

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 9/2026 בנושא רווחים לא מחולקים וייחוס הכנסה של חברת מעטים



זיכוי לעובדי משמרות המועסקים באמצעות חברה בת

חברה פרטית הרשומה בחו"ל מחזיקה במפעל לייצור מוצרי מזון בישראל, שעובדיה מועסקים כשכירים באמצעות חברה בת ישראלית ייעודית שהוקמה לצורכי העסקתם בלבד. בהחלטת המיסי נקבע כי עובדי הייצור במשמרת שניה ושלישית זכאים לזיכוי ממס לפי סעיף 10 לפקודה והתקבול מכוחו, אף שאינם מועסקים ישירות בידי החברה הזרה שבבעלותה המפעל. הזכאות כוללת גם עובדי מנהלה ושירותים שעבודים במשמרות אלה חתומה על חוזה חירום הייצור, כפי שיוכח להנחת דעתו של פקיד השומה.

האישור הותנה בכך שיעקר פעילותה של החברה הזרה הוא פעילות ייצורית, ושעלויות עבודות הייצור מהוות לפחות 75% מן עלויותיה השוטפות. ההחלטה איננה מקנה לחברה הטבות לפי חוק עידוד התעשייה או חוק לעידוד השקעות הון. משמורת המעשה היא שהעסקת העובדים באמצעות חברה בת ישראלית ייעודית אינה שוללת כשלעצמה את הזכאות לזיכוי בגין עבודה במשמרות.

החלטת מיסוי 6161/26, בנושא "מפעל תעשייה" שיעקר פעילותו ייצורית, פורסמה ביום 9.9.2026.



מיוזג סטטוטורי במועד מיוחד שקבע המנהל

חברה ישראלית בתחום הטכנולוגיה, המוחזקת במלואה בידי חברה ישראלית אחרת, ביקשה להתמזג לתוך החברה המחזיקה ביום 31.7.2026 כחלק משינוי מבנה גלובלי שנועד לפשט את מבנה ההחזקות בקבוצה. החברה הקולטת מוחזקת במלואה בידי חברה בת אחרת עם תושבת חוץ. מנהל רשות המסים אישר את המועד המבוקש כמועד מיוזג מיוחד לפי סעיף 103א(ב) לפקודה ואת ביצוע המיזוג ללא חבות מס, אף שהמכירה אינו מועד המיזוג הרגיל שנקבע בחוק 6/2018.

האישור הותנה בקיום של פעילות עסקית ממשית ובתכלית עסקית וכלכלית שאינה הפחתת מס בלתי נאותה; בהעברת מלוא הנכסים, ההתחייבויות והעובדים לחברה הקולטת; ובחיסול החברה המעבירה ללא פירוק וללא הקצאת זכויות. הוראות סעיף 103 לפקודה יחולו על הפסדי החברות, ועלות ההשקעה במניות החברה המעבירה תבוטל על ידי תוספת למחיר המקורי של מניות החברה הקולטת.

החלטת מיסוי מס' 8012/26, מיוזג סטטוטורי של חברה מעבירה עם ולתוך חברה קולטת בהתאם לסטטיים 1013 ו-103 לפקודה, במועד מיוזג שקבע המנהל לפי סעיף 103א(ב) לפקודה, פורסמה ביום 30.9.2026.

