



דיני מיסים | אפריל 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין.

מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

סיווג הסכם פשרה כמכר חוזר ולא ביטול עסקה חלקי – ו"ע 52728-11-21 קניון הצפון נהריה נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דובר על שני עררים שאוחדו, שהוגשו על ידי העוררות אשר מכר לרוכשת קניון בשנת 2013, תוך התחייבות להשלמת תשואה מינימלית והתאמת התמורה במקרה של ירידת שווי הנכס. עם הזמן, עקב ירידה ברווחיות הקניון, חדלו העוררות מהשלמת התשלומים בטענה לניהול כושל מצד הרוכשת, ובתגובה לכך הוגשה תביעה משפטית מצד הרוכשת לאכיפת ההסכם. בשנת 2020 הגיעו הצדדים להסכם פשרה, במסגרתו הוחזרו לעוררות מחצית מהזכויות בקניון תמורת 67 מיליון ₪, וכן שולם סכום נוסף של 53 מיליון ₪ כפיצוי עבור התחייבויות העבר וביטול מנגנון הבטחת התשואה. הועדה נדרשה לקבוע האם הסכם הפשרה מהווה ביטול עסקה חלקי, כפי שטענו העוררות, או מכר חוזר, כעמדת רשות המיסים. נפסק כי מדובר במכר חוזר שכן ההסכם המקורי היה תקף והושלם. עם זאת, הועדה קיבלה את עמדת העוררות בנוגע לשווי המכירה, וקבעה כי רק 67 מיליון ₪ ייכללו בחישוב מס הרכישה, ואילו סכום הפיצוי בסך 53 מיליון ₪ ששולם במסגרת ההסכם לא ייחשב כחלק משווי העסקה. את העוררת ייצג עו"ד שלומי כהן ממשרד גורניצקי.

דירה חלופית בקבוצת רכישה אינה נכללת בהקלת דירה יחידה – ו"ע 28123-04-21 מיכאל מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין י-ם

העוררים היו בעלי דירת מגורים ומאוחר יותר רכשו זכות לדירה בפרויקט קבוצת רכישה. לאחר שמכרו את דירתם הראשונה, רכשו דירה חדשה (נשוא הערר) וביקשו שהשומה תיחשב כדירה יחידה, בטענה שהזכות בקבוצת הרכישה אינה דירה נוספת אלא דירה חלופית וכי יש לראותם כבעלי דירה יחידה לצורך ההקלה במס רכישה מכוח סעיף 9(גוג2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. הועדה דחתה את הערר וקבעה כי לשון החוק ברורה ואינה מאפשרת לכלול דירה בקבוצת רכישה אזוריים. בהתאם לנוהל, הדיווח ייעשה למשרד שבו השווי המצרפי של הזכויות הוא הגבוה ביותר, והמשרד המטפל יתאם את ההליך מול יתר המשרדים הרלוונטיים. השומה תסתיים במשרד שקיבל את ההצהרה הראשונית.

עדכון נוהל רשות המסים – דיווח על פעולות באיגוד מקרקעין

רשות המסים פרסמה נוהל חדש לטיפול בהצהרות והודעות על פעולות והקצאות באיגוד מקרקעין, בהתאם לסעיפים 16(ג) ו-75 לחוק מיסוי מקרקעין. מטרת הנוהל לייעל ולאחד את הטיפול במקרים בהם לאיגוד זכויות מקרקעין בתחומי מספר משרדים אזוריים. בהתאם לנוהל, הדיווח ייעשה למשרד שבו השווי המצרפי של הזכויות הוא הגבוה ביותר, והמשרד המטפל יתאם את ההליך מול יתר המשרדים הרלוונטיים. השומה תסתיים במשרד שקיבל את ההצהרה הראשונית.

מס הכנסה

איסור מיסוי בכפל – ע"מ 5668-11-17 יאיר גולן נ' פקיד שומה ירושלים

הערעור עסק בחיובו של הנישום במס בגין משיכות כספים מחברה בה שימש כמנהל לצד אחיו, ואשר הייתה בבעלות אביהם. פקיד השומה טען כי מדובר במשיכות כספים פרטיות ולא בהלוואה לחברה אחרת, ומשכך, מאחר שמתקיימים יחסי עובד-מעביד בין החברה לנישום, יש לראות בהן כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(א) לפקודה. במקביל, ביקש פקיד השומה להוסיף לסכום זה גם הכנסה מריבית רעיונית מכוח סעיף 3(ט)(ו1)(א) לפקודה. בנוסף, ביקש פקיד השומה לחייב את הנישום בקנס גירעון. בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור בחלקו. נקבע ביחס למרבית הסכומים שנמשכו, כי הכספים נמשכו מהחברה ללא דיווח כדין, וללא הסבר מספק, ולכן מהווים הכנסה חייבת במס בידי הנישום. עם זאת, בית המשפט נאות לבקשות הנישום לביצוע קיזוזים שונים לרבות ביחס לכספים שהוזרמו לחברה אחרת.

כמו כן, נדחתה טענת פקיד השומה לתוספת הכנסה בגין ריבית רעיונית על ההלוואה שקיבל מהחברה, שכן אם מדובר בהכנסה כטענת פקיד השומה, לא מדובר בהלוואה שקיבל הנישום מהחברה, ולכן אין מקום לחייב את הנישום גם בריבית רעיונית בגין ההלוואה. הדגש ניתן על כך שפרשנות דיני המס אינה מאפשרת מיסוי בכפל של אותה הכנסה. לפיכך, ההכנסה הרעיונית מכוח סעיף 3(ט)(ו1)(א) לפקודה – בטולה. לעניין קנס הגירעון, בית המשפט קבע כי שני הצדדים לא העלו טענות בנושא בכתבי הטענות ובסיוכומים ולכן הנישום לא יחויב בקנס גירעון.

קביעת תושבות ישראלית על אף שהות ממושכת בחו"ל – ב"ל (תל אביב-יפו) 69810-03-22 חיים זאב רוזן נ' המוסד לביטוח לאומי

נדחתה תביעתו של התובע, לבטל את תושבותו בישראל וטרואקטיבית, ולהשיב את דמי הביטוח ששילם החל משנת 2016 ועד מאי 2020.

בית הדין דחה את תביעת התובע ששהה בארה"ב בשנים כאמור לצורך לימודי רבנות שכן הוא לא עדכן את המוסד בדבר מעמדו החדש, לא הוכיח כי ניתק את זיקתו לישראל (שכן הצהיר למוסד כי מטרת שהייתו בארה"ב הייתה לימודים), וחזר לישראל ב-2022 עובדה המעידה כי לא הייתה לו כל כוונה להשתקע בחו"ל. יתרה מזו, הוריו המשיכו לשלם עבורו דמי ביטוח לאומי כדי לשמור על זכויותיו ובפועל התובע נהנה מרשת ההגנה הסוציאלית של החוק בתקופה הרלוונטית, למרות שהותו הממושכת מחוץ לישראל.

הוראת ביצוע מס' 5/2025 – מס על הכנסות גבוהות על פי סעיף 121 לפקודה (תיקון 276 לפקודה)

במסגרת תיקון סעיף 121 לפקודה, נוסף מס חדש בשיעור של 2% על הכנסה חייבת ממקורות הוניים, העולה על סך של 721,560 ₪ לשנה (נכון לשנת 2025), וזאת מעבר למס הנוסף בשיעור של 3% הקבוע בסעיף 121(בא) לפקודה, שחל על הכנסה חייבת מכל המקורות, העולה על הסכום האמור. הכנסה חייבת ממקורות הוניים, כוללת כל הכנסה שלא הופקה מעבודה או מעסק של היחיד או שאינה עונה להגדרת "הכנסה מגיעה אישית" על פי סעיף 1 לפקודה. כפועל יוצא, הכנסה ממקור הוני הינה הכנסה מלדידנד, ריבית, רווח הון, דמי שכירות וכיו"ב, ובלבד שהכנסות אלו אינן מגיעות לכדי עסק.

ביום 25 בפברואר 2025, פורסמה הוראת ביצוע מס' 5/2025, העוסקת במס על הכנסות גבוהות לפי סעיף 121 לפקודה. הוראת הביצוע דנה בתיקון סעיף 121 לפקודה, מציגה דוגמאות לחישוב המס הנוסף לאור התיקון, ומבהירה את חובת תשלום המס הנוסף במהלך השנה.

חוק להשגת יעדי התקציב וליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2025 (תיקוני חקיקה), התשפ"ה-2025

בהמשך לעדכון משרדנו מדצמבר 2024, תיקוני החקיקה להסרת חסמים והרחבת פעילויות בתחום שינוי המבנה אושרו ביום 27 במרץ 2025 בקריאה שנייה ושלישית. תיקונים אלה כוללים הקלות משמעותיות בנוגע למיזוגים, העברת נכסים תמורת מניות ופיצול חברות. להלן ההקלות המרכזיות שנקבעו:

- הסרת מגבלת החזקה במניות:** בוטלה מגבלת ההחזקה במניות החברה הקולטת בשיעור של 25% לתקופה של שנתיים ממועד שינוי המבנה.
- ביטול חובת סיום בנייה:** הוסרה החובה להשלים בנייה על המקרקעין המועברים בתוך 5 שנים ממועד שינוי המבנה.
- שינוי תנאי החזקה במיזוג על דרך של החלפת מניות:** הוקטן רף ההחזקה המינימאלי במיזוג על דרך של החלפת מניות, כך ששיעור האחזקה הנדרש מיד לאחר המיזוג הינו 70% (חלף 80%).
- הקלות ביחסי שווי במיזוגים:** יחס שווי השוק המירבי הוגדל, כך שהוא לא יעלה על יחס של 1:19 במועד המיזוג (חלף 1:9). בנוסף, נדרש כי יחס שווי השוק של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג יהווה לפחות 5% משווי השוק של זכויות החברה הקולטת במועד המיזוג (במקום 10%). כאשר היחסים הינם בטווח שבין שתי הרמות (1:9-1:19 או 5%-10%), נדרש אישור המנהל מראש.
- ה. תמורה במזומן במיזוגים:** הוגדל שיעור המזומן שישולם על ידי החברה הקולטת לבעלי הזכויות בחברה המעבירה, בנוסף להקצאת מניות, לעד 49% מסך התמורה הכוללת (חלף 40% ערב התיקון).
- ו. הקלות בפיצול אופקי:** לאחר הפיצול לא יעלה שווי חברה חדשה אחת על פי תשע (במקום 4) משווי חברה חדשה אחרת.

כלל, תחולת התיקונים הינה מיום 1 במאי 2025, למעט חריגים מסוימים.

פיצול אנכי של שותפות רשומה - החלטת מיסוי בהסכם 3302/25

עניינה של ההחלטה בבקשת שותפות מוגבלת ורשומה ("השותפות"), העוסקת בפעילות עסקית ממשית החייבת במס לפי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), לאשר כי פיצול אנכי של כל פעילותה העסקית - הכולל את העברת כל נכסיה והתחייבויותיה לחברת בת חדשה בבעלות המלאה ("החברה הקולטת"), יהיה פטור ממס. לאחר הפיצול תהפוך השותפות ל"שותפות החזקות" ללא פעילות, למעט חזקה בחברה הקולטת. בהחלטה נקבע, כי הפיצול עומד בתנאי סעיף 105(א)(1) ו-5 לפקודה ולכן יהיה פטור ממס. ההחלטה כוללת תנאים והוראות נוספות.

חוזר מס הכנסה מספר 2/2025 – חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 – השקעה במניות חברת מו"פ

ביום 26 בפברואר 2025, פורסם חוזר מס הכנסה מספר 5/2025 ("החוזר"), העוסק בחוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 ("החוק"). החוק נחקק בין היתר בעקבות פקיעתו של חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, בשנת 2019. השינוי המרכזי לעומת החוק הקודם כפי ששולל מהחוזר הוא מסלול הטבות חדש בחברות מו"פ בתחילת דרכן. החוזר מפרט את הכללים וההקדמות החלים על סעיפים 1-4 לחוק, העוסקים בהטבות מס בגין השקעה בחברות מו"פ. בין היתר, החוזר דן בהגדרות המרכזיות בחוק, כגון: "חברת מו"פ", "השקעה בחברת החוזר עוסק בכללים לעניין זיכוי ממס בשל השקעה במניות חברת מו"פ", בחבות המס בעת מכירת מניות פעילות הבניה של הפרויקט הנ"ל נעשו בפועל ידי אחת מהחברות שבבעלותו של המערער. לכל חברת מו"פ, מסלול ההטבות יחול על השקעות שבוצעו בין 31.7.2023 ל-31.12.2026, ולעניין פטור ממס בחילוף מניות, מסלול ההטבות יחול על מכירות שבוצעו בתקופה האמורה.

נייר עמדה מקצועי מספר 01/2025 בנושא מנגנון האצת תקופת ההבשלה בעת הנפק או הנפקה

ביום 11 במרץ 2025, פורסם נייר עמדה מקצועי מספר 01/2025, בנושא האצת תקופת ההבשלה בעת הנפק או הנפקה, בהתאם לסעיף 102 לפקודת מס הכנסה שהותקנו מכוחו ("נייר העמדה"). בנייר העמדה הובהר כי במנגנון האצת הבשלה מסוג "סינגל טריגר", שבו נקבע מראש כי אופציות יואצו ויהפכו לבלשלות בעת מכירת כל או מרבית מניות החברה או נכסיה ("הנפקה") או בעת רישום מניותיה למסחר לראשונה ("הנפקה"), לא תהווה הפרה של הוראות סעיף 102 לפקודה, והמס בגין מכירת המניות יחושב לפי הוראות סעיף 102 לפקודה. בשונה מכך, במנגנון האצת מסוג "דאבל טריגר", שבו האצת ההבשלה תלויה גם בסיום יחסי עובד-מעביד, ההבשלה המואצת לא תיחשב כהפרה של הוראות סעיף 102 לפקודה, אך המס יחושב בהתאם לסיווג התמורה:

לתמורה לחובי: אם מחיר מניית החברה הרוכשת במועד קבלת התמורה גבוה או שווה למחירה במועד ה-Closing, יחויב העובד במס חביר בלבד. אם המחיר נמוך יותר, חלק מהתמורה תסוג כהכנסת עבודה ורק היתרה תמוסה במס רווחי הון.

תמורה באקוויטי: יישאר כפופה להוראות סעיף 102(ב) לפקודה (מסלול הוני) בכפוף לתנאים שנקבעו בנייר העמדה.

לבסוף, נייר העמדה מבהיר כי במקרה של סיום יחסי עובד-מעביד שאינו במסגרת הנפק או הנפקה, האצת ההבשלה תסוג כהכנסת עבודה ותחויב במס בהתאם.

מע"מ

חבות במע"מ בשל השכרת 6 דירות מגורים - ע"מ 9172-12-21 אברהם בן עמי בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

בית המשפט דן בערעור שהוגש על ידי אדם פרטי אשר בנה 6 דירות מגורים (אשר פוצלו ל 8 יח"ד) לשם השכרתן למגורים. הדירות נבנו על קרקע שנרכשה במקור על ידי חברת יזמית (שבעלות המערער, עמה חתם המערער על הסכם שיתוף להקמת פרויקט בן 18 דירות, מתוכן יוחסו 6 יחידות למערער. בית המשפט פסק כי יש להתייחס למערער כ"עוסק" בענף הנדל"ן. זאת בהתחשב במומחיות והידע הרב בתחום הנדל"ן, שכן המערער ולאחר פעילותו האישית להשכחת המקרקעין, הרחבת זכויות הבניה וניהול הנכס המעיד על פעילות עסקית. כך גם הצביע בית המשפט על החזקת המערער בשתי חברות נדל"ן, כאשר פעולת הבניה של הפרויקט הנ"ל נעשו בפועל ידי אחת מהחברות שבבעלותו של המערער. לכל האמור נוספה גם העובדה שבזמנים הרלוונטיים להקמת הפרויקט המערער היה רשום כעוסק מורשה במע"מ בנפק הנדל"ן (לצרכי קידום פרויקטים נוספים).

משנקבע על ידי בית המשפט כי יש להתייחס למערער כ"עוסק" בתחום הנדל"ן, הטיל עליו חבות במע"מ מכוח תקנה 20(1) לתקנות מע"מ בשל אירוע של "שימוש עצמי", כעבור 24 חודש מתחילת העמדת הדירות להשכרה למגורים. זאת, גם נוכח העובדה שלא נדרש מס על תשלומות לכינוי על ידי המערער עם דרישת הקרקע וקבלת שירותי הבניה.

