

15 ינואר, 2018

אל : לקוחות וידידי המשרד

חוזר לקוחות מס' 01/2018

הנדון: חוק התקציב לשנת 2019 ומסקנות מפס"ד שרגא בירן

שלום רב,

בחוזר זה נסקור הצעת חקיקה בעניין התחדשות עירונית מתוך חוק התקציב המוצע לשנת 2019 וכן מסקנות מפסק הדין בעניין שרגא בירן ודן לשם אשר פורסם בתחילת חודש ינואר השנה.

הצעת חקיקה בעניין התחדשות עירונית

ביום ו' האחרון (12.1.2018) אישרה הממשלה פה-אחד את תקציב המדינה לשנת 2019.

הצעת תקציב המדינה לשנת 2019 נושאת בחובה בשורה חדשה וחשובה לתחום ההתחדשות העירונית בהתייחס לחבויות המס העולות כתוצאה מסיחור זכויות בפרויקטים של התחדשות עירונית, כמפורט להלן.

כידוע, עמדת רשויות מיסוי מקרקעין נכון להיום הינה, כי מקום בו מסחר היזם המקורי את זכויותיו בפרויקט התחדשות עירונית (פינוי-בינוי ו/או תמ"א 38), המעוגנות בהסכמי מכר מותלים, וזאת טרם התקיימות התנאי המתלה, הרי שהיזם החדש חייב במס רכישה בגין מלוא שווי הזכויות העתידיות בפרויקט. זאת, בנוסף למס הרכישה שיחול עליו פעם נוספת בגין מלוא שווי הזכויות הבנייה בהגיע יום המכירה של העסקה המקורית (מה שעלול להפוך את הפרויקט לבלתי כדאי).

לדעתנו, עמדה זו לא שיקפה נכונה את הוראות החוק, שכן על פי נוסח החקיקה החלה כיום זכויות היזמים מכוח הסכמי המכר המותלים אינן מהוות "זכות במקרקעין", כהגדרת מונח זה בחוק, לאור דחיית "יום המכירה" לגבי הזכויות בפרויקט. לכן, לעמדתנו, אין לחייב את מכירתן במס מכוח החוק האמור.

במטרה שלא להכביד על עסקאות של התחדשות עירונית, מוצע בהצעת תקציב 2019, לתקן את פרק חמישי 4 (פינוי-בינוי) ואת פרק חמישי 5 (תמ"א 38) לחוק מיסוי מקרקעין, כך שבתקופה שבין חתימה של דיירים על חוזה שיש בו תנאי מתלה עם יזם ועד מועד התקיימות התנאי המתלה יוכל היזם לסחר את הזכויות שרכש מהדיירים ליזם אחר, בלא שישולם מס רכישה על שווי מלוא הזכויות שמכרו הדיירים. עם זאת, התיקון המוצע קובע, כי ישולם מס רכישה על התמורה הישירה ששולמה ליזם המקורי, ככל ששולמה.

כאמור, לגישתנו, החוק בנוסחו הנוכחי אינו יכול לחייב במס העברה של הסכמי מכר מותלים בגין מלוא שווי הזכויות שמכרו הדיירים בפרויקט. משום כך, אנו סבורים, כי מדובר בתיקון חקיקה מבהיר; וחשוב מכך – יש בו לחזק את המסקנה, כי אין לחייב במס עסקאות שנעשו בעבר בגין מלוא שווי הזכויות. יש לחכות לנוסח הסופי של החוק שיתקבל על מנת לבחון את הוראותיו של עסקאות שנעשו ועל עסקאות מתוכננות.

מסקנות מפסק הדין בעניין שרגא בירן ודן לשם

ביום 2.1.2018 פורסם פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שרגא בירן ודן לשם¹ (להלן: "פסק הדין").

פסק הדין הינו ערעור על שני פסקי דין שונים, של בתי המשפט המחוזיים בירושלים ובתל-אביב, אשר קבעו כי הכנסות שכירות מהשכרת למעלה מ-20 דירות מגורים בידי יחידים הינן הכנסה פסיבית אשר זכאית לשיעור המס המוטב (10%) בגין השכרת דירות מגורים לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה.

בית המשפט העליון קיבל את ערעור המדינה בשני המקרים וקבע כי ההכנסה של כל אחד מהנישומים עולה לכדי 'עסקי' ואינה מהווה הכנסה פסיבית בידם, ועל-כן על הכנסות אלה להתחייב בשיעור המס השולי, ככל הכנסה אחרת מעסק.

במסגרת חוזר זה, ברצוננו להדגיש שלוש מסקנות מפסק הדין אשר ביכולתן להשפיע על תיקים נוספים:

1. שימוש במבחן הכוונה בצורה חד-צדדית

בפסק הדין קבע כבוד השופט מינץ כי "בחינת אופייה ומהותה של הכנסה כלשהי וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או פאסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות". כלומר, בית המשפט העליון מפחית מחשיבות בדיקת העסקה בפן הסובייקטיבי על-ידי בחינת כוונתו של הנישום בעת ביצוע העסקה, ומעביר את כובד המשקל לבחינת עסקה בעיניים אובייקטיביות, עיני האדם הסביר.

יחד עם זאת, קביעת בית המשפט העליון בפסק הדין מעוררת חשש, כי לא נסתם כליל הגולל על "מבחן הכוונה", ובפרט כאשר ניתן להוכיח כי נישום ביצע פעולה מתוך כוונה עסקית. רוצה לומר, באם אותרה כוונת הנישום לבצע השקעה שאופייה הוני, הרי שיטען כי חלה ההלכה שנקבעה בפסק הדין ואין משמעות למבחן הכוונה ועל הפעולה להיבחן במשקפיים אובייקטיביות; ואילו, מקום בו אותרה כוונתו של הנישום לביצוע עסקה בעלת אופי פירותי, יבקשו רשויות המס לראות בכך דווקא אינדיקציה חשובה לאופי העסקי של ההכנסה.

2. אי-רלוונטיות הרישום החשבונאי

בפסק הדין נקבע כי "מבחן אופן הטיפול החשבונאי וצורת רישום הנכס במאזן מהווה מבחן עזר משני בחשיבותו, היות וקיים חשש מובנה כי הנישום יטעה בתום לב או אף יעוות את הרישום כדי להפחית את חבותו במס".

אמירה זו – הסותרת פסיקה רבת שנים הרואה בדו"ח כספי מבוקר מעין "ראיה חלוטה" לצרכי דיני המס – יכולה להביא למסקנה לפיה הסיווג החשבונאי כבר אינו רלוונטי לשם קביעת סיווגה של עסקה בדיני המס. כך לדוגמא, חברה המחזיקה בנדל"ן אשר נרשם כימלאי עסקי והוחזק לתקופה ארוכה (נניח למעלה מ-5 שנים) תוכל למצוא עצמה עומדת בפני טענה של רשויות המס, לפיה, על אף הרישום החשבונאי כמלאי, הרי שמדובר בכלל ברכוש קבוע אשר במכירתו נתון להוראות חוק מיסוי מקרקעין. המשכה הלוגי של טענה זו עלול אף להיות כי במהלך הזמן חל שינוי ממלאי לרכוש קבוע, אירוע אשר כשלעצמו יכול לגרום לחיוב במס לפי הוראות פקודת מס הכנסה.

קביעה זו של בית המשפט, יכולה מצד אחד לעורר חוסר ודאות בהתייחסות רשויות המס לדוחות כספיים, אולם מצד השני, הנישומים עדיין יתקשו לטעון טענה כנגד דוחות כספיים עליהם הם חתמו, ומכאן שבכל מקרה – גם כאן – הנישומים עלולים להיות בצד "המפסיד" מהקביעה האמורה.

¹ ע"א 7204/15 פ"ש ת"א 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל ודן לשם, ע"א 8236/16 פ"ש ירושלים 1 נ' שרגא בירן

3. המבחן הכמותי כחזות הכל – יתרונות וחסרונות

המסקנה העיקרית הנובעת מפסק הדין הינה העדפת הפן הכמותי על הפן האיכותי. בית המשפט העליון שב ומדגיש פעמים רבות לאורך פסק הדין כי כמות הדירות שהחזיק כל נישום היא שהייתה את אחד השיקולים המכריעים בקבלת ערעור רשות המיסים, אם לא המכריע שבהם.

הפיכת המבחן הכמותי לחזות הכל מעוררת שאלות רבות: מהו מספר הפעולות אשר יש לבצע בעת מסחר בניירות ערך אשר יוביל את רשויות המס לטעון כי מדובר בהכנסה עסקית (שלא לדבר על מוסד כספי לעניין מע"מ) בהתעלם מהמבחנים האחרים? מה כמות השקעות הנדל"ן בחו"ל בהן ניתן להחזיק עד שתישמע טענת רשויות המס כי מדובר בפעילות עסקית?

נדמה כי לאור התחזקות המבחן הכמותי על משקיעים בשוק ההון ועל המחזיקים בחברות המשקיעות בנדל"ן לבחון מחדש את מבנה השקעותיהם כך שהוא ישקף מבנה דל בפעולות/השקעות אשר יישאר בגדר הכנסה פאסיבית.

טענה הפוכה יכולה להתעורר מצד אדם המחזיק בדירה אחת אותה הוא משכיר לטווח קצר (למשל דרך אתר Airbnb ודומיו), לפיה, לאור דומינטיות המבחן הכמותי כלל לא ניתן לראות בהכנסות מנכס יחיד משום הכנסה מעסק (אם כי לכאורה הערת אגב של השופטת ברק-ארז מתייחסת גם למצב כזה).

לסיכום, לקביעת בית המשפט העליון בפסק הדין יכולות להיות השלכות שונות גם על פעילות אשר אינה השכרת דירות ויש בה כדי לשנות במקרים מסויימים מושכלות יסוד בשאלה העתיקה בדבר אבחנה בין עסקאות במישור הפירותי לבין עסקאות במישור ההוני. מומלץ לבחון את השלכות פסק הדין בעת תכנון כל השקעה פאסיבית בעתיד.

לפרטים נוספים ניתן לפנות אל עו"ד שגיב רון ואל רו"ח (משפטן) דורון אלמקייס ממשרדנו.

טל. 03-7748888, sagiv@benjamini-law.com, doron@benjamini-law.com

מטרת מזכר זה הינה להביא לידיעתכם מידע כללי בנושאים שונים. הוראות החוק עצמן מורכבות יותר וכוללות חריגים נוספים. בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר זה מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים במשרדנו.