

חשיבות להגדרת נאמנות - באופן ברור - לעניין מיסוי מקרקעין

יוני 2012

חוזר מקצועי מספר 58/12

מפסק דינו של בית המשפט המחוזי (ו'ע 1330-07 מגדלי מירב נ. מנהל מס שבח מקרקעין), עולה, כי ישנה חשיבות מהותית להגדרת מהות הסכם נאמנות, שכן הגדרת הנאמנות עשויה להשפיע על מיסוי עסקה הנעשית במסגרת זו.

יצוין, כי בעבר קבע בית המשפט הלכה, לפיה פלוני יכול להיות נאמן רק בעבור נהנה ידוע ולא עבור "נהנה נסתר". יובהר, כי תוצאת הגדרת הנאמנות בעסקה הנדונה בפסד הדין נשוא חוזר זה, הינה תשלום כפל מס רכישה (שכידוע הינו מס עקיף המוטל על המחזור ולא על הרווח). מפסק הדין משתמע, כי במקרה האמור, נוכח מבנה העסקה שהצדדים בחרו לבצע, נגרמה "תאונת מס" שניתן היה למנוע אותה.

במסגרת מכרו למכירת בניין התקבלו שתי הצעות זהות. המציעים ("קונה א" ו"קונה ב") החליטו לגשת להליך של התמחרות ביניהם. במקביל נחתם הסכם לפיו נמכרו זכויות המוכר בנכס לנאמן. במסמכי הנאמנות וההתמחרות נאמר, כי המדובר ב"רכוש משותף". שני המציעים שילמו ביחד 5.5 מיליון \$ למוכר. לאחר מכן, נעשתה ההתמחרות ובמסגרתה הוחלט, כי קונה ב' ימכור את זכויותיו בנכס לקונה א'.

למנהל מס שבח הוגשה הצהרה בדבר שתי עסקאות מקרקעין - עסקת מכירת זכויות המוכר בנכס לקונה א' ועסקת מכירת הזכויות מקונה ב' לקונה א' בתמורה ל- 1.35 מיליון \$. מנהל מס שבח קבע, כי בעסקה הראשונה נמכרו זכויות המוכר בנכס לקונה א' ולקונה ב' - מחצית לכל קונה. בעסקה השנייה מכר קונה ב' את מחצית הזכויות, שרכש בנכס, לקונה א' תמורת מחצית התמורה ששולמה למוכר בתוספת 1.35 מיליון מיליון \$. בהתאם לכך קבע שומת מס רכישה לקונה ב'.

המחלוקת הינה האם יש לחייב את קונה ב' בתשלום מס רכישה על מכירת מחצית שווי הזכות בנכס מהנאמן (בגין העסקה הראשונה).

מוקד המחלוקת - באיזה סוג של נאמנות מדובר. דהיינו, האם מדובר ברכישה בנאמנות עבור שני הצדדים בחלקים שווים, שלאחריה יבצעו את הליך ההתמחרות ביניהם, או שמא המדובר ברכישה בנאמנות רק עבור מי שיזכה בהתמחרות בעתיד.

בית המשפט פסק, כי בהתאם למסמך הנאמנות, שהסדיר את היחסים בין הנאמן לקונים א' וב', בתקופה שבין "יום המכירה" ועד למיצוי הליך ההתמחרות, הנאמנות הינה עבור שני הצדדים בחלקים שווים, כשהצדדים מתחייבים ביחד ולחוד למלא ולבצע את כל ההתחייבויות שהנאמן לקח על עצמו לפי חוזה המכירה. לפיכך, יש לקבוע שבשלב הראשון המוכר מכר במכירה מוחלטת את הנכס, לנאמן.

כמו כן, קבע בית המשפט, כי טענת קונה ב' לפיה הנאמנות היתה לטובת מי שיזכה בהליך ההתמחרות בין שני הקונים, אין לה אחיזה במסמכים.

לפיכך, קבע בית המשפט, שיש לקבל את עמדת מנהל מס שבח. דהיינו, בשלב הראשון נמכרו הזכויות בנכס לקונה א' ולקונה ב' באמצעות הנאמן. בשלב השני (בתום שלב ההתמחרות), נמכרו מחצית זכויות קונה ב' בנכס לקונה א'.

דבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח יוסי שלם, בטלפון: 03-6382845
vosys@mbt.org.il