

ביטול עסקה בחוק מיסוי מקרקעין

ספטמבר 2012
חוזר מקצועי מספר 85/12

ברצוננו לעדכנכם בפסיקת בית המשפט העליון¹, שדנה בתנאים בהם ניתן לראות מכירת זכות במקרקעין / פעולה באיגוד מקרקעין - כמבוטלת.

מר לוי, הקים בשנת 2000, חברת בניה. במועד ההתאגדות הוקצו לו 100 מניות (המהוות 100% ממניות החברה). כחודשיים לאחר מכן הוקצו למר יצחקי 100 מניות של החברה בתמורה להעמדת הלוואת בעלים וחתומה על ערבויות לטובתה. מייד אחרי כן, רכשה החברה זכויות במקרקעין ובכך הפכה ל"איגוד מקרקעין".

לאחר פטירת מר יצחקי עברו מניותיו לאלמנתו. בעקבות כך, בשנת 2001, נחתם הסכם לפיו גברת יצחקי תעביר את המניות שבבעלותה למר לוי, בתמורה להחזר הלוואת הבעלים וביטול הערבויות, שנתן מר יצחקי לחברה.

בית המשפט העליון, דן האם לעניין החיוב במס, ניתן לראות בהעברת המניות מגברת יצחקי למר לוי, משום ביטול של עסקת הקצאת המניות בין החברה לבין מר יצחקי. יצוין, כי לסיווג זה השפעה על חיוב העסקה במס רכישה ומס מכירה.

לטענת מנהל מס שבח, החברה עונה להגדרת "איגוד מקרקעין" והפעולה היא "פעולה באיגוד", ובהתאם לכך מחויבת העסקה במס שבח, מס רכישה ומס מכירה. ביחס לטענת ביטול העסקה, במקרה הנדון אין מדובר בביטול עסקה, ולכן אין תחולה לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין². הקצאת המניות המקורית "יצרה" 100 מניות חדשות ולכן פעולת ביטול "אמיתית" אמורה היתה להביא לקיצן. מיום הקצאת המניות והלאה, היו ונשארו 200 מניות בחברה. כמו כן, אין להתעלם מהאישיות המשפטית הנפרדת בין החברה ובין מר לוי, קבלת המניות בידי אינה שקולה לקבלת המניות בידי החברה. לפיכך, יש לראות בעסקאות שנעשו ארגון מחדש של ההחזקות בחברה.

על כך הוגש ערר על ידי מר לוי וגברת יצחקי בטענה, כי יש לראות בהסכם העברת המניות משום ביטול של הקצאת המניות, ולפיכך, על מנהל מס שבח להפעיל את סמכותו לפי סעיף 102 לחוק, כדי להשיב את המס ששולם בגין הקצאת המניות.

יודגש, כי במקרה הנוכחי, עסקינן בשומת מס שנקבעה טרם תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין וטרם ביטול מס המכירה.

¹ ע"א 2881/10 יצחקי נ. מנהל מס שבח.

² סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי מנהל מיסוי מקרקעין יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ששולם עליהן המס.

נפסק על ידי בית המשפט העליון, כי סעיף 102 לחוק מונה 3 סימנים להוכחת ביטול "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד": סימן ראשון - מדובר בביטול עסקה, סימן שני - "מכירת זכות במקרקעין", סימן שלישי - בגין העסקה המבוטלת שולם מס. במקרה הנדון הקצאת המניות (שהיא העסקה שנטען לביטולה) קדמה לרכישת המקרקעין, ולפיכך, לא היתה באותה עת "פעולה באיגוד", וממילא גם לא שולם עליה מס.

תכלית חוק מיסוי מקרקעין, בהקשר של איגוד מקרקעין, היא לחייב במס שבח גם מי שבמקום למכור מקרקעין, מוכר את זכותו באיגוד שיש בבעלותו מקרקעין. לצורך חיוב במס, בפעולה שכזו, המחוקק מורה כי יש לבצע "הרמת מסך" של האיגוד ולחשב את המס כאילו נמכרו המקרקעין של האיגוד ולא הזכויות באיגוד.

בענייננו, עסקת הקצאת המניות, נערכה טרם הפיכתה של החברה ל"איגוד מקרקעין", כהגדרתו בחוק. משמע, ההקצאה לא היתה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד". מסיבה זו, גם לאחר עריכתה לא נדרשו הצדדים לשלם בגינה מס, ולפיכך, לא מתקיים התנאי הנדרש להפעלת סעיף 102 - "ששולם עליהם מס".

כמו כן, ביטול עסקה הינו החזרת מצב לקדמותו. הסכם העברת המניות בין גברת יצחקי למר לוי, לא החזיר את המצב לקדמותו. מר יצחקי קיבל מניות בהקצאה, ואילו אשתו העבירה מניות במכירה (ללא ביטול ההקצאה).

מעבר לכך, עסקינן בביטול הנובע מהחלטת הצדדים לחזור בהם מן המכירה. בפסיקה קודמת נקבע, כי בביטול חוזה הנובע מהחלטת הצדדים, אין ההכרה בביטול לצרכי השבת מס מסורה לחלוטין לרצון הצדדים, והיא כפופה לבחינה עובדת ונסיבות הביטול.

בנוסף הגורמים הבאים תומכים במסקנה שלפנינו עסקת מכר חדשה (ולא ביטול של עסקה קודמת):

- מפטירת מר יצחקי ועד לביטול העסקה חלפו כתשעה חודשים, ונוכח עסקת המקרקעין המאוחרת להקצאה, הפכה גברת יצחקי לבעלת מניות בחברה שבבעלותה נכסי מקרקעין ועל כן מוגדרת איגוד מקרקעין. בעסקת העברת המניות הצדדים לעסקה השתנו, ולכן לא ניתן לראות בה, ביטול של הקצאת המניות הראשונה. כמו כן, לא ניתן להתעלם לחלוטין מהאישיות המשפטית, הנפרדת של מר לוי והחברה לצורך ביטול המס.
- גברת יצחקי קיבלה בעקבות "ביטול העסקה" כ-100,000\$ יותר מאשר הסכום המקורי ששולם על ידי בעלה.
- עסקת הקצאת המניות למר יצחקי הוצאה אל הפועל ונראה, כי הכתה שורשים בקרקע המציאות בצורה שאינה מאפשרת את השבת המצב לקדמותו.

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