

ערב עיון – חזקת התא המשפחתי
ומיסוי אופציות במקרקעין
12/6/2018
מרצה: עו"ד רוני גליק

חזקת התא המשפחתי לעניין מס שבח ורכישה

מס רכישה

- סעיף 9(ג1)(ג)(4)(ג) – "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד"

מס שבח

- 49(ב) – "לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד"

חזקת התא המשפחתי = פיקציה משפטית

למה?

חזקת התא המשפחתי לעניין מס שבח ורכישה

השלכות

- דירה יחידה – מדרגות דירה יחידה לעניין מס רכישה. פטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2), פטור בתמ"א 38 לפי סעיף 49לג פטור בפינוי בינוי לפי סעיף 49כב פטור לפי ס' 49ה.
- תקופות צינור - המתנה של 18 חודש בין ניצול אחד של פטור דירה יחידה למשנהו.
- טרם ביטולו של ס' 49ב(1) - המתנה של 4 שנים בין ניצול פטור לפי סעיף 49ב(1) למשנהו.

האם גב' מור תקבל פטור מס שבח – זו השאלה!

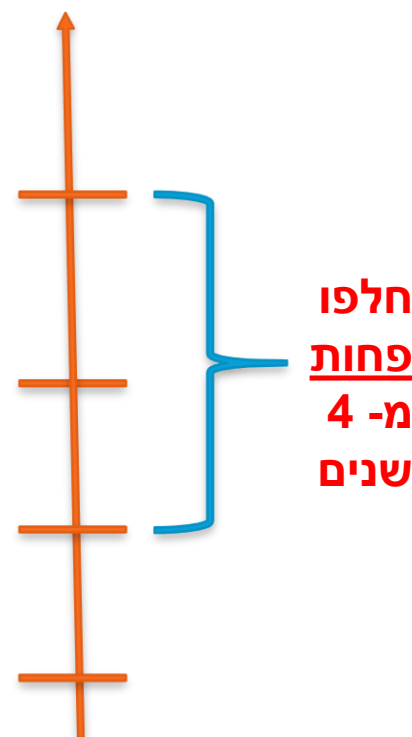
הפטור המבוקש הינו בהתאם להוראות סעיף 49ב(1) [ז"ל]

גב' מור מוכרת את דירתה – ומבקשת פטור

מועד הנישואין

מר מור מכר את דירתו - מקבל פטור 49ב(1)

בבעלות מר וגב מור דירה לכל אחד



התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב

ו"ע דינה מור ע"ש 2979/97 (15.7.1998)

הנדון: ניצול פטור לפי ס' 49ב(1) לאחר ניצולו ע"י בן הזוג
טרם הקמת התא המשפחתי.

נקבע: חזקת התא המשפחתי היא הוראה אנטי תכנונית
ומכיוון שלא ניתן לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי כאשר
מדובר על "נכסים חיצוניים" מכירה היסטורית של בן
הזוג בפטור לפי ס' 49ב(1) **לפני** הקמת התא המשפחתי,
לא "נגררת" לתוך התא המשפחתי ואין צורך בהמתנה של
4 שנים.

האם גב' עברי תקבל פטור מס שבח – זו השאלה!

הפטור המבוקש הינו בהתאם להוראות סעיף 49ב(1) [ז"ל]

גב' עברי מוכרת את דירתה – ומבקשת פטור

מר עברי מכר את דירתו (נכס חיצוני) - מקבל
פטור 49ב(1)

מועד הנישואין

בבעלות מר וגב' עברי דירה לכל אחד



חלפו
פחות
מ- 4
שנים

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב

- פס"ד אן מרי עברי ע"א 3489/99 (2003)
- **הנדון:** פטור ממס שבח [ס' 49ב(1)] על אף ניצול פטור ע"י בן הזוג עת מכר נכס חיצוני לאחר הקמת התא המשפחתי.
- **נקבע:** כאשר נוצל הפטור לאחר יצירת התא המשפחתי, חלה חזקת התא המשפחתי ומשכך אם לא עברו 4 שנים בין המכירה הראשונה לשנייה, לא יהא זכאי בן הזוג לפטור.
- **הנימוק:** חזקת התא המשפחתי אינה רק הוראה אנטי תכנונית, אלא "תכלית חיובית סוציאלית" לתת פטור לתא משפחתי רק אחת ל-4 שנים. מכיוון שהמכירה בוצעה לאחר הקמת התא המשפחתי (למרות שמדובר בנכסים חיצוניים) אזי התא המשפחתי כבר נהנה מהפטור וכעת עליו להמתין 4 שנים לנצל את הפטור פעם נוספת.
- [בניגוד לדעת המיעוט של השופטת שטרסברג כהן הסוברת כי מדובר בהוראה אנטי תכנונית בלבד, ובנכסים חיצוניים אין חשש מתכנון מס בלתי לגיטימי].

האם מר פלם זכאי למדרגות דירה יחידה – זו השאלה!

הפטור המבוקש הינו בהתאם להוראות סעיף 9

בני הזוג רוכשים דירה במשותף

מועד הנישואין

בבעלות גב' פלם דירת מגורים



עבור מר פלם –
דירה יחידה

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

- פס"ד פלם ע"א 3185/03 (19.8.2004)

- דירה שנרכשה ע"י שני בני הזוג לאחר הנישואין כאשר לאשה היה נכס חיצוני נוסף, האם זכאי הבעל למדרגות דירה יחידה על חלקו ברכישה.

פלם דומה לפס"ד מור או להלכת עברי?

- לכאורה לפי פס"ד עברי לאור העובדה שלחזקת התא המשפחתי יש תכלית חיובית סוציאלית, לאחר הקמת התא המשפחתי נחשב שכל התא המשפחתי נהנה מההטבה ומשכך מר פלם לא זכאי למדרגות דירה יחידה.

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

• פס"ד פלם ע"א 3185/03 (19.8.2004)

• אך השופט ברק ואליו הצטרפה השו' חיות סברו שיש אבחנה בין פס"ד עברי לפלם בכך שבפס"ד עברי מדובר על המתנה בין ניצול פטור ממס שבח אחד למשנהו ומכיון שניצול הפטור הראשון היה לאחר הקמת התא המשפחתי כל התא המשפחתי צריך להמתין 4 שנים עד לניצול נוסף של הפטור. אך בפס"ד פלם במס רכישה עסקינן ומשכך המבחן הוא מועד רכישת הדירה הראשונה וזו הייתה לפני הקמת התא המשפחתי ומשכך מקרה פלם דומה לפס"ד מור ולא לפס"ד עברי ומר פלם זכאי למדרגות דירה יחידה.

• מאידך השופט ריבלין בדעת מיעוט (אשר לדעתו הצטרף השופט ברק בפס"ד עברי) סבר שמקרה פלם זהה לפס"ד עברי שהרי בהתאם לתכלית החיובית של חזקת התא המשפחתי מבחן הזכאות הוא בעת מתן ההטבה האם זו הדירה היחידה של כל התא המשפחתי, ולא רלוונטי לעניין התכלית החיובית מועד רכישת הדירה! ומשכך נותר נאמן לדעתו בפס"ד עברי לפיה מר פלם לא יהא זכאי למדרגות דירה יחידה על חלקו.

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

פס"ד אור ו"ע 1072/02 (28.10.2004) האם הלכת עברי בוטלה בפס"ד פלם ???

- **המקרה זהה לפס"ד עברי –**
- חבר הוועדה רו"ח פרידמן סבר כי פס"ד עברי בתוקפו עומד ולא השתנה בפס"ד פלם כאבחנתו של השוי ברק ומשכך, הבעל לא זכאי לפטור לפי סי' 49ב(1).
- השוי זמיר (בדעת מיעוט) סבר שפס"ד עברי השתנה ובוטל בפס"ד פלם (לא מסכים עם האבחנה של ברק וחיות- כדעתו של השוי ריבלין) ומשכך פס"ד פלם גובר ושם נקבע שחזקת התא המשפחתי הינה חזקה הניתנת לסתירה אם יש הסכם ממון או הפרדה רכושית אף במקרה שניצול הפטור הוא לאחר הקמת התא המשפחתי.
- חבר הוועדה רו"ח דן מרגליות סבר מבחינה הגיונית כדעתו של השוי זמיר אך מכיוון שהשוי ברק התייחס מפורשות בפס"ד פלם לפס"ד עברי וקבע שאינם סותרים ודירים בכפיפה אחת, פס"ד עברי ספציפי וגובר.
- נקבע כי הבעל לא זכאי לפטור לפי ב' 49ב(1) אם לא חלפו 4 שנים ממכירתה הנכס החיצוני של האשה לאחר הקמת התא המשפחתי.

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

הוראת ביצוע 5/11 (2011)

- לאור הלכת פלס נקבע כי לעניין מס רכישה אין ליצור שיתוף בנוגע לנכס החיצוני של בן הזוג במקרים הבאים:
- אם יש הפרדה רכושית אף בלא הסכם ממון.
- אם יש הסכם ממון אף ללא הפרדה רכושית בפועל.

יצירת שיתוף [אי הפרדה רכושית] בנכסים חיצוניים

- מגורים משותפים
- מימון משותף
- תשלום משכנתא משותף
- דמי שכירות משולמים לחשבון משותף

האם גב' שלמי תקבל פטור מס שבח – זו השאלה!

המקרה בשלמי כמו המקרה בעברי [ובאור]

מר שלמי מוכר את דירתו – ומבקש פטור

גב' שלמי מכרה את דירתה (נכס חיצוני) -
מקבלת פטור 49ב(1)

מועד הנישואין

בבעלות מר וגב' שלמי דירה לכל אחד



חלפו
פחות
מ- 4
שנים

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

פס"ד שלמי ע"א 3178/12 (17.11.14)

- בפס"ד שלמי נדון מקרה זהה לפס"ד עברי.
- **נקבע:** [השופט דנציגר בדעת רוב] כי ניתן לסתור את חזקת התא המשפחתי.
- [בפסה"ד נקבע שיש לשאוף להרמוניה בין דיני המס לדיני המשפחה, ככל שהרמוניה זו אינה נסתרת מפורשות מלשון החוק, ומכיוון שבלשון החוק לא כתוב "יראו את בן זוגו וכו' כרוכש/מוכר אחד על אף האמור בכל הסכם ביניהם" ניתן לסתור את החזקה באמצעות הסכם ממון לפי דיני המשפחה].
- יש לעמוד בשני תנאים: **א.** הסכם ממון **ב.** הפרדה רכושית בין בני הזוג הלכה למעשה.
- **דגש:** השופט דנציגר מסכים עם התכלית החיובית של חזקת התא המשפחתי [כדעת הרוב בהלכת עברי] – אך בהתקיים התנאים הנ"ל הנכס הנוסף מוחרג מהתא המשפחתי.

התפתחות הפסיקה שלב אחר שלב - המשך

השלכות פס"ד שלמי

- **הקביעה המרכזית** בפס"ד שלמי:

חזקת התא המשפחתי – ניתנת לסתירה

החמרה:

- נדרשים שני תנאים מצטברים:
- הפרדה רכושית + הסכם הממון (בניגוד להוראת ביצוע 5/11).
- **דגש:** יתכן שההחמרות הנ"ל לא תחולנה בסיטואציה של פס"ד דינה מור.

האם לאור האפשרות לסתירת חזקת התא המשפחתי – ניתן ליחס נכס שנרכש לאחר הנישואין – רק לאחד מבני הזוג?

- **אוביטר:** ניתן לרכוש נכס לאחר הקמת התא המשפחתי ע"ש בן זוג אחד בלבד ולא ייוחס לבן זוג האחר הן לגבי מס שבח והן לגבי מס רכישה, אם מתקיימים התנאים דלעיל ואין חשש מתכנון מס בלתי לגיטימי.

האם מר רפפורט זכאי למדרגות דירה יחידה

מר רפפורט רכש דירה – על שמו בלבד

מר רפפורט מכר את דירתו היחידה

מועד הנישואין – נכרת הסכם ממון

בבעלות מר וגב' רפפורט דירה לכל אחד



האם ייחשב
כבעלים של
דירה יחידה

יישום הלכת שלמי

מס רכישה - פס"ד רפפורט ו"ע 54905-05-13 פסה"ד ניתן
14.5.15

- לאחר הנישואין הבעל רכש דירה שבהתאם להסכם הממון היא שלו בלבד ואכן נרשמה הדירה על שמו בלבד. לבת זוגו היו 2 נכסים חיצוניים האם זכאי למדרגות דירה יחידה במס רכישה על מלוא הדירה?
- קבע השופט בני ארנון כי לאור הלכת שלמי מכיוון שקיים הסכם ממון ונשמרת הפרדה רכושית זכאי הבעל למדרגות דירה יחידה על מלוא הדירה.
- השכירות מדירת הבעל שמשתלמת לחשבון משותף לא פוגעת בהפרדה רכושית משום שהיא מהווה תשלום של הבעל עבור המגורים בדירת האשה.

יישום הלכת שלמי

מס שבח - פס"ד בלנק – ו"ע 16-10-18027 (16.4.18)

- מדובר על ידב"צ.
- מר בלנק מכר נכס חיצוני ומבקש לקבל פטור לפי סי' 49ב(2) כאשר בבעלות בת זוגו נכס נוסף שנרכש על שמה בלבד **לאחר הקמת התא המשפחתי**. בהתאם להסכם הממון הנכס הנוסף בבעלותה בלבד.
- השופט אלטוביה קבע כי לאור פס"ד שלמי ורפפורט כיוון שקיים הסכם ממון ונשמרת הפרדה רכושית זכאי מר בלנק לפטור דירה יחידה.
- מגורים בנכס הנוסף שבבעלות האשה אינם פוגעים בהפרדה רכושית.

אופציות במקרקעין

- הגדרת "מכירה" (סעיף 1 לחוק)

"לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה ;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין".

- 2 סוגי אופציות : call – אופציה למימוש ע"י הקונה.

put – אופציה למימוש ע"י המוכר.

אופציית call מהווה עסקה במקרקעין [בניגוד לאופצית put].

אופציה ייחודית

- בעקבות וועדת רבינוביץ – 2002 תוקן תיקון 50 והתווסף סעיף

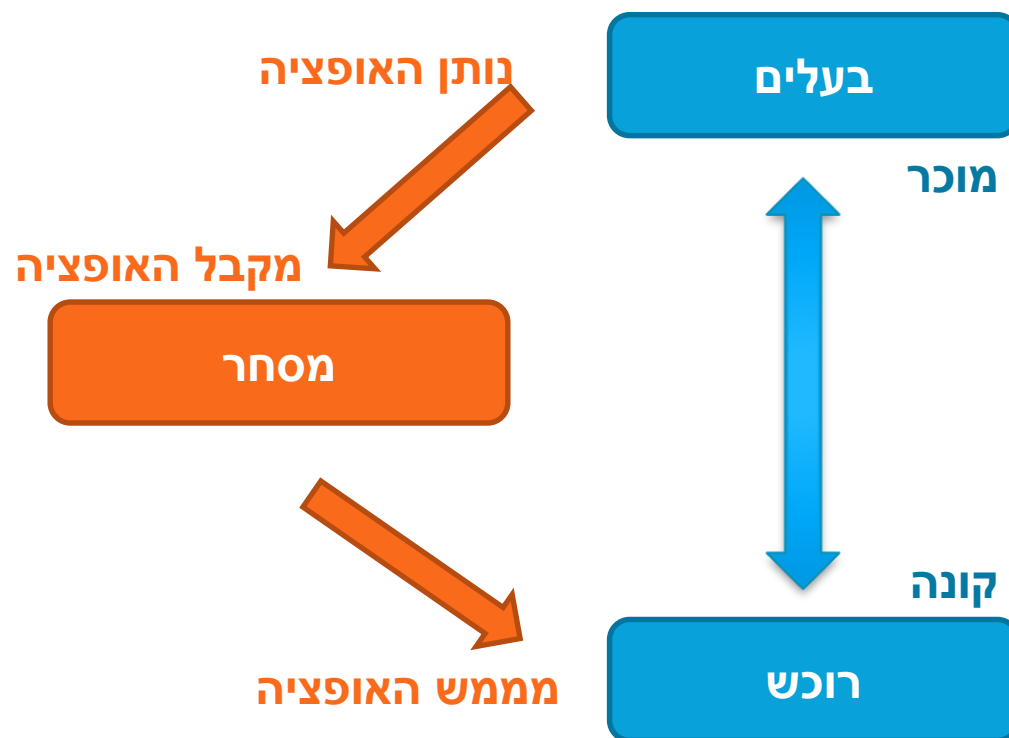
49 י" - פטור ממס רכישה ברכישת אופציה ייחודית.

• אופציה ייחודית - 7 תנאים מצטברים :

1. ניתנה בכתב.
2. תקופת האופציה לא תעלה על- 24 חודשים (כולל הארכות).
3. הסכום ששולם אינו עולה על 5% מסכום המימוש או משווי הזכות - לפי הגבוה.
- חשוב: בהתאם להורא"ב 10/2002 בגין סיחור האופציה ניתן לשלם יותר מ- 5% ותיחשב אופציה ייחודית.
4. לא ניתנה חזקה במקרקעין.
5. ניתנת לסיחור (ו"ע 41867-07-10 מגור החזקות בע"מ- ניתן להגביל את הסיחור לרוכשים מסויימים – חברי קבוצת הרכישה).
6. האופציה היא בלתי חוזרת.
7. דווח למנהל מסמ"ק תוך 30 יום.

מטרת סעיף 49'

- בשל המיתון בתחום המקרקעין, לעודד שוק משני של מסחר באופציות לרכישת מקרקעין.



- **12-03-35167 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ – הסכם אופציה עם תנאי מתלה של פינוי דיירים מוגנים.**
- **מפרשנות ההסכם קבע ביהמ"ש ברוב דעות, שאין למקבל האופציה את זכות הברירה לבחור האם לממש את האופציה ומשכך הרי זה הסכם מכר במסווה של הסכם אופציה.**
- **החמרה לאור פס"ד ד.ד. ליה.**
- **דעת מסמ"ק - כאשר יש אינדיקציות לכך שרוכש הקצה מחויב לממש את האופציה (כגון יפוי"כ למימוש שניתן לעורך דינו המייצג גם את מקבל האופציה) לא נחשב סיחור אופציה, אלא מכירת מקרקעין ומשכך, המסחר מחויב במס רכישה כאילו מימש ומכר מקרקעין ולא סיחר אופציה לרכישת מקרקעין.**

- סעיף 149 (בעקבות פס"ד תאודור בר) :
"במכירת זכות במקרקעין שהיא מימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין לרבות מימוש אופציה, לא יחולו פטור או הקלה אחרת ממס, אם במועד מתן הזכות לראשונה לא היתה מכירת הזכות במקרקעין פטורה מאותו המס או זכאית לאותה הקלה".
- בהתאם להורא"ב 10/2002 הסעיף חל בין על אופציה ייחודית ובין על אופציה "רגילה".
- חריג לסעיף 149 :
תיקון 83 – בהתאם להחלטת מיסוי 4574/11 התנאי לסיום הבניה תוך 42 חודש יחל מיום מימוש האופציה.

תודה על ההקשבה