

שיוך מגרשים בקיבוץ כעסקת מכירת זכות במקרקעין החייבת במס

אוגוסט 2021
חוזר מקצועי מספר 89/21

ברצונו לעדכנכם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, בשבתו כוועדת ערר¹, הקובע כי תשלומי נקלטים בקיבוץ במועד בו הם מקבלים זכות לבנות את ביתם על מגרש המוקצה להם, עשויים להיחשב כעסקת מכירת זכות במקרקעין, החייבת במס שבח ובמס רכישה. בנוסף, קבע פסק הדין כי גם שיוך מגרשים או דירות לחברים ותיקים מהווה מכירת זכות במקרקעין של המגרש, לפי אותו שווי של הנקלטים.

פסק הדין מדגיש את חשיבות הסכמי הקליטה מההיבט של מתן ביטוי לשווי הכלכלי של מכלול הזכויות אותן מקבל הנקלט עם גיבוי של ניירת תומכת במועד הקליטה.

להלן עיקרי פסק הדין:

קיבוץ גזר הינו קיבוץ מתחדש הרשאי לשייך דירות לחבריו. הקיבוץ הינו בעל זכות שכירות במקרקעין מכוח חוזה שכירות, המתחדש מעת לעת, בינו לבין רשות מקרקעי ישראל. חוזה השכירות מהווה "הרשאה במקרקעי ישראל", ולכן הוא מקנה לקיבוץ "זכות במקרקעין".

בקיבוץ נקלטו משפחות חדשות ובמסגרת קליטתן שויכו להן מגרשים לבניית בית. כל משפחה שילמה לקיבוץ 200,000 כדמי פיתוח ותשתיות ו- 300,000 עבור שיוך חלק בהון האגודה. בין המשפחות לאגודה הוסכם, כי באם יחול חיוב במס שבח הוא יחול על המשפחות.

במקביל לקליטת המשפחות בוצע שיוך מגרשים ומבנים לחברי קיבוץ ותיקים.

לטענת רשות המסים, התשלום עבור החלק בהון מהווה למעשה תמורה מרכישת זכות במקרקעין, החייבת במס שבח ובמס רכישה. כמו כן, אי גביית תשלום מהחברים הוותיקים נעשתה בעקבות "יחסים מיוחדים" בין הצדדים, ולכן יש להעמיד את שווי הזכות שנמכרה, אף היא, על סך של 300,000 ש"ח ולמסותה בהתאם.

המשפחות והקיבוץ ערערו על החלטה זו.

פסיקת בית המשפט המחוזי:

- הליך השיוך, מהווה מכירת זכות במקרקעין: במסגרת הליך השיוך, מתחייב הקיבוץ לוותר על זכויותיו במקרקעין, לטובת שיוכם לחברים, שיקבלו זכות חכירה לדורות. כבר במסגרת השיוך החוזי, הקיבוץ מקנה לחברים זכות חזקה ייחודית במקרקעין הספציפיים ששויכו להם, והחברים נהנים מזכויות בעלות מאפיינים רכושיים (סחירות, היכולת לשעבד את המקרקעין והזכות להורשה). מדובר בזכויות מהותיות, שהועברו במסגרת הליך השיוך לחברים. כמו כן, בהסכמים מודגש כי העברת הזכויות לחברים נעשית תוך שהקיבוץ מתחייב שלא יחזור בו ממנה. בהתאם לכך, השיוך מהווה מכירת זכות במקרקעין בהתאם לחוק.

- רכישת הזכות המלאה מתבצעת בשני שלבים: בשלב השיוך החוזי - במסגרתו נמכרת הזכות שהייתה לקיבוץ, במכירה במסגרתה מוותר הקיבוץ באופן בלתי חוזר על זכותו זו, ובשלב החתימה מול רמ"י - בו תועבר הזכות השלמה לחכירה לדורות. זהו התוכן הכלכלי והמהותי של העסקה המתבצעת, ועל כל רכיביו יש מקום להחיל את המסים שבחוק.

¹ מחוזי, ו"ע 18-11-49180, קיבוץ גזר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות.

- לקיבוץ אין הון אגודה בר שיוך בסכום הנטען. לאור התחייבות שונות של הקיבוץ, המצטרפים החדשים לא קיבלו ולא עתידים לקבל חלק מאמצעי הייצור של הקיבוץ. אין זה סביר לטעון כי שולם סך של 300,000 ש"ח, עבור נכס שהסיכוי שיקבלו ממנו ערך זה הוא נמוך למדיי, ובה בעת לטעון כי הם לא שילמו כלום עבור שיוך המגרש. לפיכך, שווי המכירה ייגזר מתשלום זה.
 - לגבי טענת המשפחות, כי התשלום מהווה את רצונם להשתייך לקיבוץ וליהנות מיתרונותיו, הרי שיש לראות בתשלום זה כחלק משווי המכירה בהתאם לעיקרון צירוף התמורות, המורה כי בחישוב "שווי המכירה" יילקחו בחשבון כל התמורות שהתחייב הקונה להעביר לידי המוכר, הן הישירות והן העקיפות.
 - החברים הוותיקים ויתרו על זכות המגורים ועל הזכות לדמי עזיבה - כל אלו הם כסף או שווי כסף ומהווים תמורה לקבלת הזכויות במקרקעין אותה הם יוכלו למכור או להוריש. בהינתן היחסים המיוחדים בין החברים הוותיקים לבין הקיבוץ, שווי המכירה צריך להיקבע בהתאם לשווי השוק של המקרקעין - השווי שהחברים החדשים היו נכונים לשלם - 300,000 ש"ח. לגבי הטענה לפטור ממס שבח בהעברת הזכות לחברים הוותיקים, עקב טענה לויתור על זכות ללא תמורה, הנושא הוחזר לבחינה נוספת בעיקר משום שהנושא לא הועלה בטעות על ידי הצדדים.
- יצוין, כי בית המשפט התייחס גם לטיב הזכויות אותן קיבלו הנקלטים בהתאם להסכם, לייחוס הזכות לחבר לעומת ייחוסה לבית אב / מגרש (ובמקרה דנן, האם נקלט יחיד משלם את אותו הסכום שמשלמים זוג), להסדרים הפנימיים בדבר חלוקת רווחים עתידית ועוד.
- בית המשפט היה ער לעובדה שהנקלטים קיבלו אגד זכויות שמשקפות לפחות חלק מהסכומים ששילמו. אולם מכיוון שלא נקבע במועד הקליטה על מה שולמו הסכומים ולא בוצע אז תחשיב אלא רק לאחר שלוש שנים לצרכי הערר, קבע בית המשפט שמלוא התשלום ייוחס למגרש.
- משרדינו נוהג לבצע הערכה של הערך הכלכלי של הזכויות אותן מקבל הנקלט, בהתייחס להסכמי הקליטה ולהסדרים הספציפיים של כל קיבוץ, ומציע לידע את הנקלטים על תוצאות העבודה. יודגש, כי פסק הדין מחדד את חשיבות ביצוע המהלך ערב הקליטה ולא בדיעבד.
- כמו כן, לאור פסק הדין חשוב גם לבחון את מכלול ההתנהלות מול החברים הוותיקים.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח בועז אמיר: 052-2722159, boaz@mbtcpa.co.il