

מס שבח במכירת קרקע תמורת דירות בבניין שייבנה עליה

מאת

ד"ר יצחק הדרי *

א. הצגת הנושא. ב. מהות העסקה. ג. חישוב השבח במכירת דירות בעל הקרקע. ד. שווי המכירה. ה. עסקת המכירה כשעל הקרקע נמצאת דירת מגורים. 1. מכירת כל הזכויות בדירה ופרשנות החוק. 2. המשותף והנפרד לפסקי הדין האחים ברקאי ובן-עמי. 3. משמעות החריג הקבוע בסעיף 49א(א) לחוק. 4. האם ניתן ליהנות מהפטור בתנאי הלכת בן-עמי בלי להיזקק לסעיף 49א(ב) ז. 5. התמורה בזכויות במקרקעין בבניין שייבנה ועמדת רשויות המס. 6. היקף הפטור לפי סעיף 49א(ב)(1) לחוק. ו. סיכום.

א. הצגת הנושא

מאמר זה דן במיסוי השבח (רווח הון לגבי זכויות במקרקעין) באחת העסקאות האופייניות למכירת קרקע, היא מכירה של קרקע תמורת דירות או יחידות אחרות (משרדים, חנויות וכיו"ב) בבניין שיבנה הקונה על אותה קרקע. עסקאות אלה מכונות בעגה המקצועית "עסקאות קומבינציה" או "עסקאות אחוים". הנחת היסוד של המאמר היא, שעל המכירה של הקרקע חל מס שבח במקרקעין על-פי חוק מס שבח במקרקעין, תשכ"ג–1963 (להלן: החוק) ולא מס הכנסה שחל על הכנסות פירות רגילות. אנו נתייחס למצב שהתמורה היא בדירות, אך, ככלל, לגבי הנושאים שידונו במאמר אין הבדל אם מדובר בדירות או ביחידות אחרות בבניין שייבנה.

במאמר ננתח את המשמעות המשפטית-פיסקאלית של העסקה. יש להדגיש, שכאשר אין על הקרקע דירת מגורים הנמכרת בפטור, אזי אין לפנינו אלא מקרה פרטי של מכירה אשר תמורתה אינה בכסף ויש על כן לקבוע את שווי התמורה, כחלק מהגדרת "שווי"¹, לצורך קביעת השבח² לפי החוק. מאחר שבחלק גדול מעסקאות אלה נמכרת רק חלק מהקרקע, מכירת חלקים נוספים בעתיד, הגם שהם בצורת דירות, אינה אלא מקרה פרטי של מכירת חלקים מזכות במקרקעין במועדים שונים, כולל ההשבחה של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת³. ההשבחה במקרים אלה היא בניית הדירות על

* מרצה בכיר, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב. מאמר זה הוא חלק ממחקר שנעשה במסגרת המכון לחקיקה שליד הפקולטה למשפטים של אוניברסיטת תל-אביב ולשכת עורכי הדין.

1 סעיף 1 לחוק, הגדרת "שווי".

2 סעיף 6(ב) לחוק.

3 סעיף 39(ו) לחוק.

הקרקע. נעיר, שהעסקה הנדונה מעוררת גם שאלות מעניינות מבחינת החיובים במס ערך מוסף, אך זה נושא לרשימה נפרדת.⁴

כאשר על הקרקע הנמכרת עומדת דירת מגורים⁵, חלים על המכירה גם דיני הפטור לדירת מגורים⁶ כפי ששוגו בתיקון מס' 8 לחוק⁷, והדין המיוחד שנקבע למכירת דירת מגורים תמורת דירות בבניין שייבנה על הקרקע בסעיף 49א(ב) לחוק. המדובר בדין חדש שעדיין לא גדון בפסיקה ואף לא בספרות המשפטית. מבחינה זו יהיה זה ניסיון ראשון להתמודד עם הוראותיו.

ייתאמר כבר עתה, שסעיף 49א(ב) לחוק ממשיך מסורת, לא מפוארת במקרה זה, של ניסוח לא ברור של הוראות החוק, למרות שמדובר בחוק פסיקאלי ישראלי מקורי⁸. להלן נצביע על השאלות המשפטיות הרבות שהסעיף מעורר ונסה להאיר את הדרך לפתרון מרבית שאלות אלה. אין תימה בכך, שקורא הסעיף מתפתה מלכתחילה להיתלות באילן גבוה, ולחזור על דברים שאמר השופט ויתקון לגבי סעיף אחר בחוק: "אודה ולא אבוש: הוראה זו הפכתי והפכתי בה ולא הצלחתי להבין כל מה שכתוב בה"⁹.

המאמר יפתח בניתוח המהות המשפטית של עסקת החליפין הנדונה, מבחינת בעל הקרקע, וכן יבהיר כיצד נקבע שווי המכירה של המגרש ושל דירות התמורה, אם יימכרו בעתיד. החלק העיקרי של המאמר בוחן את הדין המיוחד שנקבע בתיקון לחוק למקרה שעל הקרקע שנמכרה היתה דירת מגורים המזכה בפטור ממס. בחלק זה יצוין במה שונה הדין הקודם לתיקון ומה המשקל שניתן לייחס לפסיקה שקדמה לו. כמו כן תיבחן דרך קביעת התמורה במקרה זה, ואיזה חלק מתוכה פטור ממס לעומת החלק החייב במס. מאחר שההוראה הסטטוטורית החדשה היא מסובכת, נביא לאחר דיון מפורט בכל מרכיביה דוגמה מסכמת שתדגים את הפעלתה.

ב. מהות העסקה

בית המשפט העליון הבחין בע"א 487/77, 503 מנהל מס שבח נ' אחים ברכאי ואח'י¹⁰ (להלן: אחים ברכאי) בין שתי צורות של ביצוע העסקה: האחת — כאשר נמכר חלק מהקרקע תמורת דירות; השנייה — כאשר נמכרת כל הקרקע תמורת דירות. בנוסח ההסכם לא די, אלא יש לבחון אם אכן המציאות חופפת את הצורה, קרי: אם אכן מדובר במכירת חלק מהמגרש, בצורה הראשונה, לפי שטר המכר ונסח הרישום בלשכת רישום המקרקעין, ולפי התנהגות הצדדים לאחר ההסכם.

4 ראה י' הדרי, "קביעת המחיר ומועד החיוב במס ערך מוסף: עסקת חליפין בין בעל קרקע לקבלן", עיוני משפט ח (3) תשמ"ב (טרם פורסם).

5 כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.

6 פרק חמישי 1 לחוק.

7 חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, ס"ח 144 (להלן: התיקון לחוק. החוק לאחר התיקון ייקרא "החוק" או "החוק החדש", במובחן מן החוק במצבו לפני התיקון שייקרא "החוק הישן").

8 ראה, לדוגמה, ע"א 38/73 מנהל מס שבח נ' מרגוליס, פ"ד כח (1) 61.

9 שם, בעמ' 64—65, לגבי סעיף 38 לחוק.

10 פ"ד לב (2) 121. לניתוח מפורט של פסק הדין והרקע לו ראה רשימתנו: "קביעת שווי

בצורה הראשונה מדובר בעסקה אחת בלבד לפיה בעל הקרקע מוכר חלק ממנה לקונה, ואילו בתמורה הקונה מתחייב לבנות את הדירות שהמוכר זכאי להן על חלק הקרקע שנותר בידיו. לפנינו הסכם למכירת קרקע בעסקת חליפין, לפיה התמורה היא התחייבות לבנייה מהקונה על חלק הקרקע שנותר בבעלות המוכר. לדוגמה: אם לפי תנאי ההסכם בעל הקרקע מוכר שני שלישים ממנה תמורת שליש מדירות הבניין שיבנה הקונה על הקרקע, ששטחן הכולל שווה לשליש השטח הבנוי בבניין, אזי המכירה מתייחסת לשני שלישים מהמגרש תמורת הזמנה לבנייתן של שליש מדירות הבניין, שיוחסו לשליש המגרש שנותר בבעלות המוכר. מבחינה משפטית בעל המגרש החליף את בעלותו במגרש כולו בבעלות על חלק הימני, שליש בדוגמה שלנו, חלק שיהפוך להיות לאחר מכן שליש מדירות הבית המשותף שיבנה הקונה ואילו יוצמד שליש בלתי מסוים מהרכוש המשותף, בהנחה שהבניין יירשם כבית משותף לפי חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.¹¹ יודגש, שכאשר מדובר בכך שהמוכר מכר חלק מהמגרש ולכן נשאר בעלים של חלקו האחר, אין זו בעלות בחלק מסוים במגרש, אלא בעלות בחלק, בעלות משותפת עם הקונה, אשר לאחר רישום הבית המשותף היא הופכת להיות בעלות על חלק יחסי של הרכוש המשותף ועל הדירות שיקבל המוכר.

מבחינה משפטית, בצורה הראשונה, על החלק היחסי במגרש שנשאר בבעלות המוכר אין כלל מימוש ועל כן לפי הכלל הרגיל אין חיוב במס שבח לפי סעיף 6 לחוק. אין בפנינו מכירת זכות במקרקעין, שהרי מס שבח מוטל לפי אותו סעיף "על השבח במכירת זכות במקרקעין", ואילו לגבי החלק הנותר בבעלות המוכר, לא נעשתה מכירה כלל. הגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מתייחסת למכירה, למתנה, לויתור או להעברה (דיספוזיציה) כלשהי לגבי הזכות, ואינה חלה על שינוי משפטי של צורת ההחזקה בזכות מבעלות¹² ייחודית לבעלות בשיתוף עם הקונה או לבעלות של חלק מבית משותף. רק אילו נקבע בחוק המס, או מכוח פסיקה, יוצא מן הכלל לדין הכללי, לפיו גם שינוי כזה הוא בבחינת מימוש, היתה התוצאה שונה.

לגבי החלק מהמגרש שנמכר לקונה, שני השלישים בדוגמה שלעיל, נעשתה מכירה בדרך של חליפין. למרות שחליפין אינו מנוכר במפורש בהגדרת מכירה בסעיף 1 לחוק, ברור שהוא כלול בהעברה לפי ההגדרה¹³. המכירה אינה תמורת מזומנים אלא תמורת נכס אחר, התחייבות לבנייה. מבחינת דין המס אין מצבו של המוכר שונה מזה של מוכר תמורת מזומנים. השוני היחיד, שיידון בהרחבה בהמשך, הוא הצורך לקבוע במדויק את מהות התמורה מבחינה משפטית ולהעריכה בכסף מבחינה כלכלית.

העולה מהאמור הוא, שמוכר חלק המגרש אינו מקבל בתמורה שום זכות במקרקעין אלא השבחה של זכות במקרקעין שבבעלותו (המתייחסת לאותו חלק המגרש שלא נמכר). אין לפנינו שתי עסקאות במקרקעין, האחת של מכירת קרקע ללא בניין והאחרת

מכירה ותוצאות המס של מכירת מגרש לקבלן תמורת דירות, הפרקליט לב (תשל"ט) 309 (להלן: "קביעת שווי המכירה").

11 פרק 1 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.

12 כולל מכירה שמעל 10 שנים ובעלות שביושר – הגדרת "זכות במקרקעין", סעיף 1 לחוק. לכן, כל מקום שמוכר ברשימה מוכר או בעלים גם חוכר לחכירה שמעל 10 שנים במשמש.

13 ראה, לדוגמה, ד"נ 22/80 שרייבר ואח' נ' מנהל מס שבח, פ"ד לד (4) 589. הגדרת מכירה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת חליפין במפורש.

של רכישת הדירות כולל החלק ברכוש המשותף הצמוד להן בבית המשותף שייבנה. על-כן, קונה חלק המגרש חייב במס רכישה שחל רק על אותו חלק שקנה ¹⁴, שני שלישים בדוגמה שלעיל, ולא על המגרש כולו. מוכר חלק המגרש אינו חייב במס רכישה כלל על הדירות שהוא זכאי להן, כי לא רכש, כאמור, שום זכות במקרקעין ומס רכישה חל רק על מכירת זכות במקרקעין ¹⁵. יום הרכישה של הדירות שקיבל המוכר זהה ליום הרכישה ההיסטורי של המגרש. שווי הרכישה של הדירות זהה לחלק משווי הרכישה ההיסטורי של המגרש, שלא נמכר, בצירוף זכאות לניכוי ההוצאה לבניית הדירות, בתור השבחת המגרש ¹⁶.

בית המשפט העליון קבע בפסק הדין אחים ברקאי ¹⁷, שהדין הפיסקאלי הוא כמתואר לעיל, וזאת בהתאם לצורה הפורמאלית של הסכם מכירת המגרש וביצועו במציאות בידי הצדדים. על כן, באותו מקרה שההסכם נושא צורה שנייה ומתייחס למכירת כל המגרש שבבעלות המוכר, תמורת חלק מדירות הבניין שייבנה על הקרקע, לפנינו שתי עסקאות נפרדות — עסקה אחת שבה נמכר כל המגרש, ועסקה שנייה שבה קונה המגרש מכר דירות בבניין שייבנה, כולל החלק ברכוש המשותף בבית המשותף שיירשם. ממילא החבות במס רכישה מצד קונה המגרש מתייחסת לשווי המגרש כולו, ואילו על מוכר המגרש מוטל מס רכישה כמי שרוכש זכויות במקרקעין באותן דירות שקיבל בתמורה. במכירה עתידית של אותן דירות ייוחסו להן יום רכישה ושווי רכישה חדשים כמתבקש מהסכם מכירת המגרש, ללא קשר ליום הרכישה ולשווי הרכישה של המגרש שנמכר.

בית המשפט העליון סירב להתייחס לתוצאה הכלכלית הוזה של שתי צורות העסקה שלעיל, ולייחס לכך תוצאה פיסקאלית זהה, זהות שעמדה ביסוד הפסק של ועדת הערר שדנה באותה פרשה ¹⁸; שהרי בשתי הצורות החליף בעל המגרש, בסופו של דבר, בעלות במגרש שלם בבעלות בדירות (בדוגמה שלנו — שלישי מדירות הבניין שנבנה) ¹⁹. יחד עם זאת, נוצר בטחון משפטי למוכרים עתידיים ובסיס לתכנון החבות במס, שכן הם, בעזרת יועציהם המשפטיים והפיסקאליים, יוכלו לתכנן את צורת העסקה — אם לפי הצורה הראשונה, של מכירת חלק מהקרקע תמורת דירות, ואם לפי הצורה השנייה, של מכירת כל הקרקע תמורת דירות, כיוון שידועה להם התוצאה הפיסקאלית השונה.

ג. חישוב השבח במכירת דירות בעל הקרקע

כאמור לעיל, יש להבחין בין שתי הצורות האפשריות לעסקה. בעסקה מהצורה הראשונה, של מכירת חלק מהמגרש, שווי הרכישה של הדירות שיקבל המוכר הוא חלק משווי הרכישה ההיסטורי של הקרקע המתייחס לאותו חלק שלא נמכר (בדוגמה שלעיל —

14 סעיף 9 לחוק; תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה—1974.

15 סעיף 9(א) לחוק.

16 ראה סעיף 47 לחוק, הגדרת "יתרת שווי רכישה".

17 לעיל הערה 10.

18 עמ"ש 184/76 מהנן זגרסטנפלד ג' מנהל מס שבח, פד"א ט 127.

19 לדיון מפורט ראה רשימתנו (לעיל, הערה 10) בעמ' 310 ו-314—316.

שליש מהמגרש)²⁰, המוכר יהיה זכאי גם לניכויים מהשבח המתייחסים לאותו חלק מיום הרכישה עד ליום מכירת חלק המגרש²¹. נוסף לניכויים אלה יופחתו מהשבח ניכויים שהצטברו מאז יום מכירת חלק המגרש עד ליום מכירת הדירות או חלק מהן. ניכוי זה כולל את מחיר הבנייה של הדירות (או החלק היחסי לגבי כל דירה הנמכרת בנפרד²²). סכום זה נחשב כהוצאה להשבחת אותו חלק מקרקעין שנותר בבעלות המוכר, מכוח סעיף 39(ו) לחוק.

שווי ההשבחה הוא שווי התמורה בגין הזמנת הבנייה שנקבע למוכר בעת מכירת חלק מהמגרש. סכום השבחה זה יתואם בהתאם לעליית המדד לצורך חישוב "שווי הרכישה המתואם"²³. יש לשים לב לכך, שהתיאום הוא מיום "גמר ההשבחה"²⁴ עד ליום מכירת הדירה בבניין שנבנה.

יום גמר ההשבחה היה עד שנת 1981 יום גמר בניית הדירה. נושא זה נדון בע"א 214/78 כנעני ואח'י מנהל מס שבח²⁵ ובו אושר שאכן שווי ההשבחה הוא שווי הדירות ליום העסקה של מכירת חלק הקרקע, אך התיאום הוא רק מיום סיום בניית הדירות, שהוא יום מסירתן בפועל, ולא המועד למסירה שנקבע בהסכם עם הקבלן – הרוכש את חלק הקרקע.

התוצאה לעיל גרמה, לדעתנו, עיוות בזמן זה של אינפלציה דוהרת. החידוש של הרפורמה מ-1975²⁶ הוא בכך, שהחלק מהשבח, שהוא רווח אינפלציוני ("עודף אינפלציוני"²⁷), כפוף ל-10% מס בלבד²⁸. לשם כך מתאמים את שווי הרכישה ואת מחצית סכום המסים ששולמו ומותרים בניכוי לפי סעיף 39(8) מאז יום הרכישה²⁹. אולם, לגבי השבחה, כגון בניית דירה, שיכולה להימשך מספר שנים, התיאום נקבע ברפורמה רק מיום גמר ההשבחה ולא ממועד שבמחצית תקופת ההשבחה, למשל, או ממועד התשלום בפועל עבור ההשבחה. התוצאה היא הקטנת העודף האינפלציוני מתוך השבח, דבר שעלול להביא להגדלת החלק הריאלי ("שבח ריאלי"³⁰) הכפוף לשיעורי המס הרגילים³¹.

העיוות בולט בעסקאות מן הסוג הגדון כאן, משום שמחיר ההשבחה משולם מראש בשווה-כסף שהוא חלק המגרש הנמכר, במחירים של יום הסכם מכירת המגרש³², בעוד שהתיאום נעשה החל מיום מסירת הדירה. ברפורמה חלק מהעיוות תוקן, לאחר פסק דין כנעני, בתיקון להגדרת "שווי רכישה מתואם" לפיו "יראו כיום גמר ההשבחה בבנין

20 סעיף 22 לחוק.

21 סעיף 40 לחוק.

22 ש.מ.

23 כהגדרתו בסעיף 47 לחוק.

24 ש.מ.

25 פ"ד לג(1) 561.

26 חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ה-1975, ס"ח 159.

27 כהגדרתו בסעיף 47 לחוק.

28 סעיף 48א(ג) לחוק.

29 "שווי רכישה מתואם" כהגדרתו בסעיף 47 לחוק.

30 כהגדרתו בסעיף 47 לחוק.

31 סעיף 48א(ב) לחוק וסעיף 91 לפקודת מס הכנסה.

32 סעיפים 17(1), 19(1), 37(1) ו-51 לחוק.

חדש על קרקע פנויה, את היום שבו חמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה והמסתיימת בגמר הבניה"³³.

אם מדובר בעסקה מן הסוג השני, של מכירת כל המגרש תמורת דירות, יום הרכישה ושווי הרכישה של הדירות הם לא אלה של המגרש, שכן המגרש כבר נמכר כולו, אלא היום והשווי ביום עשיית העסקה של מכירת המגרש. זהו יום רכישה מאוחר יותר מזה שנקבע כשנמכר חלק מהמגרש ולכן התיאום הוא בשיעור נמוך יותר. אולם, שווי הרכישה הוא גבוה יותר, כי שווי הרכישה כולל גם את מרכיב הקרקע של הדירות שנתקבלו בתמורה (על כך נרחיב את הדיבור בפרק הבא). שווי זה יתואם לשם קבלת "שווי רכישה מתואם" מיום ההסכם למכירת הקרקע לקונה ולא מיום סיום שני שלישים מהקמת הבניין שהקים הקונה.

אם נשווה את תוצאות המס במכירת הדירות על-פי שתי צורות העסקה של מכירת המגרש, נמצא, שאף-על-פי שלרוב עדיפה הצורה הראשונה, אין זה יתרון מס מוחלט. אם הקרקע נרכשה בשנת 1960 או לפנייה, ובעיקר בשנת 1948 או קודם לכן, יש בדרך כלל יתרון למכירה של חלק מהמגרש בלבד, כי על רכישות בשנים ההן חל מס מוגבל שבין 12% ל-24% בלבד³⁴, לעומת מס מירבי של 50% במקרה הרגיל³⁵. אם המגרש נרכש בתקופה מאוחרת יותר, תלויה ההעדפה בנתוני כל עסקה ועסקה. כאמור, בעסקת מכירה של חלק המגרש אמנם תיאום שווי הרכישה של החלק שנותר בידי המוכר הוא מהיום שרכש את המגרש, אולם תיאום שווי בניית הדירות שאינו כולל את מרכיב הקרקע הוא רק מן היום שנסתיימה בניית שני שלישי מהן, בעוד שבעסקה מהצורה השנייה, של מכירת כל המגרש, התיאום הוא של סכום גבוה יותר של שווי הדירות כולל מרכיב הקרקע ומיום ההסכם למכירת המגרש ולבניית הדירות. מובן, שאם מישור עושה תכנון מס לכל העסקה עליו להביא בחשבון חסכון מס שבת ומס רכישה בעת ביצוע מכירת המגרש ממכירת חלקו בלבד. מובן גם, שלצורך השוואת המס שחל על מכירת הדירות יש להביא בחשבון את האפשרות שבעליהן ימכור אותן או את חלקן במכירה פטורה לדירת מגורים לפי החוק³⁶.

ד. שווי המכירה

קביעת שווי המכירה של המגרש או חלקו בעסקאות אלה אינה שונה מהכלל הרגיל. "שווי" הקרקע מוגדר בסעיף 1 לחוק בתור "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה

33 חוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 16), התשמ"א-1981, ס"ח 200, סעיף 41.

34 סעיף 48א(ד) לחוק, סעיף 91(ו) לפקודת מס הכנסה.

35 שם.

36 פרק חמישי סעיף 1 לחוק.

37 ע"א 23/71 דנקנר נ' מנהל מס שבת, פ"ד כו(1) 29, פד"א ד 289, 292.

38 ראה בארצות הברית התקנות מכוח סעיף 482 לקודקס המסים: (b)(1) 1.482-1; Treas. Reg. § 1.482-1(b)(1).

זהו גם קנה המידה המומלץ E.g., *Eli Lilly Co. v. U.S.* 372 F2d. 990 (Ct.Cl.1967).

לקביעת מחירי עסקאות בין חברות השייכות לקונצרנים רב-לאומיים בדו"ח למדיניות החברות

ב-O.E.C.D. ראה: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) 7-8, 13 et seq.

זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון" — זהו עקרון ה-"arm's-length price"³⁷, המקובל בעולם הרחב³⁸ כקנה מידה אובייקטיבי לקביעת שווי תמורה לצורך מיסוי הכנסה. הפסיקה זיהתה מחיר זה עם מחיר השוק³⁹. אולם בהגדרת שווי נקבעו שני מקרים, שבדרך כלל מתוארים על-ידי בתי המשפט כיוצאים מן הכלל לכלל המתואר ברישא להגדרה⁴⁰. לדידנו רלוונטי החריג הראשון, הקובע:

"ובלבד שבמכירות... שנעשו בכתב ושהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין — התמורה כאמור".

משמע, כאשר מדובר בהסכם בכתב והמנהל שוכנע כי התמורה החוזית נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, לא השווי האובייקטיבי של הזכות הנמכרת מכריע, אלא התמורה שעליה הסכימו הצדדים היא המכרעת, אפילו היא עולה או נופלת מהשווי.

מכאן לעסקה שלפנינו. בהנחה שהמחיר החוזי נקבע בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, התמורה שנקבעה בחוזה היא המכרעת לקביעת השווי. התמורה היא שווי הדירות המוקמות עבור המוכר⁴¹. בפרשת האחים בריקאי⁴² אימץ בית המשפט העליון את החלטת ועדת הערר לגבי עסקה מהצורה הראשונה, של מכירת חלק מהמגרש, וקבע שהתמורה היא שווי הדירות ללא חלק המגרש הצמוד אליהן. ואילו לגבי עסקה מהצורה השנייה, של מכירת כל המגרש, קבע בית המשפט, בניגוד לוועדת הערר, שיש לכלול את חלק המגרש הצמוד לדירות⁴³. יחדגש, שלא נתעוררה השאלה כיצד ייקבע למעשה אותו שווי דירות.

במקרה של מכירת חלק מהקרקע קבעה ועדת הערר, ששווי המכירה לצורך מס שבח ומס רכישה הוא עלות הבנייה של הדירות שהמוכר מקבל בתוספת הרווח הקבילי⁴⁴. זהו הסכום שבעל המגרש היה צריך לשלם לקבלן עבור הזמנת הבנייה להקמת הדירות שקיבל בתמורה. ניתן לתאר דרכים אחדות ומקורות אחדים לטכניקה של קביעת ההערכה של המחיר. כגון: מחיר למטר רבוע בנייה — לפי הערכת שמאי או לפי מקורות סטטיסטיים — באופן המותאם גם למפרט הטכני של הדירות הנדונות. ניתן להסתמך גם על נתונים על מחירים ממוצעים לדירה או לחדר.

בעסקה מהצורה השנייה, של מכירת כל המגרש תמורת דירות, יש לקבוע הערכה

39 ד"נ 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח, פ"ד כח(1) 105, 108; עמ"ש 68/75, 69, 144, 145 חברת יוסף גולן ובניו נ' מנהל מס שבח, פד"א ח 254, 255.

40 שם, שם.

41 אחים בריקאי (לעיל, הערה 10) בעמ' 124.

42 שם.

43 בית המשפט דחה את הנימוק שהמוכר יכול היה לבצע גם את העסקה בצורתה השנייה לפי הצורה הראשונה על-פי ההלכה הפסוקה שחבות המס של הנישום נקבעת לפי מה שעשה ולא לפי מה שיכול היה לעשות. שם, בעמ' 125.

44 עמ"ש (ת"א) 184/76 כהנן נ' מנהל מס שבח, פד"א ט 127, 128.

מקצועית לשווי השוק של דירות התמורה, לפי מחיר שוק של דירות אחרות בבניין או של דירות דומות עם ההתאמות הדרושות, רצוי לפי הערכת שמאי. לדעתנו, יש לתת בשני המקרים משקל רב לגורמים דלקמן: ראשית, שמדובר ברכישת דירות במזומן. בעל הקרקע משלם בשווה ערך למזומן שהוא המגרש שהוא מעמיד מיד לרשות הקונה. שווי התמורה הוא לכן היות זרם התשלומים למשך תקופת הבנייה שהיה קונה או מזמין בנייה אחר משלם. אם ההערכה היא הערכה סטטיסטית כלשהי, אזי יש לנכות ממנה את גורם המימון. ועדת הערר, בראשות השופט אשר, אכן הביאה בחשבון עובדה זו.⁴⁵ שנית, הנחה לרכישת מספר רב יחסית של דירות, או להזמנת שטח בנייה גדול יחסית מתוך הבניין, לעומת רכישת דירה אחת בלבד. שלישית, רכישת דירות בשלב כה התחלתי בתכנון הבניין, אף לפני שיש רישיון בנייה, בדרך כלל. זהו שלב שבו לא נמכרות עדיין דירות ברוב המקרים, ומכל מקום הן נמכרות במחירים נמוכים ממחירי דירות הנמכרות בשלב מתקדם יותר של הבניין, הן בשל זמן ההמתנה הרב עד לגמר, והן בשל הסיכון הגדול יותר לכישלון התמורה שנטל עליו רוכש הדירות או מזמין הבנייה. רביעית, המכירה במזומן לא רק חוסכת הוצאות מימון, אלא גם חוסכת סיכונים של נזקים לקבלן בשל אי-תשלום בכלל או אי-תשלום במועד וחוסכת הוצאות גבייה.

סביר להניח, שכל הגורמים הללו יביאו לתוצאה שמבחינה כלכלית שווי התמורה זהה או כמעט זהה לשווי הקרקע אילו היתה הקרקע נמכרת בתשלומים צמודים למשך תקופת הבנייה. שווי התמורה גבוה, על כן, משווי המגרש במכירה במזומן, אך נמוכה בצורה משמעותית משווי הדירות האחרות בבניין שייבנה. יש לזכור, שאם התמורה היתה נקבעת שלא בתום לב או מושפעת מקיום יחסים מיוחדים בין הצדדים, השווי היה נקבע לפי הרישא להגדרה, קרי: לפי מחיר המגרש, ולא לפי מחיר הדירות. על-כן אין זה סביר שיייווצר פער בלתי מוסבר מבחינה כלכלית בין מחיר המגרש למחיר התמורה בדירות הנהוגה בדרך כלל בעסקאות כאלה.

ואולם, מוזר הדבר שבכל צורות העסקאות הללו, למרות שהתוצאה הכלכלית זהה — התמורה נמוכה יותר בעסקה של מכירת חלק מהמגרש. משום כך כינה השופט אשר⁴⁶ את העסקה מלאכותית ומורכבת, בשל תכנון המס בעיקר, אך קבילה לצורך מס לאור הלכת האחים ברקאי.⁴⁷

ה. עסקת המכירה כשעל הקרקע נמצאת דירת מגורים

1. מכירת כל הזכויות בדירה ופרשנות החוק

תחילה נסביר את הדרישה החוקית של מכירת כל הזכויות בדירה ואת הפסיקה שפירשה אותה לפני התיקון לחוק. כמו בחוק הישן מתנה החוק בסעיף 49א(א) את הפטור ממס למכירת דירת מגורים בכך, שהמוכר ימכור את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירה. לכאורה, הפטור יישלל הן במכירת חלק מהבעלות בדירה, באופן שתיווצר בעלות

45 עמ"ש (ת"א) 68/75, 69, 144, 145 חברת יוסף גולן ואח' נ' מנהל מס שבה, פד"א ח 254.

46 ע"א 214/78 פנקסי ואח' נ' מנהל מס שבה, פ"ד לג (1) 561, 564.

47 לעיל, הערה 10.

משותפת של המוכר והקונה, והן במכירת זכויות אחרות במקרקעין בדירה⁴⁸. נגית, שהבעלים ימכור את זכות החכירה בדירה בלבד. נזכיר, כי בשל הרחבת הגדרת מוכר לתא המשפחתי כולו לא יתמלא התנאי של מכירת כל הזכויות בדירה אלא אם ימכרו כל בני המשפחה את חלקם בדירה⁴⁹.

בית המשפט התלבט בשאלה אם עסקה מהצורה הראשונה, של מכירת חלק מהמגרש תמורת דירות שייבנו על הקרקע, אכן עונה על התנאי של מכירת כל הזכויות במקרקעין של מוכר הדירה. לכאורה, לא התמלא התנאי, שהרי המוכר מכר רק חלק מזכויותיו בקרקע. ראינו לעיל שבעסקה זו המוכר נותר הבעלים של אותו חלק הקרקע שיוחס לדירות שייבנו עבורו. אמנם כך פסקה ועדת הערר של בית המשפט המחוזי בחל-אביב בראשותו של השופט לובנברג⁵⁰. לא כן סברה ועדה אחרת ליד אותו בית משפט, אך בראשות השופט הגין⁵¹.

בית המשפט העליון, בפסק דין משותף בערעור על שתי ההחלטות הסותרות לעיל, ע"א 265/79, 329 מנהל מס שבח נ' בן-עמי ואח'⁵², חרג גם הוא מהפירוש המילולי לחוק, וכמו ועדת הערר האחרונה הגיע למסקנה שכאשר נמכר בית על מנת שייחוס ותחתיו ייבנה בית רב-דירות, לא נשלל הפטור גם אם פורמאלית נמכר רק חלק מהקרקע בתמורה לחלק מהדירות שייבנו. בית המשפט קבע מפי הנשיא לנדוי, כי:

"חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטיגוריות של דיני הקניין הפורמליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עיסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 לחוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין"⁵³.

באותה דרך פירש בית המשפט את הוראת הפטור, בהדגישו שהנוסח אינו מתייחס סתם למכירת "כל הזכויות במקרקעין" של היחיד המוכר, אלא למכירת כל הזכויות במקרקעין "בדירת היחיד שלו"⁵⁴ ("בדירת המגורים שלו" לאחר התיקון לחוק והחלפת

48 אין אנו דנים כאן ביסודות ההגדרה של דירת מגורים, לפי סעיף 1 לחוק. נושא זה נדון בהרחבה ברשימתנו "המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים בחוק מס שבח: מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון המס", עיוני משפט ח (התשמ"א) 128, חלק שני בעמ' 141-156. מכאן ההנחה של דיוננו הנוכחי כי הדירה עונה ליסודות ההגדרה של דירת מגורים. כמו כן אין אנו דנים בכל הדרישות האופרטיביות של סעיף 349 לחוק כדי שהמוכר יהיה זכאי לפטור במכירת דירת מגורים. גם בדרישות אלה דנו בהרחבה במקום אחר. ראה רשימתנו, "הוראות הפטור ממס שבח לנכס שהוא כולו או חלקו בית מגורים", עיוני משפט ח (התשמ"ב) 276. על כן הנחה נוספת של דיתנו הנוכחי היא, שנתמלאו התנאים לפטור ממס שבח למכירת דירת המגורים. נחזור בקצרה רק על דברים שהם נועצים לדיוננו ולא נכללו ברשימותינו לעיל, שאינן דנות בעיסקאות של מכירת קרקע תמורת דירות שייבנו עליה.

49 הגדרת מוכר בסעיף 49(ב) לחוק. לבעיות שמעוררת ההגדרה החוקית ראה רשימתנו "הוראות הפטור לבית מגורים", שם, פרק ב'.

50 עמ"ש (ת"א) 381/78 הלר נ' מנהל מס שבח, פד"א י 196.

51 עמ"ש (ת"א) 262/77 בן-עמי נ' מנהל מס שבח, פד"א י 168.

52 פ"ד לד (4) 701.

53 שם, בעמ' 703.

54 שם, שם.

המונח "דירת יחיד" בסעיף 1 לחוק במונח "דירת מגורים". בית המשפט קבע, שיש לפרש תנאי זה לאור כוונת המחוקק בתיתו פטור למימוש דירות מגורים, ובהעדפתו אותו לעומת מימוש נכס הון אחר.⁵⁵ בית המשפט קבע, שמבחינת תוכן הפעולה שנעשתה נמכרה כל דירת המגורים (ובפועל נהרס, כמובן, הבית הישן) תמורת דירות בבית שייבנה, ללא שום שייר כלכלי. הזכות המשפטית שנשארה בקרקע שומרת רק על הזכות לחלקים בקרקע שיוצמדו לבסוף לדירות המוכר, אחרי רישום הבית המשותף.

2. המשותף והנפרד לפסקי הדין האחים ברקאי ובן-עמי

בפסק הדין בבן-עמי⁵⁶ מסתמך הנשיא לנדוי על פסק דין האחים ברקאי⁵⁷ שנדון לעיל⁵⁸ באומרו:

"השיבות של תקדים זה לענייננו היא בדרך שבה חודר השופט ויתקון לעומקה של המשמעות הכלכלית של העסקה, על מנת לזהות את חלקי המגרש לפני בניית הבנין החדש עם חלקי הרכוש המשותף של הדירה אחרי בנייתה"⁵⁹.

מסכימים אנו, עם כל הכבוד, שיש זהות, כאמור, בעצם התפיסה הרחבה לשם פרשנות החקיקה הפיסקאלית, אשר מעדיפה את התוכן הכלכלי של העסקאות על-פני צורתן הפורמאלית, כאשר החוק אינו חד-משמעי. יחד עם זאת, אי-אפשר להתעלם מהשוני בתוצאה של שני פסקי הדין. פסק הדין בבן-עמי עקבי עם הגישה הכלכלית-תוכנית של העסקה. מאחר שדירת המגורים בתור שכזו נמכרה כולה, התמלא התנאי של מכירת כל הזכויות בדירה. לא כן פסק הדין האחים ברקאי, לפיו, למרות שמבחינת כלכלית, בשתי צורות העסקה, נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים תמורת דירות בבית המשותף שיוקם, בכל זאת הועלתה הצורה הפורמאלית של ההסכם לדרגה שמעל למציאות הכלכלית ויצרה הבחנה משמעותית בין שתי צורות העסקה.⁶⁰

55 שם, בעמ' 704, בהסתמכו על פסק דינו של השופט עציוני בע"א 50/76 מילר ואח' נ' מנהל מס שבח, פ"ד לא (2) 225 ועל רשימתנו "הגדרת 'דירת יחיד' בחוק מס שבח", הפרקליט ל (חש"ה) 428, 439.

56 לעיל, הערה 52, בעמ' 704.

57 לעיל, הערה 10.

58 לעיל, פרק ב'.

59 בבן-עמי (לעיל, הערה 52) בעמ' 704.

60 ראה לעיל, פרק ב', עם כל הכבוד, לא שוכנענו בנסיונו של הנשיא לנדוי בבן-עמי להעמיד את פסק דין האחים ברקאי כנר לרגליו בהעדפת המשמעות הכלכלית של העסקה, תוך-כדי היותו ער, ומכללא בהסכמה, לשווי התמורה השונה שנקבע שם לשתי צורות העסקה בגלל הצורה הפורמאלית השונה בתכנונה ובביצועה. נעיר, שאין כאן רק יתרון פיסקאלי, שעליו עמד הנשיא לנדוי, בכך ששווי התמורה נמוך יותר אם נמכר חלק מהמגרש, אלא גם שוני פיסקאלי שיווצר כאשר ימכור בעל המגרש את הדירות שיקבל — בשל יום רכישה שונה לשתי צורות העסקה. לעיל, פרק ג', כפי שצוין לעיל, לשוני זה בין הצורה והתוכן של העסקה היה ער, אך הפעם בהסתייגות, השופט אשר בפסק דין אחר (ע"א 214/78 כנעני ואח' נ' מנהל מס שבח, פ"ד לג (1) 561, 564). ראה דיונונו בגוף המאמר, ליד הערות 18—19, 46—47. התאמה מלאה בין שני פסקי הדין, מבחינת התפיסה והתיאורית שביסודם, היתה אם

3. משמעות החרוג הקבוע בסעיף 49א(א) לחוק

פסק הדין בן-עמי אמנם ניתן לאחר התיקון לחוק, אך הוא נפסק לפי החוק הישן. על כך אמר הנשיא לבדוי:

"לאחרונה בוטלה הוראה זו ובמקומה בא פרק חדש בחוק (פרק חמישי 1) על 'פטור לדירת מגורים', כך שלבעיה המתעוררת כאן יש כיום חשיבות רק לגבי מקרים הנדונים עדיין לפי החוק בנוסחו הקודם"⁶¹.

לדעתנו, יש להתייחס לאמירה זאת כאל אמירת אגב בלבד ולפרשה, לכאורה, כמשאירה פתוחה את השאלה אם ניתן לישם את בן-עמי לגבי החוק החדש אם לאו, ולא כקובעת מפורשות שהחוק החרוג שונה בנקודה זו. להלן נבחון אם אכן הדין שונה, ואם כן, היש רלוונטיות כלשהי לבן-עמי לאור הדין החדש.

ראינו שהפטור למכירת דירת מגורים חל רק במכירת כל הזכויות במקרקעין בדירה. הנוסח זהה בדין הישן והחדש⁶², אם כי במקום "דירת יחיד" החוק מתייחס ל"דירת מגורים"⁶³. משום כך, לדעתנו העיקרון של מתן עדיפות למציאות הכלכלית על הצורה הפורמאלית-משפטית תופס גם בחוק החדש. מה גם שבבן-עמי הודגש כי הנוסח מדבר על מכירת כל הזכויות במקרקעין בדירה, ולא סתם על מכירת כל הזכויות במקרקעין⁶⁴, נוסח שנותר כאמור בעינו.

השוני הגדול הוא בכך שנוסף סעיף קטן 49א(ב) לחוק, הקובע ברישא:

"על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים שתמורתה היא זכויות במקרקעין בבנין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר לבחור באחת מאלה: ...".

סעיף קטן (א) קובע שני תנאים למכירה בפטור: האחד, כי יימכרו כל הזכויות בדירה, והשני, כי יתמלאו תנאי הפטור המפורטים בסעיף 49ב. לגבי התנאי השני, של מילוי תנאי סעיף 49ב, הוא נדרש גם בסעיף קטן (ב), ואנו מניחים בדיון זה כי הוא אכן נתמלא. המסקנה היא, שסעיף קטן (ב) קובע יוצא מן הכלל רק לתנאי של מכירת כל הזכויות בדירה, והוא חל רק על עסקה מהצורה הראשונה — של מכירת חלק בקרקע.

איננו מקבלים טענה שכיום סעיף 49א(ב) חל גם על עסקה מהצורה השנייה — של מכירת כל הזכויות בקרקע, בין היתר מהנימוקים דלקמן: הרקע לסעיף קטן (ב) הוא

היו מגיעים לאותה תוצאת מס לשתי הצורות בביצוע העסקה, דבר שלא הושג בבית המשפט העליון באחים ברקאי (ראה הדיון לעיל, בסוף פרק ד'), אם כי הושג על-ידי ועדת הערר. עמ"ש (ת"א) 184/76 כהנן נ' מנהל כס שבח, פד"א ט 127. ועדת הערר לא כללה את מרכיב הקרקע בתמורה, לגבי שתי צורות העסקה, אך לפחות באותה מידה של שכנוע ניתן היה, ברוח התיאוריה של בן-עמי, אמנם להגיע לתוצאה אחידה לשני המקרים, אך בשניהם לכלול את מרכיב הקרקע.

61 בן-עמי (לעיל, הערה 52) בעמ' 703, ומובא בין סוגריים.

62 לעיל, פרק ה', סעיף 1.

63 49א(א) לחוק הישן וסעיף 49א(א) לחוק החדש.

64 בן-עמי (לעיל, הערה 52) בעמ' 703.

הרצון לקבוע הסדר חוקי מיוחד כאשר נמכרו רק חלק מהזכויות בבית תמורת זכויות בבניין שייבנה, מקרה שהוא שכיח למדי, ועד לפסק דין בן-עמי היתה סברה שהוא עומד בניגוד לדרישה שיש למכור את כל הזכויות במקרקעין, מצד אחד. מצד שני, ניתן להבין את רצון המחוקק לכלול את מרכיב הקרקע בתמורה, בניגוד להלכת פסק דין האחים ברקאי.

בשביל המקרה שבו נמכרו כל הזכויות בבית לא היה צורך בסעיף מיוחד, כי הפטור לדירת מגורים היה אפשרי (בהתמלא תנאי סעיף 49ב), ואם היתה השפעה של זכויות לבנייה נוספת, ניתן היה לצמצם את הפטור מכוח סעיף 49א. מבחינת הניסוח, יש לפרש את ה"על אף" שבסעיף קטן (ב) כקובע חריג לדרישה של מכירת כל הזכויות, ולא כקובע דין מיוחד לכל מקרה של מכירת דירת מגורים תמורת זכויות בבניין שייבנה. כמו כן, במקרה של מכירת כל הקרקע אין כל משמעות למלים שבסעיף קטן 49א(ב): "כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות בניה", כי ממילא שווי זה נכלל בתמורה⁶⁵.

מאחר שסעיף קטן (ב) נוסף בשלבי הדיון בוועדת הכספים ולא הופיע בהצעת החוק⁶⁶, איננו יודעים מה היתה כוונת המחוקק. יש לזכור, שהחוק נתקבל לפני מתן פסק הדין בן-עמי, כך שיתכן שהכוונה היתה שבעסקאות של מכירת חלק ממגרש עם דירת מגורים תמורת דירות, פטור לדירת מגורים הוא אפשרי גם אליבא דאלה שסברו אחרת. לכאורה, פירוש הדבר שסעיף קטן (ב) אינו מוסיף מאומה לאחר פסק דין בן-עמי, אלא רק הופך את תוצאתו לקביעה בחוק ולא רק בפסיקה. אמרנו, לכאורה, כי מוקדם להגיע למסקנה סופית ללא גיתוח מלא של כל הסעיף החדש. מכל מקום יודגש מעתה, שסעיף קטן (ב) חל רק כשהעסקה היא בצורה הראשונה, של מכירת חלק מהקרקע תמורת דירות בבניין שייבנה.

סעיף קטן (ב) חל על מכירת דירת מגורים תמורת "זכויות במקרקעין בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה" (ההדגשה שלנו. י"ה). גראה, שביטוי זה מתייחס רק לעסקאות מהסוג הגדון כאן, היינו עסקת "הקומבינציה" או "האחוזים" המקובלת, ובצורה הראשונה, של מכירת חלק מהזכויות בקרקע. אין הכוונה לקבלת זכויות במקרקעין, שהרי אלה מתקבלות רק בעסקה מהצורה השנייה⁶⁷. חלה כאן התיאוריה שפותחה בפסק דין בן-עמי, לפיה אין הכוונה למינות המשפטי הפורמאלי, אלא לתוכן הכלכלי שהוא זכויות נשוא החוק בבניין שייבנה. לפי פירוש אחר אין משמעות לנוסח של החוק, שכן שנינו לפי הלכת האחים ברקאי, שבמכירת

65 לעיל, פרק ב', נוסף, שגם לסעיף 49א(ב) (2) לחוק אין משמעות, אלא בעסקה של מכירת חלק מהקרקע. להלן, פרק ה', סעיף 6(ט).

66 חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תשמ"ב-1980, ה"ח 141.

67 לפיכך ניסוח זה מוזמן טענה כי סעיף קטן (ב) אינו חל כלל על מכירת חלק מהקרקע — בעסקה מהצורה הראשונה — כי אז אין מתקבלת תמורה שהיא זכות במקרקעין (לעיל, פרק ב'), טענה שיש לדחותה לאור ההסבר המובא בגוף המאמר.

נעיר הערה לעצם ההגדרה של "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק. לכאורה ההגדרה שם מתייחסת רק לזיקה של בעלות או חכירה, ללא שום קשר למקרקעין נושא הזיקה. גראה לנו, שהמחוקק היה מייטיב לעשות לו הגדיר באותה הגדרה את המושג "זכות" בלבד, ואז "זכות במקרקעין" היתה צירוף של הגדרת זכות ושל הגדרת מקרקעין. מכל מקום, כך מפרשים למעשה את המונח למרות הבעיה לעיל. אחרת לא היה ניתן כלל להפעיל את החוק.

חלק מהקרקע לא מתקבלת בתמורה זכות במקרקעין אלא זכות בנייה בלבד. לכן מושם הדגש בזכויות בניין⁶⁸.

4. האם ניתן ליהנות מהפטור בתנאי הלכת בן-עמי בלי להיזקק לסעיף 49א(ב)?

ושאלת השאלה, האם כיום ניתן לקבל טענה לפיה המוכר חלק בקרקע בעסקה מהצורה הראשונה יזכה בפטור למכירת דירת מגורים לאור הלכת בן-עמי, אך בלי שחישוב התמורה שקיבל ייעשה לפי הוראת החוק החדש בסעיף 49א(ב)(1)? בדרך זו ייהנה הטוען גם מפטור על מכירת דירת המגורים, וגם תיחשב לו התמורה לפי הדירות שקיבל, ללא מרכיב הקרקע שבהן, כפי שנפסק בהלכת האחים ברקאי.

התשובה לשאלה המוצגת היא, לכאורה, שלילית. מרגע שאמר המחוקק את דברו, הפטור למכירת חלק מהזכויות בדירה חייב להיחתך רק על-פי סעיף קטן (ב) שנוסף בתיקון לחוק. יחד עם זאת, בהמשך להבחנה שעשינו לעיל בין הלכת בן-עמי ובין סעיף קטן (ב), ניתן להעלות טענה שהסעיף חל רק כאשר מבחינה כלכלית לא נמכר כל בית המגורים הישן. כאשר נמכר, מבחינה כלכלית, כל הבית, קמה זכות לפטור מכוח סעיף קטן (א), שלא שונה בחוק החדש, כפי שפורש בפסק דין בן-עמי, ועל כן סעיף קטן (ב) אינו חל כלל. אולם, לא נראה לנו שיש לקבל טענה זו, ואין לייחס כוונה כזאת למחוקק. אף ייתכן שהסתייגותו דלעיל של הגנאי לגדוי, לפיה החלטתו נוגעת רק לחוק הישן, נועדה למנוע טענה מסוג זה⁶⁹.

אמור מעתה, לא ניתן למכור חלק מקרקע תמורת זכויות לדירות בבית שייבנה על הקרקע, על סמך סעיף 49א(א) לחוק, אפילו כאשר המקרה זהה בעובדותיו לזה שהיה בבן-עמי. כל עסקה של מכירת חלק מהזכויות הפורמאליות בקרקע תמורת דירות בבניין שייבנה עליה נחתכת לפי סעיף 49א(ב) לחוק. סעיף קטן (ב) קובע גם

68. השווה בפסק דין בן-עמי, הדגש שהדגיש הגנאי לגדוי ניסוח דומה של "כל הזכויות במקרקעין בדירת היתיד שלו", פ"ד לד(4), בעמ' 703 (ההדגשה שלי. י"ה), שגדון לעיל, בגוף המאמר, סמוך להערה 54.

יש לשים לב לכך, שניתן לפרש את התריג בסעיף קטן (ב) כרחב יותר מפסק דין בן-עמי. פסק דין בן-עמי התייחס רק למכירת חלק מהזכויות כאשר ברור שמבחינה כלכלית בית המגורים נמכר כולו, בעוד שסעיף קטן (ב) מתייחס לכל מקרה של מכירת חלק מהזכויות במקרקעין בדירת המגורים; חלק מזכויות כלשהן, בין שהמכירה יוצרת בעלות משותפת בדירה ובין שנמכרה זכות אחרת במקרקעין, לרבות מקרה שדירת המגורים עצמה, מבחינה התוכן הכלכלי, לא נמכרה בשלמות. מבחינה מילולית, די בכך שהתמורה היא בזכויות בבניין שייבנה כדי שיחול הפטור, בתנאי הסעיף, בעוד שכאמור, לפי בן-עמי היה הכרח שהבית בדירת המגורים, במובן הפשוט של המלה, נמכר כולו. בנסיבות יוצאות דופן כאלה ניתן להעלות את הטענה, אם כי נראה לנו כי יש לדחותה, מאחר שכוונת המחוקק היתה לקבוע הסדר מיוחד למקרה שהדירה נמכרה כולה מבחינה כלכלית, כמו במקרה של בן-עמי, ולא לעסקאות אחרות. שאם לא כן, היה המחוקק מבטל את הכלל של סעיף 49א(א) לפיו יש למכור את כל הזכויות בדירה כדי שיחולו הוראות הפטור.

69. לעיל, הערה 61 והטקסט שלידה.

דין סטטוטורי מיוחד לחישוב שווי המכירה במכירת חלק מהזכויות בקרקע, וכפי שיידון בהרחבה בהמשך – הוא אינו מותיר ביד המוכר ברירה אלא לבחור בין החישוב המופחת של התמורה על-פי הלכת האחים ברקאי, אך ללא שום פטור על מכירת דירת מגורים, ובין פטור כזה אך ללא יתרון המס שנותנת לו הלכת האחים ברקאי בחישוב שווי התמורה.⁷⁰

5. התמורה בזכויות במקרקעין בבניין שייבנה ועמדת רשויות המס

הבענו את דעתנו לעיל שהכוונה בביטוי זה בסעיף קטן (ב) היא לתוכן הכלכלי של העסקה, קבלת זכויות בבית שייבנה (בדירות או ביהדות מסחריות), שהרי הוכח במקרקעין נשארה, לפי הלכות האחים ברקאי ובן-עמי, תמיד של המוכר. מתעוררת השאלה האם התמורה חייבת להיות כולה בזכויות בבניין שייבנה, או שהיא יכולה להיות גם חלק מסך כל התמורה בעסקה? בתחילה נקטו רשויות מס שבח בפירוש מצמצם לפיו החריג של סעיף קטן (ב) חל רק כאשר התמורה היא בזכויות בבניין שייבנה בלבד.⁷¹ לפי פירוש זה, כל תמורה נוספת למכירת חלק מהמגרש, של מזומן או שווה מזומן, כגון שהקונה ישלם מס כלשהו שחל על המוכר, תשלול זכאות לפטור בגין דירת המגורים שהיתה על הקרקע.

כשנוכחו רשויות המס לדעת שהפירוש שלהם הוא בבחינת גזירה שאין הציבור יכול לעמוד בה החלו לרככו. תחילה התירו שחלק מהתמורה יהיה תשלום שכר הדירה למגורים הזמניים של המוכר מרגע הריסת ביתו ועד לסיום הבניין שייבנה.⁷² אחר-כך נוכחו לדעת שאין זה מתקבל על הדעת שתמורה נוספת שערכה נמוך מהמס הנחסך במקרה של פטור תשלול את הפטור. על כן הורו בחוזר חדש, כי תמורה נוספת שנופלת מחמישים אחוז מסך כל התמורה (כולל הדירות בבניין שיקבל המוכר) אינה שוללת את הפטור לדירת מגורים.⁷³

מהיכן שאבו רשויות המס את הסמכות לקבוע את הכלל האמור של 50%?⁷⁴ גניח את שאלת חוקיות ההקלות לפני משורת הדין ממס שבח בצריך עיון, אך נבדוק אם אכן לפנינו הקלה לפני משורת הדין או שמא לפנינו פרשנות מוטעית של החוק.

70 לא נראה לנו שיש לקבל טענה נוספת, שתתבסס על המלה "רשאי" בסוף הרישא של סעיף קטן (ב), כאילו יש בחירה למוכר חלק מהזכויות בקרקע ליהנות מהפטור לפי הכלל שבסעיף קטן (א), מכוח הלכת בן-עמי, אף ללא סעיף קטן (ב). אחרת, היה המחוקק נוקט לשון חיוב, כגון: "יבחר המוכר באחת מאלה". נראה לנו, שיש לדחותה ולא כך לפרש את החוק למרות הנוסח הלא מוצלח. סביר לשער, שנסח החוק הניח לפני פסק דין בן-עמי שללא הבחירה בסעיף קטן (ב) יחול סעיף קטן (א) ולפיו אין פטור למכירת חלק מהזכויות בקרקע. לפיכך יצומצם המונח "רשאי" רק לבחירה בין שתי התלופות שמציע סעיף קטן (ב) בהמשכו.

71 חוזר מק 80/17 מ-23.7.80, סעיף 11; הוראת ביצוע 80/146 מ-1.1.81.

72 הוראת ביצוע 81/1 מ-28.5.81.

73 הוראת ביצוע 81/28 מאוגוסט 1981, המתקנת בנקודה זו את הוראת ביצוע 80/146 מ-1.1.81.

74 אם הם גורסים שזו הקלה לפני משורת הדין, הרי הם מנצלים את העובדה שמצוות ועדת הרפורמה מ-1975 לאייחוד מלא של חוק מס שבח והפרק על מיסוי רווחי הון בפקודת מס הכנסה לא קיימה עד היום, ועל כן האיסור של סעיף 245 לפקודת מס הכנסה למתן הקלות לפני משורת הדין שלא מכוח חוק או תקנות אינו חל על חוק מס שבח.

מבחינה מילולית אין הסעיף קובע שהתמורה חייבת להיות בדירות בבניין שייבנה בלבד. לו הפך המחוקק להגביל זאת היה קובע את הדבר במפורש, כפי שעשה בסעיפים 64, 66, 67, או 68 לחוק, או בסעיף 95 לפקודת מס הכנסה, לדוגמה. גם מבחינה עניינית איננו מוצאים סיבה שלא להחיל את סעיף 49א(ב) אפילו רוב התמורה אינה בדירות בבניין שייבנה על הקרקע, אלא מיעוטה בזכויות במקרקעין בבניין שייבנה. הסעיף חוקק כדי להעניק פטור למכירת דירת מגורים, למרות שמבחינה משפטית-פורמאלית נמכרו רק חלק מהזכויות בקרקע שעליו בנויה הדירה. נוסף לכך, כפי שידון להלן, הסעיף משנה את התוצאות של פסק דין האחים ברקאי. כפי שיעלה המשך הדיון, גם סעיף זה אינו מבטיח פטור מלא למוכר. אם שווי התמורה, בין בדירות בין בכסף ובין בתמורה אחרת, גדול יותר מפי שניים משווי דירת המגורים הישנה של המוכר, הרי ישולם מס על חלק מהשבת. כמו כן יש לזכור, שאת סעיפי הפטור לדירת מגורים יש לפרש, כאמור לעיל⁷⁵, לאור כוונת המחוקק. למרות ביקורתנו על מדיניות המחוקק בסעיפי הפטור לדירת מגורים⁷⁶, ברור שהכוונה הכללית של המחוקק היא להקל עם מוכר דירת מגורים העומד בתנאי הפטור של סעיף 49ב. מסקנתנו היא, שמוכר הממלא אחרי תנאי הפטור של סעיף 49ב לחוק נופל בגדר סעיף 49א(ב) לחוק אם בתמורה למכירת חלק מהקרקע קיבל זכויות במקרקעין בבניין שייבנה על הקרקע, גם אם בנוסף לכך קיבל תמורה נוספת, יהא גובהה אשר יהיה.

6. חיקף הפטור לפי סעיף 49א(ב)(1) לחוק

במסגרת הדיון גיווכח לראות, שסכום הפטור בגין דירת המגורים מתוך כלל התמורה המתקבלת תלוי בשאלה האם התמורה הושפעה מאפשרויות לבנייה נוספת על הקרקע שעליה בנויה הדירה. בדיון זה ייבחן אחד החידושים הסטטוטוריים האחרים של החוק – אופן חישוב שווי התמורה בעסקה.

(א) זכויות לבנייה נוספת

זכויות לבנייה נוספת מוגדרות בסעיף כ"אפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר". נתחיל אפוא בבירור הביטוי "זכויות לבנייה נוספת" ובהשוואה בין משמעותו המשפטית בהקשר של סעיף 49א(ב)(1), נושא דיוגנו, לעומת משמעותו בהקשר של סעיף 149 הדן בסמכויות המנהל לפצל בין דירת מגורים לזכויות לבנייה נוספת שלא בעסקת "קומבינציה" דווקא.

ההגדרה היא רחבה ומתייחסת ל"אפשרויות בניה" ולא ל"זכויות בניה" דווקא. המבחן הוא באיזו מידה השפיעו על התמורה זכויות הבנייה הלא-מנוצלות ביום המכירה או האפשרות, או הציפייה, לבנות יותר מאחוזי הבנייה המותרים אותו יום. הביטוי "לבנות יותר מהשטח הכולל הנמכר" משמעותו – "השטח הבנוי הנמכר". ביטוי זה מחליף

75 לעיל, פרק ה', סעיף 1.

76 ראה רשימתנו, "מדיניות המחוקק והגדרת דירת מגורים" (לעיל, הערה 48).

ביטוי שהופיע בחוק הישן, בסעיף שונה, שהתייחס לאפשרויות בנייה של "שטח גדול יותר משטח הרצפות של הדירה"⁷⁷.

(ב) השפעת הזכויות על התמורה

לא די בכך שיש זכויות לבנייה נוספת, אלא יש לבדוק אם אותן זכויות השפיעו על התמורה. אם השפיעו, יחול הסיפא של סעיף קטן (ב)(1), ולא — יחול הרישא שלו, כפי שיידון בפירוט בהמשך. תמורה בהקשר זה היא התמורה החוזית בכסף ובשווה כסף, כולל בזכויות בנייה על חלק הקרקע שלא נמכר. קרי: התמורה בפועל בשונה מההגדרה הסטטוטורית של "שווי" בסעיף 1, אשר תמורה היא רק מרכיב שלה. הפסיקה מתייחסת אליה, לעתים, כחריג לכלל שברישא של הגדרת "שווי"⁷⁸. בהמשך סעיף 49א(ב)(1) מופיע גם המונח "שווי", אך כאן מדובר בתמורה, שיש לפרשה בלשון בני אדם — כל מה שנתקבל עבור מכירת הדירה.

הרישא מתייחס למקרה שהתמורה לא הושפעה מהזכויות לבנייה נוספת. זהו המקרה שאינו רגיל בעסקאות מסוג זה. במקרה הרגיל החלק הבנוי ביום המכירה הוא חלק קטן מזכויות הבנייה שהקונה מתכוון לצלל לשם בניית בית רב-דירות על הקרקע הנמכרת. במקרה הרגיל יש אפוא השפעה של הזכויות על התמורה. חשוב לזכור מה אמר השופט ויתקון בהקשר זה, אם כי בקשר לסעיף 49(ה) לחוק הישן שקדם לסעיף 149 דהיום:

"לא בכל מכירה כזאת מוכרח המחיר להיות מושפע מניצול האפשרויות הטמונות במגרש במלואן. החשבון אינו חשבון אוטומטי, ולא מן הנמנע הוא, שכשם שמוכר דירת היחיד עצמו לא ניצל את אפשרויות הבניה במלואן, כך אין לו גם מקום לייחס לקונה כוונה כזאת, ואז מתעוררת השאלה, אם המחיר ששולם נראה סביר גם בהנחה שלא ישתנה אחוז הבניה המנוצל הלכה למעשה"⁷⁹.

בשאלה זו דגו ביתר הרחבה ברשימה אחרת בקשר לסעיף 149 לחוק⁸⁰. ברור, שהשאלה היא מכרעת לצורך סעיף 149, משום שהיא תנאי לשימוש המנהל בסמכות לפצל את התמורה בין שווי הדירה לשווי זכויות הבנייה. אך יש לדק פורתא ולציין כי ההכרעה בשאלה זו משמעותה שונה בסעיף 149 ובהקשר זה של סעיף 49א(ב)(1). כאן אין שאלה של סמכות המנהל, אלא, להיפך, למוכר יש עניין לטעון דווקא שהתמורה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת, כי אז יגדל הפטור שהוא זכאי לו על מכירת דירת מגורים, כפי שיידון בהמשך. לפי הפרשנות שהבאנו לעיל⁸¹, כאשר העסקה היא של מכירת חלק מהקרקע (הדירה), אין למוכר ברירה אלא להיזקק לסעיף 49א(ב)(1) אם הוא חפץ לקבל פטור ממס שבת לדירת המגורים. אילמלא נוסף סעיף קטן (ב) בחוק החדש היה המוכר מסתמך על פסק דין בן-עמי כדי ליהנות מהפטור למרות

77 סעיף 49(ה) לחוק הישן. לשאלות שונות בקשר ליישומן ראה עמ"ש (ת"א) 154/77 אשכנזי נ' מנהל מס שבח, פד"א י 110.

78 ראה לעיל, הערות 37—41 ובגוף המאמר לידן.

79 ע"א 277/78 פמואל נ' מנהל מס שבח, פ"ד לג (2) 337, 344—345.

80 "הוראות הפטור לבית מגורים" (לעיל, הערה 48) פרק א', סעיף 2(ב).

81 לעיל, פרק ה', סעיף 4.

שמכר רק חלק מזכויותיו בקרקע והיה לו עניין להתנגד להפעלת סמכותו של המנהל, מכוח סעיף 49(ז), לפצל בין הדירה לזכויות הבנייה. אך משהוסף סעיף קטן (ב) לא חל סעיף 49(ז) על המקרה ומוכר החפץ לזכות בפטור כלשהו חייב להיזקק לסעיף 49א(ב)(1) כאשר הוא מוכר חלק מזכויותיו בקרקע.

מובן, שלמוכר יש ברירה למכור את כל זכויותיו בקרקע ואז, כפי שציינו לעיל⁸², לא יחול סעיף 49א(ב) כלל וזכויותיו לפטור תיחתכנה לפי סעיף 49(ז). נוסף לכך, כפי שיידון בהמשך, בידי המוכר יש ברירה, גם אם הוא מוכר חלק מזכויותיו בקרקע, לוותר על הפטור לדירת המגורים וששווי המכירה שייקבע לו יהיה בהתאם לזכויות שמכר⁸³, כמו הדין הישן, מכוח הלכת האחים ברקאי, אך ללא הפטור לדירת מגורים שהתאפשר לאור הלכת בן-עמי.

(ג) התמורה לצורך סעיף 49א(ב)(1) לחוק

אחד החידושים של הסעיף הוא בהגדרת התמורה לעסקאות של מכירת חלק מהמגרש. לפי החוק הישן נקבע בפסק הדין האחים ברקאי⁸⁴ ששווי המכירה במכירת חלק ממגרש הוא שווי הזכות לבנייה שמקבל המוכר, שאינו כולל את מרכיב הקרקע בדירות שיקבל. אמנם, במקרה ההוא דובר בקרקע ללא בית מגורים, אך לאור פסק הדין בן-עמי⁸⁵ הדין לא היה שונה כשדובר בדירת מגורים. יתרון זה נשלל, לדעתנו, בסעיף החדש, אם חפץ המוכר ליהנות מפטור כלשהו בגין דירת המגורים.

הסעיף שולל את היתרון של האחים ברקאי, בקובעו שהתמורה היא "כולל שווי הקרקע שמתייחס לזכויות בניה". משמע, המחוקק היה ער, כנראה, להלכת האחים ברקאי שלפנינו עסקה של מכירת חלק מהזכויות בקרקע תמורת זכויות לבנייה על חלק הקרקע שלא נמכר וקבע מפורשות שהתמורה בעסקה זו תכלול גם את שווי מרכיב הקרקע בדירות (או יחידות אחרות) שיקבל המוכר. במקרה הרגיל, כשהבית יירשם כבית משותף, יש לכלול אפוא את מרכיב הקרקע בדירות, כולל חלק הקרקע הצמוד לדירות המוכר. משום כך אנו תמימי דעים עם עמדת רשויות מס שבח בעניין זה⁸⁶, למרות שגוסס הסעיף אינו בהיר די צורכו⁸⁷.

הסעיף משווה אפוא את תוצאת המס לגבי סכום התמורה בשתי צורות העסקה, של מכירת חלק מהקרקע תמורת חלק בבניין שיבנה הקונה ושל מכירת הקרקע כולה תמורת חלק בבניין שייבנה. החוק משיג את התוצאה הכלכלית האחידה שבית המשפט העליון דחה בפרשת האחים ברקאי. במובן זה החוק משיג אחידות, בדומה לזו שהשיגה ועדת הערר באותו פסק דין⁸⁸, אך בעוד שהיא קבעה כי בשני המקרים אין להביא

82 לעיל, פרק ה', סעיף 3.

83 סעיף 49א(ב)(2) לחוק שיידון להלן, בפרק ה', סעיף 6(ט).

84 לעיל, הערה 10, שנדון בהרחבה לעיל, פרק ד'.

85 לעיל, הערה 52, שנדון בהרחבה לעיל, פרק ה', סעיפים 1, 2, 3.

86 חוזר מק/80/17 מ-23.7.80, סעיף 11.

87 ראה, לדוגמה, מדריך לתיקון לחוק בעריכת ג' לב, "מס שבח מקרקעין", בעמ' 50. העורך

לא הצליח, לדבריו, לחשוף את מובנו של הסעיף. מדריך אחר שיצא לאור סמוך לתיקון

לחוק, אינו דן בחלק מהבעיות שמעורר הסעיף. ראה: י' פלומין, מס שבח – דירת מגורים

(סדן, 1980) 10.

88 לעיל, הערה 60 ובגוף המאמר לידה.

בחשבון את מרכיב הקרקע, בחר החוק בגישה המחמירה דאו של רשויות מס שבת, לפיה ייכלל מרכיב הקרקע בשתי צורות העסקה, לצורך קביעת שווי המכירה או התמורה. משווי זה של התמורה יופחת סכום הפטור בגין הדירה. גובה פטור זה יידון בהמשך.

הוראת החוק החדש נראית צודקת בעינינו והיא מתיישבת עם הביקורת שלגו, שהובאה לעיל, על האנומליה שנוצרה בעקבות הפסיקה, שיצרה מצב משפטי שבו ניתנה העדפה לצורה על תוכן בקביעת שווי התמורה⁸⁹. יחד עם זאת נציין שוב את דעתנו, שהיא ישימה גם לגבי החוק החדש, כי למעשה שווי התמורה במקרים אלה קרוב למדי לשווי הקרקע שנמכרה⁹⁰. התמורה נמוכה ממחיר השוק של הדירות שתתקבלנה, כולל מרכיב הקרקע, וקרובה לשווי המגרש במכירה בתשלומים למשך תקופת הבנייה⁹¹.

סעיף 49א(ב)(1), כשהוא חל, משנה את התוצאות לעיל של פסק הדין האחים ברקאי באשר לקביעת שווי המכירה בעסקה מהצורה הראשונה, של מכירת חלק מהמגרש תמורת זכויות בבניין שייבנה. יחד עם זאת, אין הסעיף משנה תוצאות מס אחרות שנדונו לעיל בעסקה מצורה זו. לדעתנו, ההוראה החדשה אינה הופכת את העסקה היחידה שנעשתה לשתי עסקאות, כגירסת רשויות המס דאו שנדחתה באחים ברקאי. על-כן אין המוכר חייב במס רכישה על הזכויות בבניין שיקבל בתמורה, ואין הקונה חייב במס רכישה על מרכיב הקרקע בתמורה ששילם. לידו ממשיך לחול הדין הישן והוא חייב במס רכישה רק על מה שרכש, והוא רכש רק חלק בקרקע. יש לפרש את סעיף 49א(ב) כמגדיל את התמורה שקיבל המוכר לשם חישוב סכום הפטור שהוא זכאי לו, ולא כמגדיל את התמורה לכל דבר ועניין, לרבות לצורך חישוב מס הרכישה של הקונה. הסעיף הוא חלק מפרק חמישי 1 שדן בפטור לדירת המוכר, אולם סעיף 9 לחוק, הקובע שדין מס הרכישה לכל דבר ועניין כדין המס, ממעט במפורש את הפטור שלפי פרק חמישי 1.

גם לגבי יום הרכישה במכירה בעתיד של דירות המוכר, שנדון לעיל, ממשיך לחול יום הרכישה ההיסטורי של הקרקע, ולא יום הרכישה המאוחר יותר של הדירות שנרכשו מהקונה.

המסקנה: חלק מהיתרונות הפיסקאליים היכולים לנבוע למוכר ממכירת חלק מהקרקע שעליה בנויה דירת מגורים נשמרים גם לפי החוק החדש, אם כי בגלל צמצום היתרון על המוכר לתכנן היטב את צעדיו, אם מוטב לו לדרוש את הפטור אם לאו; מה גם שסעיף 49א(ב)(2) מאפשר למוכר ליהנות מכל התוצאות של הלכת האחים ברקאי, גם לעניין שווי התמורה, אם לא יקבל פטור בגין דירת המגורים.

(ד) המקרה שבו התמורה לא הושפעה מזכויות לבנייה נוספת

נראה לנו, שדוגמה למקרה לא אופייני זה היא כאשר בעל קרקע שעליה בנויה דירת מגורים מוכר חלק ממנה לקונה המתחייב בתמורה להרוס את הדירה הישנה ולהקים

89 לעיל, פרקים ד' ו'ה', סעיף 2.

90 לעיל, פרק ד'.

91 שם.

בית חדש, תוך ניצול אחווי בנייה שניצל המוכר בבית הישן, וחלק מהבית החדש יוקצה למוכר. ניתן לתאר סיבות רבות לעסקה מסוג זה. למשל: מוכר שילדיו בגרו ועזבו את הבית וזה גדול מכפי צרכיו – ואפשר שהוא אף לטורת עליו – מעדיף לגור בבית קטן יותר, באותו מקום, או בבית חדש המתאים יותר לצרכיו. הקונה, מצדו, חפץ גם הוא בבית חדש ההולם את צרכיו (לשימושו הוא או למכירה), אפילו אם יגרע משטחו הבנוי החלק שימסור למוכר. יודגש, שאין שום דרישה בחוק כי המוכר יגור בבניין החדש, ואף אין דרישה שהחלק שיוקצה לו יהיה דירת מגורים כלל. חלק זה יכול להיות חנות, משרד או מוסך, אם לציין אך דוגמאות אחדות.

המשותף לדוגמאות הללו הוא שמחיר המכירה לא הושפע מזכויות לבנייה נוספת בעסקה של מכירת חלק מהקרקע תמורת זכויות בבניין שייבנה. במקרה זה תחושב התמורה לפי ערכה בפועל בכסף ובשווה כסף, לרבות זכויות הבנייה של המוכר. לזכויות הבנייה יתווסף שווי מרכיב הקרקע המתייחס אליהם, אותה תוספת שהיתה נחסכת לפי הדין הישן לאור הלכת האחים ברקאי. ניטול לדוגמה בית מגורים ישן, ששטחו 200 מ"ר הבנוי על דונם אדמה. הבית נמכר תמורת מחציתו של בית דו־משפחתי בשטח בנוי כולל של 200 מ"ר שיבנה הקונה על אותה קרקע. התמורה תהא עלות הבנייה ורווח קבלני לאותם 100 מ"ר שהמוכר זכאי להם בצירוף מחצית הדונם קרקע שמתייחס להם, כאילו מכר המוכר, בעסקה אחת, את כל הקרקע ורכש בעסקה שנייה חלק בבניין שייבנה. יתרונות פיסקאליים אחרים היכולים לנבוע מצורה זו של עסקה, לפיה נמכר חלק מהמגרש, יישמרו כאמור גם להבא⁹².

אם בחר המוכר לקבל את הפטור בגין דירת מגוריו, יופחת שווי הדירה הנמכרת משווי התמורה המוגדלת שנקבעה כאמור. שווי הדירה שיופחת יידון להלן.

(ה) סכום הפטור לדירה כאשר אין השפעה של זכויות לבנייה נוספת

סעיף 49א(ב)(1) קובע ברישא, שכאשר התמורה לא הושפעה מזכויות לבנייה נוספת, סכום הפטור לדירת מגורים הוא "בסכום שווי הדירה הנמכרת". אין הסעיף קובע אמת־מידה מיוחדת להערכת שווי הדירה הנמכרת, כאשר התמורה לא הושפעה מזכויות לבנייה נוספת, כשם שאינו קובע זאת לגבי המקרה השני, שהתמורה אכן הושפעה מזכויות כאלה. משום שסעיף 49א(ב)(1) מפנה בעניין זה לסעיף אחר, סעיף 49א, אך רק למקרה שיש השפעה של זכויות לבנייה נוספת. נפריד את הדיון בשני המקרים. לדעתנו, השווי של הדירה הנמכרת לאור הגדרת "שווי" בסעיף 1 לחוק ייקבע לפי התמורה שנתקבלה. התמורה לצורך קביעת סכום הפטור היא שווי הזכות לבנייה, שלפי הלכת האחים ברקאי אינה כוללת את מרכיב הקרקע המתייחס לאותה זכות⁹³. הפטור יהיה בגובה סכום זה, ובכך יינתן תוקף לנוסח הסעיף הנותן פטור "לגבי חלק משווי התמורה", אלא שהפעם התמורה כוללת גם את מרכיב הקרקע המתייחס לזכויות הבנייה, כמפורט בפסקה הקודמת של דיוננו. אותו מרכיב קרקע הוא חלק השבת שעליו ישולם המס.

ואולם יכולה להישמע גם דעה המצדדת בפירוש אחר של שווי הדירה הנמכרת, לצורך

92 לעיל, פרק ה', סעיף 6(ג).

93 לעיל, פרק ד'.

קביעת גובה הפטור, פירוש שהוא זהה לשווי לצורך המקרה השני, כשיש השפעה של זכויות בנייה. מקרה זה יידון בהרחבה להלן.

לפי טענה זו יש לקבוע שווי רעיוני, אובייקטיבי, לדירה הנמכרת כמצוות הרישא להגדרת שווי בסעיף 1 לחוק. קרי: השווי במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ולא שווי התמורה החוזית במקרה הגדון. זהו פירוש אפשרי, שאם לא כן יכול היה המחוקק לומר בבירור ששווי הדירה הנמכרת הוא שווי התמורה ללא שווי הקרקע המתייחסת אליה.

אנחנו מעדיפים את הפירוש הראשון שהבאנו משום שראשית, הוא הנובע מהגדרת "שווי" בחוק, המחייבת התייחסות לתמורה ולא לשווי הדירה הנמכרת. שנית, הטענה דלעיל מתעלמת מהשוני שבין הגדרת שווי שבסעיף 1 לחוק, לפיה שווי התמורה מכריע, ובין הוראת סעיף 149 המתייחסת לשווי הדירה ולא לשווי התמורה.

(ו) סכום הפטור לדירה כאשר התמורה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת

המקרה הרגיל לפי סעיף 149א(ב) הוא כאשר התמורה אכן הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל שנמכר. במקרה זה, אילמלא הסעיף המיוחד, היה חל סעיף 149, המתיר למנהל לפצל את התמורה בין שווי הדירה ובין שווי הזכויות לבנייה נוספת⁹⁴, אלא שכאשר נמכר רק חלק מהזכויות בקרקע חל סעיף 149א(ב) לחוק ולא סעיף 149.

סעיף 149א(ב) מפנה לסעיף 149 רק לשם קביעת גובה סכום הפטור לדירת המגורים. סעיף 149 קובע סכום זה בגובה "כפל הסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ללא זכויות לבניה נוספת כאמור". משחושב סכום הפטור, יש להפחיתו מהתמורה, כולל מרכיב הקרקע, כקבוע בסעיף 149א(1) רישא שגדון לעיל⁹⁵. לדעתנו, החוק מתייחס לשווי האובייקטיבי של הדירה, השווי במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ללא אפשרויות בנייה נוספות, מעין שווי שוק רעיוני, ולא לתמורה שנתקבלה. שווי רעיוני אינו זר לחוקי המס מאז אימץ בית המשפט העליון, ולאחריי המחוקק, את תיאוריית המכירה הרעיונית שנקבעה על-ידי בית הלורדים האנגלי⁹⁶. החוק אינו קובע דרכי חישוב לקביעת השווי הרעיוני, ועל-כך נמתחה ביקורת בע"א 277/78 פמואל נ' מנהל מס שבח⁹⁷, אך ללא תגובה בתיקון לחוק⁹⁸.

94 לדיון בסעיף זה ראה רשימתנו, "הוראות הפטור לדירת מגורים" (לעיל, הערה 48) פרק א'.
95 לעיל, פרק ה', סעיף 6(ג).

96 *Sharkey v. Wernher*, [1955] 3 All E.R. 493, 3 W.L.R. 671; ע"א 217/65, 221 פה"ב.
פ"ה פ"ד כ(2) 421. סעיפים 85, 100 ו-101 לפקודת מס הכנסה, סעיף 5(ב) לחוק.

97 פ"ד לב(2) 337 (להלן: פמואל). לדיון מקיף יותר בפסק דין פמואל ובקביעת שווי הדירה לפי סעיף 149 ראה רשימתנו "הוראות הפטור לדירת מגורים" (לעיל, הערה 48) פרק א', סעיף 2(ד)–(י).

98 בפסק הדין פמואל סמך בית המשפט את ידיו על שיטת החישוב שהציעו או רשויות מס שבח. הוא הבחין בין שלושה מרכיבים של מחיר הדירה: (1) שווי החלק הבנוי בדירה על-פי עלות הבנייה למטר רבוע בניכוי הפחת שנצטבר; (2) שווי הקרקע השייך לחלק הבנוי בלבד, בהנחה שהוא מנצל את כל אחוזי הבנייה המותרים. לדוגמה, אם אחוזי הבנייה המותרים הם 50, שטח הקרקע 1000 מ"ר והשטח הבנוי – 100 מ"ר, אזי השטח הבנוי מהווה את הניצול המירבי של קרקע בשטח 200 מ"ר. לכן יש להוסיף לשווי הדירה רק את

אף רשויות המס קבעו בהוראות הפנימיות שלאחר התיקון לחוק, לפחות במה שנוגע לסעיף 49א(ב), כי שווי הדירה הנמכרת "ייקבע על פי שווי של דירה דומה, לפי טיבה, גילה וגודלה, בבנין משותף בסביבה הקרובה ובתוספת 15% מאותו שווי"⁹⁹. התוספת של 15% מבטאת את התוספת של אותם גורמים לא-מוחשיים שבשווי בית בודד, לעומת דירה בבית משותף. שיטת חישוב זו יכולה לשמש הנחיה כללית בלבד, ובסופו של דבר מכרעת הערכת שמאי המביאה בחשבון את כל הגורמים הקובעים את שווי של בית נתון – כולל הקרקע כולה – ללא זכויות לבנייה נוספת.

במקרה אחד נקטו רשויות המס גישה זו, אף לפני ההנחיות לעיל, וועדת הערר הסכימה לשיטה שבה העריכו את הבית לפי שווי דירה בבית משותף באותו איזור, ובהוספה של 25 עד 30 אחוזים הודות ליתרונות הבית הבודד¹⁰⁰.

סכום הפטור הוא בגובה כפל שווי הבית שחושב כאמור, וסכום זה מופחת משווי התמורה בעסקה, הכולל את מרכיב הקרקע. יתרת סכום שווי התמורה כפופה למס, מכוח סעיף 49א(ב)(1), בדומה לחלק משווי המכירה המיוחס לזכויות לבנייה נוספת לפי סעיף 149¹⁰¹. היתרה נחשבת כ"דמי מכר" של זכות אחרת במקרקעין, שאינה דירת מגורים¹⁰². "דמי מכר" אינו מונח מוגדר בחוק, והשימוש בו גובע מכך שמדובר בשווי מכירה רעיוני, מכוח פיקציה שיצר החוק, ויש לחשבו על-פי הסעיף כפי שנדון לעיל.

המרכיב של 200 מ"ר אלה; (3) יתרת שטח הקרקע, בגובה 800 מ"ר בדוגמה לעיל, אינה חלק משווי הדירה, ושוויה מהווה את מרכיב התשלום עבור הזכויות לבנייה נוספת מתוך שווי המכירה (שווי התמורה, כולל הקרקע, במקרה של סעיף 49א(ב)). לדעתנו, שיטת החישוב בסמואל אינה, עם כל הכבוד, הדרך היחידה לחישוב שווי הדירה, ואינה קבועה בחוק עצמו. לכל היותר היא שיטה אחת לחישוב שווי המכירה הרעיוני של הדירה, השווי ממכר מרצון לקונה מרצון. כך, לדוגמה, התעלמה שיטת החישוב בסמואל מגורמים לא מוחשיים המשפיעים על הנאת המגורים בבית פרטי: שטח החצר כולה כמקום לגינה, למשחק לילדים, להגדלת הפרטיות, לאירוח וכיו"ב, למרות שהועלתה הטענה שיש להביאם בחשבון (שם, בעמ' 341).

99 הוראות ביצוע 80/145 מ"ל.1.81.

100 עמ"ש (ת"א) 154/77 א"שכנזי נ' מנהל מס שבח, פד"א י 110. החלטה זו מחזקת את עמדתנו שלא ניתן לקבוע באורח מוחלט שיש להוסיף 15 אחוזים דווקא, כהנחיית רשויות המס עתה. בהחלטה האמורה לא הובאו ראיות מקצועיות לעניין זה, אך ברור שאילו הובאו היה להן משקל רב. ללא ראיות כאלה, סביר יותר לקבל את ההחלטה בדבר תוספת של 25 עד 30 אחוזים, כאמור, מאשר תוספת של 15 אחוזים בלבד.

101 אנו ערים לכך, שהסעיף אינו מנוסח בצורה חדה ויכולות להישמע טענות לאפשרות של פרשנות אחרת מזו שהבאנו בטקסט. לדוגמה, ניתן לטעון שהתמורה כוללת את מרכיב הקרקע רק כאשר התמורה לא הושפעה מזכויות לבנייה נוספת. לדעתנו, יש לדחות טענה זו מהטעם הניסוחי שהביטוי ברישא "שווי התמורה", כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות הבניה" חל על כל פסקת משנה (1), גם כשיש השפעה של זכויות בניה על התמורה. אם לא זה היה המצב, היה המחוקק בוחר בניסוח שונה לפסקת משנה (1), כאשר יש השפעה של זכויות הבניה, והיה פשוט מפנה לסעיף 149 כאשר מדובר בעסקה מהסוג הנדון, שהרי הרישא של סעיף קטן (ב) כבר קבע כי העסקה הנדונה היא חריג לכלל של סעיף קטן (א) לפיו יש למכור את כל הזכויות בקרקע. ההפניה הקיימת לסעיף 149 היא רק לצורך קביעת סכום הפטור בגובה כפל השווי של הדירה.

102 סעיף 49א(ב)(1) סיפא.

(ז) ייחוס שווי הרכישה והניכויים

ייחוס שווי רכישה, ניכויים ותוספות לאותם דמי מכר נעשה בדרך זוהי לזו הקבועה בסעיף 149 לדמי מכר המיוחסים לזכויות לבנייה נוספת. שווי הרכישה והניכויים יהיו לפי החלק היחסי של דמי המכר של הזכות האחרת מתוך הזכות הנמכרת כולה. לענייננו יש לזכור, שמדובר במכירה של חלק מהקרקע בלבד, כך שהייחוס של שווי הרכישה ההיסטורי של הקרקע כולו מחולק תחילה בין חלק הקרקע שנמכר לחלק שנותר, ולאחר מכן, בפעם שנייה, בין החלק שנמכר המיוחס לדירה זוהי המיוחס לזכות האחרת, כפי שיודגם להלן בדוגמה המסכמת.

ייחוס שווי הרכישה והניכויים מקביל להוראות הכלליות בחוק, הקובעות שבמכירת חלק מזכויות במקרקעין יוקצה שווי הרכישה ויותר חלק יחסי מהניכויים, לפי יחס החלק בזכות שנמכר אל הזכות כולה.¹⁰³

ייחוס "התוספות", שנקבע גם כן, מתייחס כיום, כנראה, לתוספות לשווי הרכישה שהן חלק מ"יתרת שווי רכישה" ו"שווי רכישה מתואם" כהגדרתם בסעיף 47 לחוק. נראה, שמאחר שנקבעה כבר הוראה להקצאת הניכויים, נובע שממילא יש להקצות בהתאם גם את התוספות הללו.

הצורך בהוראה מיוחדת לפיצול שווי הרכישה והניכויים מתעורר, כנראה, עקב כך שההפרדה בין הזכויות מכוח הסעיף מבוססת על מכירה רעיונית של הדירה והייחוס של שווי המכירה לכל אחת מהזכויות על סמך פיקציה של החוק. מכל מקום, ההוראה מקלה עם המוכר בכך שחלק מהניכויים בגין רכישת מבנה הדירה או בנייתה והשבחתה ייוחס גם לזכות האחרת שהיא לאמיתו של דבר חלק מהקרקע שנמכרה, שעליו לא בנויה דירה.¹⁰⁴ ההקלה ברורה, שכן רק הייחוס לזכות האחרת מועיל למוכר; לייחוס שווי רכישה וניכויים לדירה אין משמעות, כי חלק התמורה עבור הדירה פטור ממס. יש לשים לב לכך, שסעיף 49א(ב)(1) סיפא קובע שייחוס שווי הרכישה והניכויים לזכות האחרת, כאמור לעיל, יהיה לפי היחס בין "שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה" (ההדגשה שלנו. י"ה). במשים או מבלי משים החוק אינו קובע שהפיצול יהיה לפי היחס שבו החלק "משווי התמורה" המתייחס לזכות זו מתייחס "למלוא שווי התמורה", כולל מרכיב הקרקע. התוצאה היא, שפירוש מילולי מומין טענה שייחוס שווי הרכישה והניכויים לזכות האחרת יהיה לפי היחס בין שווי המכירה שלה, שלדעתנו הוא המכונה בסעיף קודם "דמי מכר" שלה, לשווי המכירה של כל הזכות ללא הוראת הפיקציה של הסעיף. שווי המכירה של כל הזכות הוא לפי ההוראה הכללית בחוק ובהתאם לפסק דין האחים ברקאי.¹⁰⁵ זוהי התמורה בזכות בנייה לדירות המוכר, ללא מרכיב הקרקע. התוצאה היא, שלפי פירוש זה אחוז גדול יותר משווי הרכישה ומהניכויים ייוחס לזכות האחרת. עם זאת ניתן לומר שהגיון הסעיף הוא ששווי מכירה הוא שווי התמורה כהגדרתו בסעיף זה, והפירוש המילולי סובל זהות המושגים. ההכרעה בין הפירושים גבולית. גם דבר זה יודגם בדוגמה המסכמת.

103 סעיפים 22 ו-40 לחוק.

104 לתוצאות המחמירות יותר למוכר ללא הוראת חוק דומה השווה: ע"א 512/79 מנהל מס שבח ב' שורין, פ"ד לג(3) 807, 812.

105 לעיל, הערה 10.

(ח) דוגמה מסכמת

הדוגמה שלהלן תמחיש ותסכם את דרך הפעלת הסעיף כאשר התמורה הושפעה מאפשר רויות לבנייה נוספת בעסקה שסעיף 49א(ב)(1) חל עליה. המוכר הוא בעליה של חלקת אדמה ששטחה דונם אחד ואשר הוא רכשה ב"100,000 שקלים. המוכר בנה על הקרקע, בזמנו, דירת מגורים בת 5 חדרים בשטח של 200 מ"ר בהשקעה, בתוספת השבחות, של 100,000 שקלים. הבעלים התקשר בעסקה עם קבלן ומכר לו את מחצית החלקה תמורת 50% מהדירות שיהיו בבניין, בתוספת 100,000 שקלים. שטח הבניין 1000 מ"ר. במקרה זה שווי המכירה לפי הלכת האחים ברקאי הוא שווי בניית הדירות (כולל רווח קבלני) בשטח של 500 מ"ר (מחצית השטח הבנוי בבניין) ללא מרכיב הקרקע. נניח ששווי זה הוא 2.4 מיליון שקלים ובצירוף המזומן שנתקבל — 2.5 מיליון שקלים. לשווי המכירה יש להוסיף את מרכיב הקרקע בדירות (חצי דונם), ששווי, נניח, גם כן 2.5 מיליון שקלים. התמורה הכוללת היא אפוא 5 מיליון שקלים.

המוכר זכאי לפטור בסכום של כפל שווי הדירה הישנה שלו ללא זכויות לבנייה נוספת. נניח, ששווי הדירה כאמור לפי הערכת שמאי הוא 1.5 מיליון שקלים. הסכום הפטור הוא אפוא 3 מיליון שקלים, מתוך תמורה כוללת של 5 מיליון שקלים. יתרת התמורה הכוללת בסך 2 מיליון שקלים ייחשב כשווי המכירה של הזכות האחרת. שווי הרכישה של הזכות האחרת הוא לפי יחס של שווי המכירה שלה בסך 2 מיליון שקלים לשווי המכירה של החלקה. שווי המכירה לפי הלכת האחים ברקאי הוא שווי הבניה בסך 2.5 מיליון שקלים בלבד. רק אם, יינתן פירוש אחר לסעיף (כמוסבר לעיל) יחויב השיעור המתקבל מאותם 2 מיליון שקלים מחולקים ב-5 מיליון שקלים, הוא שווי התמורה הכוללת. החלק בשווי הרכישה והניכויים שיוחס לזכות האחרת הוא 80% לפי הנוסח המילולי של הסעיף, ואילו 40% לפי הפירוש האחר. לפי כל פירוש נמכרה בעסקה רק מחצית החלקה ועל כן שווי הרכישה והניכויים המיוחס לעסקה כולה, כולל החלק שניתן בתמורה לדירת המגורים שהוא פטור ממס, הוא 50% משווי הרכישה (50,000 שקלים) בצירוף 50% הניכויים (50,000 שקלים נוספים), בסך הכל: 100,000 שקלים. מסכום זה ייוחס, לפי הפירוש האחד, סך של 80,000 שקלים לזכות האחרת ו-40,000 שקלים לפי האחר. מכאן, שהשבח החייב במס בגין מכירת הזכות האחרת (בהנחה שאלה הנתונים היחידים וכי נתמלאו תנאי החוק לפטור לדירת מגורים לפי סעיף 49א(ב) לחוק) הוא 2 מיליון שקלים בניכוי 80,000 שקלים. בסך הכל: 1,920,000 שקלים או בניכוי 40,000 שקלים, בסך הכל: 1,960,000 שקלים.

(ט) תשלום מלוא חמס לפי סעיף 49א(ב)(2) לחוק

אם המוכר חפץ בכך הוא רשאי לוותר על הפטור בגין מכירת דירת מגורים, לרבות האפשרות לזכות בפטור בסכום כפל שווי הדירה. במקרה זה לא תחול עליו הפיקציה של סעיף 49א(ב)(1) ויחול עליו הדין הרגיל. לפי הדין הרגיל כל שווי המכירה ייחשב לפי התמורה, ללא מרכיב הקרקע, בגין חלק הקרקע שנמכר — לפי הלכת האחים ברקאי¹⁰⁶. בדוגמה שהובאה לעיל שווי המכירה יהיה 2.5 מיליון שקלים ולא 5 מיליון

106 לעיל, פרק ד'.

שקלים לפי התמורה כאשר יש זכות לפטור לדירה. למוכר ייחשב שווי רכישה וניכויים בגובה 50% שהם 100,000 שקלים, ומכאן שהשבח החייב במס הוא 2.4 מיליון שקלים. אם המוכר זכאי לפטור לדירת מגורים ביום מכירת חלק המגרש, הוא יצטרך להשוות את המס שחל לפי סעיף קטן (ב)(1) למקרה שיוותר על הפטור. ייתכן שעדיף לוותר על הפטור וליהנות מחישוב שווי תמורה נמוך יותר, שאינו כולל את מרכיב הקרקע כפי שנקבע בהלכת האחים ברקאי. לכן ייתכנו מקרים שהמוכר יעדיף לא לקבל פטור, כדי לא לסכן פטור למכירה אחרת, לרבות של דירה שיקבל בעסקה הנדונה, שתבצע, לדוגמה, כעבור פחות מארבע שנים מיום ההסכם למכירת חלק הקרקע.¹⁰⁷

כפי שצוין לעיל, עצם קיום הוראה זאת שוללת טענה כי ניתן גם ליהנות מחישוב שווי תמורה מופחת בשל מכירת חלק מהזכויות בקרקע וגם ליהנות מהפטור לדירת מגורים מכוח הלכת בן-עמי¹⁰⁸, שנקבעה אמנם אחרי התיקון לחוק אך לפי החוק הישן¹⁰⁹. מסעיף קטן (ב)(2) עולה, שהברירה נתונה ביד המוכר: או שיהנה מהפטור לדירת מגורים, אך שווי התמורה יכלול את מרכיב הקרקע, או שיוותר על הפטור, אך ייהנה מחישוב שווי תמורה נמוך יותר, שאינו כולל את מרכיב הקרקע.

השאלה היא, האם חלופה זאת לפי סעיף קטן (ב)(2) הכרחית? דומה שכבר סעיף 49א(א) סיפא קובע את זכותו של המוכר לוותר על הפטור לדירת מגורים, בעסקאות מהסוג הנדון, כמו בכל מכירה אחרת של דירת מגורים. על כן, די היה, לכאורה, בקביעת הדין המיוחד של סעיף קטן (ב)(1), וממילא על מכירות שאינן נהנות מפטור היה חל הדין הרגיל לפי הלכת האחים ברקאי. ייתכן שהמחוקק רצה למנוע ספק כלשהו שאם אכן יבקש המוכר ליהנות מפטור במכירת דירת מגורים יחולו עליו כללים סטטוטוריים חדשים, ורק אם יבחר בתשלום מלוא המס יחולו עליו הדין הרגיל. הדבר נעשה כדי למנוע את הטענה דלעיל¹¹⁰, כי ניתן להמשיך וליהנות מתוצאות ההלכות של האחים ברקאי ובן-עמי גם לאחר התיקון לחוק.

ו. סיכום

כיום החוק קובע למכירת קרקע תמורת זכויות בבניין שייבנה עליה שלוש חלופות מס עיקריות:

1. למקרה של מכירת כל הקרקע תמורת דירות (או יחידות אחרות) בבניין שייבנה עליה. דבר זה פורש באחים ברקאי¹¹¹ כשתי עסקאות, האחת – מכירת כל הקרקע בתמורה לשווי הדירות שנתקבל, כולל מרכיב הקרקע של הדירות. זוהי התמורה הן לחישוב מס השבח והן לחישוב מס הרכישה. דירות התמורה הן עסקה שנייה, בתמורה לראשונה, הכפופה למס רכישה, ויוצרת שווי רכישה ויום רכישה חדש למקבל הדירות. אם על הקרקע היתה דירת מגורים, יחולו דיני הפטור לדירת מגורים, בכפוף לסמכות המנהל לייחס חלק מהתמורה לזכויות לבנייה נוספת לפי סעיף 149 לחוק.

107 סעיף 49ב(1) לחוק.

108 לעיל, הערה 52.

109 לעיל, פרק ה', סעיפים 3 ו-4.

110 לעיל, פרק ה', סעיף 4.

111 לעיל, הערה 10.

2. למקרה של מכירת חלק מהקרקע תמורת דירות, בבניין שיבנה הקונה על הקרקע (תמורה יחידה או כחלק מתמורה הכוללת גם תשלום אחר בכסף או בשווה כסף). במקרה זה, אם לא ניתן פטור לדירת מגורים, יחול לפי החוק החדש הדין כפי שנקבע באחים ברקאי. המדובר בעסקה אחת שהתמורה לה בזכויות בנייה על חלק הקרקע שנותר בבעלות המוכר (בצירוף תמורה נוספת אם היתה כזו). לפיכך, מרכיב הקרקע בדירות אינו נכלל בשווי התמורה לצורך חישוב מס השבח של המוכר, או מס הרכישה של הקונה, והמוכר אינו חייב במס רכישה על קבלת הדירות. כאשר המוכר ימכור את הדירות שקיבל, יקבע יום הרכישה ההיסטורי של רכישת המגרש, ושווי הרכישה יהיה החלק משווי הרכישה ההיסטורי של הקרקע שלא נמכר בעסקת מכירת חלק ממנה, בצירוף ההשכחות והן בראש ובראשונה שווי הבנייה של הדירות. התוצאה האמורה נובעת מדין המס הכללי, כאשר אין על הקרקע דירת מגורים, ומסע"פ 49א(ב) כאשר ישנה דירת מגורים.

3. למקרה של מכירת חלק מהקרקע שעליה בנויה דירת מגורים, תוך כדי קבלת פטור ממס בגין הדירה. במקרה זה חל סעיף 49א(ב)(1) לחוק ולפיו נקבעת התמורה לפי זכויות הבנייה, כולל מרכיב הקרקע בדירות, ועל כן לא חלות ההלכות של האחים ברקאי ובן-עמי¹¹² שניתנו על-פי הדין הישן¹¹³. המוכר יהיה זכאי כשהתמורה הושפעה מזכויות לבניה נוספת, בהנחה שהוא עונה על תנאי הפטור לדירת מגורים לפי סעיף 49ב לחוק, לפטור לגבי חלק מהתמורה האמורה בסכום של כפל שווי רעיוני של דירת המגורים ללא זכויות לבנייה נוספת. אם לא היתה השפעה של זכויות כאלה על התמורה, הפטור הוא רק כדי שווי הדירה.

יש להדגיש שהלכת האחים ברקאי עדיין ישימה, גם כשחל סעיף 49א(ב)(1) לגבי נושאים שאינם דנים בקביעת שווי התמורה לעסקה. בראש ובראשונה: לגבי חבות המוכר והקונה במס רכישה כמתבקש מעסקה אחת של חלק המגרש¹¹⁴, לגבי יום הרכישה ושווי הרכישה של הדירות שיקבל המוכר¹¹⁵, ולפי פירוש מילולי של סעיף 49א(ב)(1) — גם לגבי ייחוס שווי הרכישה והניכויים למכירת הזכות האחרת החייבת במס¹¹⁶.

במבט מקיף יותר על סעיף 49א(ב) לחוק נראה, שהוא משיג לעסקאות מהסוג הנדון — אולם רק כשעל הקרקע היתה דירת מגורים — תוצאה שהיא דומה לגבי מכירת חלק מהזכויות בקרקע ולגבי מכירת הקרקע כולה. תוצאה זו הולמת, לדעתנו, את האמת הכלכלית תוך העדפת תוכן על צורה כעקרון מס כללי, אם כי הסטייה מעיקרון זה נותרה בעינה כאשר מדובר במכירת קרקע ללא דירת מגורים, או כשבחר המוכר שלא ליהנות מהפטור אפילו היתה דירה כזאת¹¹⁷.

112 לעיל, הערה 52.

113 לעיל, פרק ה', סעיפים 3 ו-4.

114 לעיל, פרקים ב', ה', סעיף 6(ג).

115 לעיל, פרק ג'.

116 לעיל, פרק ה', סעיף 6(ו).

117 ראה לעיל פרקים ד' ו-ה', סעיף 2.