

# נחלות חקלאיות - היבטי מס במכירה, רכישה וירושה

## עידו שחם

שמאי מקרקעין ומשפטן

עסקת מכירה ורכישה של נחלה הינה בדרך כלל מורכבת יותר מעסקת מקרקעין רגילה, שכן מי שהוא בעל נחלה, מחזיק במספר זכויות שונות אותן הוא מוכר לקונה ולמכירה של כל אחת מהן היבט מס שונה.

מקובל לחלק את אגד הזכויות בנחלה לחמישה:

בית המגורים ו/או בתי המגורים הקיימים בנחלה.

יתרת זכויות הבניה למגורים.

יתרת חלקת המגורים המאפשרת להקים בתוכה פעילות עסקית שאינה חקלאית (לדוגמא: מלונאות, מפעל, חנות).

הקרקע החקלאית הקשורה לנחלה.

זכויות של המוכר באגודת המושב.

התמורה המוסכמת בין הצדדים ניתנת בדרך כלל עבור כלל הזכויות הנובעות מהנחלה, ברם לאופן ייחוס התמורה משמעות רבה בכל הקשור למיסים שיחולו על המוכר ועל הקונה בעסקה כאמור.

לאור הקושי להחזיק בחלקים מהנחלה (עקב דרישות רמ"י) רבות מהעסקאות בשוק הן עסקאות למכירת/רכישת כלל הזכויות בנחלה.

משכך, בדרך כלל, מדובר בעסקאות עתירות מיסים כאשר גובה המס תלוי בנסיבות המקרה הספציפי.

## חס שבח

מס שבח הינו מס ישיר אשר משולם בגין עלית ערך הנחלה ממועד רכישתה עד ליום המכירה.

לרוב מדובר במרכיב המס הדומיננטי מכל שאר המיסים המוטלים על המוכר.

כיוון שנחלות הינן בחינת נכס מעורב, הכולל דירת מגורים יחד עם רכיב עסקי (החלק החקלאי) ההבחנה בין החלקים וייחוס התמורה חשובים:

כך, הפטור ממס שבח לרווח הון שנצמח ממכירת דירת מגורים יוחד על ידי המחוקק

לחול לגבי דירת המגורים בלבד. (הכוונה לפטורים לפי סעיפים: 49(ב), 49(ב)5 וחשוב מס מוטב 48א(ב)).

על כן, מקרה שבו הממכר טומן בחובו יותר מזכויות בדירת מגורים, וכך בכל המקרים של נחלות, יש צורך לבצע הפרדה בין הזכות ב"דירת המגורים" אשר תהנה מהפטור (או חישוב המס המיוחד לדירות מגורים מזכות) לבין זכויות הבניה הנוספות ו/או זכויות אחרות אשר לא ייהנו מהפטור ויחויבו במס.

בחוק מיסוי מקרקעין, קבע המחוקק את סעיף 49 שמטרתו להעניק פטור רק על החלק מכספי התמורה המשולם בגין דירת המגורים. מתן הפטור לפי סעיף זה הינו רק על חלק המיוחס לדירת מגורים. כמו כן, הסעיף מעניק פטור נוסף מוגבל בתקרה גם לחלק הזכויות הנוספות הנמכרות, וזאת במידה ושווי הדירה הנמכרת נמוך מהתקרה הקבועה. (נכון ל-2015 מדבור ב-2,064,600 ₪) (להלן: "**הפיצול הרעיוני**")

בעקבות מספר פסקי דין ובניהם: ע"א 6486/02 רחל להב נ' מנהל מסמ"ק, ע"א 651/87 מנהל מס שבח מקרקעין נ' רושגולד, ע"א, ע"א 733/97 ארליך נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ע"א 2191/92 נסל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, וכדי למנוע טענות של נישומים לפיהן מכרו דירת מגורים בשעה שבפועל נמכרות גם זכויות נוספות, נקבע כי יש במקרים המתאימים לבצע פיצול פיזי של הזכות במקרקעין וליחס את התמורות לשני נכסים: האחד, דירת המגורים. והשני, זכות אחרת (שאינה דירת מגורים) מדובר בפרי יצירת הפסיקה (להלן: "**הפיצול הפיזי**").

על כן, במכירה של נחלה חקלאית נדרשים לבצע מספר פיצולים פיזיים. טכניקת הפיצול קיבלה תוקף בפסיקת בית המשפט העליון (ראו: ע"א 5434/98 מנהל מס שבח נ' ללזרי).

כך, במכירת משק חקלאי יש להבחין בין התמורה המשולמת עבור בית המגורים ו/או בתי המגורים לבין התמורה המיוחסת לזכויות הבניה ויתרת הזכויות במשק החקלאי.

בעקבות תיקון 78 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "**החוק**") הוגבל גובה הפטור בגין דירת המגורים ל-4.5 מיליון ₪ (נכון ל-2015 מדובר ב-4,496,000 ₪) בעת מכירה, כל סכום שייחוס לשווי דירת המגורים יזכה לחישוב מס מוטב ע"פ ס' 48א(ב) ככול שהמוכר עומד בשאר התנאים לפטור. כאשר ישנן מספר דירות מגורים בנחלה ניתן אף לבקש ביצוע של שני חישובי מס מוטבים. יוער כי הטבה זו תחול עד לסוף 2017 ובהתאם לתנאים והוראות המעבר לתיקון 76 לחוק.

לעניין היטל השבחה, דמי הסכמה והוצאות אחרות רק נעיר כי מדובר בהוצאות שניתן להתיר אותן בניכוי מהשבח באופן יחסי מהרכיב החייב בשבח.

## מס רכישה

מס רכישה הינו מס עקיף "מס מחזור". סעיף 9 לחוק קובע מס רכישה ולא חלים עליו סעיפי הפטור הקבועים בפרק חמישי והשישי לחוק. לפיכך, לא קיים מנגנון דומה של "פיצול רעיוני" (ו"ע 12-05-106929-05 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה) לעניין מס הרכישה. על אף העדר מנגנון לפיצול רעיוני נהוג לערוך פיצולים פיזיים גם לגבי מס רכישה.

לצרכי מס רכישה, מקובל לחלק את אגד הזכויות בנחלה לארבע חלקים:

- א. בית המגורים ו/או בתי המגורים הקיימים בנחלה.
- ב. יתרת חלקת המגורים המאפשר להקים בתוכה פעילות עסקית שאינה חקלאית (לדוגמא: מלונאות, מפעל, חנות)
- ג. הקרקע החקלאית של הנחלה
- ד. הזכויות של המוכר באגודת המושב

בגין כל רכיב יחול מס שונה:

חישוב מס מוטב לדירה יחידה יחושב בהתאם למספר הדירות שברשות הקונה. קונה שזו היא דירתו היחידה יהיה זכאי למדרגות מס מוטבות. ואילו קונה בעל מספר דירות יחולו לגביו מדרגות המס הגבוהות.

שעור המס לגבי הקרקע שאינה מוגדרת כקרקע חקלאית, ואינה מוגדרת כקרקע למגורים – כגון: קרקע למלונאות, תעשייה, מסחרית וכדומה) הנו 6%.

לגבי החלק החקלאי של הנחלה. זכאי הרוכש לבקש חישוב מס מוטב בהתאם לתקנה 16 לתקנות מס רכישה... ולערוך חישוב מס מוטב בסך 0.5% עד לתקרה שנכון ל- 2015 מדובר ב- 347,755 ₪, כל סכום מעבר לכך יחויב במס בשיעור 6%

בגין הזכויות של המוכר באגודת המושב ככל שימצא שאכן מדובר בזכות בעלת ערך כלכלי לא יחול מס רכישה כלל.

## חוק מס ערך חוסף

חוק מס ערך מוסף מחייב במע"מ (כיום עומד על 17%) מכירת "נכס" בידי עוסק. "נכס" מוגדר בצורה רחבה ביותר וכולל גם מקרקעין. בפסק דין שניתן בביהמ"ש המחוזי ע"ש 1499/93 דרור מרלי נ' מנהל מע"מ, נדונה שאלת החבות במע"מ במכירת משק חקלאי. בימ"ש קבע, באותו מקרה שזכות בר רשות הינה זכות במקרקעין ומהווה "נכס" לעניין חוק מע"מ.

ביהמ"ש קבע את העיקרון לפיו המחיר המשתלם בעד הנחלה – שכוללת משק ובית מגורים – הינו מחיר הכולל בתוכו שלושה רכיבים: בית מגורים וזכויות בנייה שאינם חייבים במע"מ וכן שטח חקלאי שמהווה נכס שמכירתו מחויבת במע"מ.

נקבע כי אם המוכר היה עוסק במע"מ והכנסות מחקלאות היו הכנסות שדווח לגביהן מע"מ אזי במכירת השטח החקלאי ששימש את העוסק בעסקו יחול מע"מ.

יצוין כי במידה והשטח החקלאי לא שימש בפעילות עסקית, ניתן לטעון כי אין המדובר בעסקה החייבת במע"מ.

ככל שכן מדובר בפעילות עסקית, ובמקרים רבים מוכרי הנחלות מבקשים לקזז מע"מ ששולם לרשות מקרקעי ישראל. רשויות מע"מ טוענות לא פעם כי התשומות יוחזרו רק לפי החלק המיוחס לרכיב החקלאי.

## ירושה בנחלות

ככל אין אפשרות לפצל את הזכות בנחלה המוחזקת שכן לרוב מדובר בהסכם לפיו המחזיק בנחלה מחזיק בה מכוח הסכם "בר רשות" המתחדש בכל שלוש שנים. לפיכך גם לא ניתן להחזיק בנחלה ביחד עם אחרים (פרט לבני זוג).

יצוין כי אירוע הפטירה, נכון להיום, אינו יוצר אירוע מס ולפיכך, היורשים אינם מתחייבים במס וזאת בהתאם לס' 4 לחוק שקובע כי הורשה אינה מכירה.

כאשר נפטר מחזיק הנחלה ולא הותיר אחריו צוואה ו/או שהצוואה קובעת מספר יורשים, לא ניתן לרשום את הנחלה על שם כל היורשים וזאת עקב החלטות מועצת מקרקעי ישראל.

על אף האמור, אם אחד היורשים (להלן: "**הבן הממשיך**") יוכיח לרשות מקרקעי ישראל כי הינו בעל היכולת להמשיך בעיבוד הנחלה ביעילות ניתן יהיה לרשום את הנחלה על שמו.

במקרים רבים במקרה של פטירה כשיישנם מספר יורשים, מגיעים היורשים להסכמה ביניהם שהנחלה תירשם על שם אחד מהם והוא יפצה את היורשים האחרים. ככול והפיצוי הינו מתוך כספי העיזבון ועומד בתנאים ס' 5(ג)4 לא יראו את ההתחשבנות בתוך העיזבון כמכירה. עם זאת, לרוב הנחלה הינה נכס משמעותי מבחינה כלכלית ולא פעם יש צורך בפיצוי אשר אינו נמנה עם נכסי העיזבון וכך נוצרת עסקה החייבת הן במס שבח והן במס רכישה.

בעקבות תיקון 82 לחוק הורחב החישוב הלינארי המוטב באופן שיחול גם בעסקה בין קרובים שחל עליהם סעיף 5(ג)4 כאמור לעיל וככל שהעיזבון כולל דירת מגורים.

בנחלה ישנה לפחות דירת מגורים אחת ולכן ניתן להפחית את מס השבח בצורה משמעותית דרך שימוש נכון בסעיף 48א(ב2) לחוק במקרים כאמור לעיל.