

מס שבח בהעברת זכויות על נחלות במושבים

ערי צביקל, כלכלן וגרשון גורן, אגרונום

רובם המכריע של המשקים החקלאיים בארץ נמצאים במסגרת מושבי העובדים. במסגרת זאת, משק חקלאי כולל את בית המגורים של החקלאי ואת המשק עצמו על האדמות המוקצות לו. יחידה זו, הנקראת "נחלה", מהווה יחידה שלמה ובלתי ניתנת להפרדה. בעל הזכויות בנחלה אינו יכול להעביר את זכויותיו, באחד ממרכיבי הנחלה, בנפרד. כאשר החוכר מעביר את זכויותיו בנחלה, הוא נאלץ לעשות זאת על כל מרכיביה. שתי נקודות-השקפה שונות על חוקי מס שבח מקרקעין עשויות להביא למסקנה, כי למעט מקרים נדירים לא יוטל מס שבח בהעברת זכויות על משקים.

כפל פטור לפי סעיף 49 ז'

לענין מס שבח נחשבת נחלה כעסק, ולפיכך העברת הזכויות בנחלה מחויבת במס שבח. בחישוב מס שבח מנכים את ערך בית המגורים, ועל יתרת הסכום שבין המחיר הכולל בו נמכרה הנחלה ועלות בית המגורים משולם מס שבח כנהוג לגבי בתי עסק. בד"כ נוהגים להעריך בתחילה את שווי החלק המשקי ולהפחיתו ממחיר העיסקה, כאשר היתרה מיוחסת לשווי בית המגורים.

בית המגורים כפוף להוראות מס שבח הנהוגות לגבי דירות מגורים על סעיפי הפטור כדירת יחיד וכו'.

לאור מצבם הכלכלי של המושבים החקלאיים, ובמיוחד לאור העובדה ששווי הנחלות נמצא בירידה, נוצר פער בתשלומי מס שבח בין המגזר העירוני לבין המגזר המושבי. על דירת מגורים חלים כללי מס שבח לרבות סעיפי פטור כדירת יחיד. סעיפים אלו פוטרים לחלוטין במרבית המקרים מכירת דירת מגורים ממס שבח; ואילו על התוספת המשקית מוטל מס מלא. העיוות הולך ומחריף ככל שהמשבר בחקלאות נמשך וגורם לירידת ערך הנחלות, וככל שמחירי הדירות נמצאים בקו עליה.

להלן דוגמאות:

- נחלות בתחום המועצה האיזורית באר-טוביה (כגון אביגדור, אורות, ניר-בנים) הכוללת בית מגורים מודרני בסדר גודל של 160-180 מ"ר נמכרות במחיר מירבי של 130-140 אלף דולר. בתי מגורים צמודי-קרקע דומים על שטח קרקע של כ-400 מ"ר של אדמת המינהל נמכרים בקרית-מלאכי הסמוכה במחיר של כ-150 אלף דולר. הראשונים מחויבים בתשלום מס שבח נכבד למרות שברוב המקרים ביתם בנחלה הוא ביתם היחיד.
- מחירי נחלות במושבים באזור חדרה, כגון דגן השומרון, הוא כ-130 אלף דולר. מחירי בתים דומים צמודי-קרקע בחדרה הוא 140-150 אלף דולר.
- בגוש דן - כ-500 אלף דולר, והמוכר עשוי לקבל פטור מתשלום מס שבה; בעוד שנחלה שתמכר במושב, 10 ק"מ צפונה יותר, במחיר של 250 אלף דולר תחוייב במס שבח.
- דירת גג בת"א שתמכר בסכום של 700 אלף דולר עשויה להיות פטורה ממס; בעוד שנחלה חקלאית באחד מיישובי הדרום או הצפון, שתמכר בעשירית הסכום, תחוייב במס שבח.

נושא זה נדון בהרחבה בבית המשפט העליון בערעור אזרחי 157/79 - מנהל מס שבח

מקרקעין איזור המרכז נגד טיבור ושרה שוורץ.
במקרה זה מכרו הזוג שוורץ את משקם החקלאי וחויבו בתשלום מס שבח על החלק החקלאי של המשק.

הזוג שוורץ ערער בפני וועדת ערר מס שבח, וטען שהנכס הוא נכס אחד ואין מקום לפיצולו, ועל-כן בקש לפטור אותם מתשלום מס שבח. וועדת ערר קיבלה את טענת בני הזוג שוורץ, וקבעה כי החלקה כולל בית המגורים מהווה נכס אחד שיש לפטרו ממס שבח. מנהל מס שבח ערער על החלטה זו בפני בית המשפט העליון, ובית משפט זה קבע שיש לחלק את הנכס לשניים: בית המגורים, שהוא כמובן פטור ממס שבח, והחלק החקלאי שבנכס החייב במס. כאמור, דיון זה בבית המשפט העליון נערך ב-1979.

בתש"מ-1980 הוכנסו לחוק מס שבח מספר שינויים ותוספת - בין השאר סעיף 49 ז (א) ו-1(ב), כדלקמן:

49 (ז) כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה -

א. במכירת דירת מגורים שלדעת המינהל התמורה המשתלמת הושפעה מזכויות לבניה נוספת יינתן פטור, בכפוף להוראות סעיפים 49 א' ו-49 ב'. בשל סכום שווי המכירה עד לכפל הסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ללא זכויות הבניה לבניה נוספת, כאמור, ואת יתרת סכום השווי יראו כרמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתו הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה. כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה ובהתאם לכך יוחסו גם הניכויים והתוספות.

ב. הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם במכירת משק חקלאי הכולל את דירת מגוריו של המוכר, כאשר לא ניתן למכור את הדירה בנפרד. בהתאם לסעיף 49 ז' (ב) יחול פטור על יחידת המשק בגובה כפל שווי יחידת המגורים הבנויה ללא זכויות לבניה נוספת. כל פירוש אחר מרוקן מתוכנו סעיף זה והופכו למיותר.

כפועל, אין שלטונות מס שבח מקרקעין מיישמים סעיף זה, וחישובי מס שבח למשקים חקלאיים נערכים באותה דרך בה הם נערכו לפני כניסת סעיף חוק זה לתוקף.

תחולת מס שבח לגבי משקים במושבים בהם חוזה החכירה מתחדש כל 3 שנים

בחלק ממושבי העובדים, ובעיקר באלו מביניהם שהוקמו בשנות החמישים והשישים, קיים חוזה חכירה בין ממ"י, הסוכנות היהודית והמושב (החוזה המשולש). הקרקע מוחכרת ע"י ממ"י לסוכנות היהודית, וזו מעבירה את הזכות למושב. הסכם זה נערך ל-3 שנים, וכתום המועד הוא מתחדש לשנה או ל-3 שנים נוספות.

המתיישבים חותמים על הצהרה, כי הינם כרי רשות של הסוכנות היהודית במשק שבהחזקתם, וכי הם מתחייבים לפנותו בכל עת שידרשו לכך ע"י הסוכנות, ותוך 60 יום ממתן ההודעה.

לאחרונה הסתיים בבית המשפט העליון דיון משפטי בשאלה: האם זכות זו של המתיישבים כלפי הסוכנות היא "זכות במקרקעין".

"זכות במקרקעין" מוגדרת כיום לאחר התיקון מיום 11/7/84 כדלקמן:

"בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים בין שבדין ובין שבישור לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור. ולענין זה יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרוב מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם".

בעלי זכויות במשקים חקלאיים – אביגייל מחסרי ממושב אשתאול. יעקב לולאי וסעדיה חדר ממושב נוחם – שמכרו את זכויותיהם בנחלות שהיו בהחזקתם ונדרשו לשלם מס שבח, ערערו בפני וועדת ערר, וטענו שאין להם זכויות במקרקעין כמשתמע מהגדרת "זכות במקרקעין" בחוק מס שבח.

וועדת הערר קבלה את טענת המתיישבים, וקבעה כי-לא היתה להם זכות במקרקעין כמשתמע מהגדרת זכות זו בחוק מס שבח.

לדעת הוועדה, ההרשאה למתיישב לשימוש במקרקעין הינה אומנם חכירה מבחינת תוכנה, אולם אין זו חכירה לתקופה העולה על עשר שנים כדרישת ההגדרה.

מנהל מס שבח ירושלים הגיש ערר לבית המשפט העליון על החלטה זו. הערעור נדון בפני כבוד השופטים, מ. שמגר, א. גולדברג ו-י. מלץ, ונדחה פה אחד.

בית המשפט קבע כי הזכות במקרקעין כפי שהיא מוגדרת בחוק מס שבח חייבת שתהיה בעלת תוקף משפטי, ומכאן שגם הזכות להשתמש במקרקעין לתקופה העולה על עשר שנים מכוח הרשאה חייבת להיות מעוגנת בהסכם.

כיוון שזכות זו אינה קיימת במשקים החקלאיים שנדונו, הערעור נדחה. פסק-דין זה יוצר מצב חדש לגבי חלק ניכר מן המושבים בהם קיים ה"הסכם המשולש", וככל הנראה יהיו אלו פטורים מתשלום מס שבח כל עוד לא ישונה ההסכם החכירה.

סיכום

1. סעיף 49 ז' ב': בהתאם לחוק, יחול פטור על יחידת המשק בגובה כפליים שווי יחידת המגורים ללא זכויות לבניה נוספת.
 2. ההסכם המשולש: בהתאם לפסיקה, חוכרי משקים המוחכרים בשיטת ההסכם המשולש – דהיינו, חוזה ל-3 שנים המתחדש בתום כל תקופה – אינם בחזקת בעלי "זכות במקרקעין", ולכן בהעברת זכותם לא יחוייבו במס שבח. לאור האמור לעיל, סעיף 49 ז' ב' מקנה כמעט תמיד פטור ממס שבח בהעברת זכויות על משק חקלאי.
- חוכרים, עליהם חל ההסכם המשולש, אינם בבחינת בעלי "זכות במקרקעין". לפיכך, הרווח שנעשה על המשק יכלל במסגרת רווחי הון, ובמרבית המקרים, ניתן לקזוז מהפטורים אחרים.