

## ניכוי הוצאות מימון במסגרת חישוב השבח הריאלי במכירת מקרקעין

בע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין קבע בית המשפט העליון בפסק דין תקדימי (ביום 17 במרס 2003, אך בהתבסס על הדין לפני הרפורמה במס), כי ניתן לנכות לצורך חישוב שבח מקרקעין, את הוצאות המימון הריאליות הכרוכות ברכישת מגרש או בהוצאות הבנייה על המגרש.

### העובדות

חברת מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ (להלן: "המערערת") רכשה מגרש ובנתה עליו מבני תעשייה (להלן: "המקרקעין"). הן עלויות הרכישה והן עלויות הבנייה מומנו מהון זר בגינו שילמה המערערת גם הוצאות ריבית ריאליות. בהמשך מכרה המערערת את המקרקעין. על מכירה זו, חויבה המערערת במס שבח מקרקעין בגין השבח שצמח לה על המקרקעין.

המערערת ביקשה לנכות משבח המקרקעין את הוצאות הריבית הריאלית שהיו לה בגין רכישת המגרש ובגין הבנייה עליו. לאחר דחיית בקשתה על ידי מנהל מס שבח ודחיית פנייתה לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בבאר-שבע, ערערה החברה לבית-המשפט העליון.

עמדת רשויות מס שבח היתה כי הוצאות המימון אינן נמנות בין ההוצאות המותרות בניכוי משבח מקרקעין על פי רשימת ההוצאות המנויה בסעיף 39 לחוק, המהווה לעמדתם "רשימה סגורה" של הוצאות המותרות בניכוי. לשיטתם, באי הכללת הוצאות ריבית ברשימה יש לראות הסדר שלילי המונע את ניכוי הוצאות הריבית.

יצוין כי הוראות מס השבח שחלשו על המקרה היו הוראות חוק מס שבח מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק"), כפי שהיו באותה עת, קרי לפני תיקון החוק במסגרת הרפורמה במיסוי המקרקעין (להלן: "תיקון ועדת רבינוביץ הראשונה").

השאלה הנדונה

השאלה שעמדה בפני בית-המשפט העליון במסגרת הערעור הנוכחי הייתה: האם הוצאות ריבית ריאלית שהוציאה המערערת בגין רכישת מגרש ו/או הוצאות ריבית ריאלית בגין בנייה עליו, מותרות בניכוי בחישוב שבח המקרקעין לעניין הטלת מס שבח מקרקעין.

תמצית פסק הדין

בית המשפט הגיע למסקנה כי הוצאות הריבית הריאלית שהוצאו על ידי המערערת, הן בגין רכישת המגרש והן בגין הקמת המבנה עליו, מותרות בניכוי בחישוב מס שבח מקרקעין. למסקנה זו הגיע בית-המשפט על-דרך של פרשנות החוק כאשר הוא מציין כי "אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. חוק מס יש לפרשו על-פי התכלית המונחת בבסיסו" (פסקה 7, בדברי הנשיא ברק בפסק-הדין).

בית-המשפט ניגש לפרש את החוק לאור הבנת תכלית החוק כבא למסות את השבח על המקרקעין בלבד, כלומר: רק את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי.

על רקע התכלית האמורה וקביעת בית-המשפט כי הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש היא עלות הקשורה בקשר הדוק ואינטגרלי לרכישת המגרש, אשר מקטינה את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין, מסיק בית-המשפט כי מדובר בעלות שיש להתיר את ניכוייה. בית-המשפט קובע עוד כי יש לכלול את הריבית הריאלית בגין הרכישה של המגרש בגדר שווי הרכישה של המקרקעין, ובכך הוא למעשה קובע את דרך הניכוי של מרכיב הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש.

בית-המשפט מוסיף ומציין כי מסקנתו האמורה משיגה גם את המטרה של השגת "הרמוניה חקיקתית" בין דיני מיסוי השבח על-פי החוק ובין דיני מיסוי רווחי הון על-פי חלק ה' לפקודה.

לגבי הריבית הריאלית בגין הבנייה קובע בית המשפט כי אמנם היא איננה חלק מ"שווי הרכישה", אך הוא ממשיך ובוחר אם הריבית בגין הבנייה נופלת בגדר הוצאות שהוציא המוכר להשבת המקרקעין, שהינן הוצאות המותרות בניכוי מכוח סעיף 39(1) לחוק, המתיר בניכוי את "כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה עד ליום המכירה, לשם השבתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת".

בית המשפט מוסיף ומפרש "השבחה" כ- "שינוי לטובה בנכס קיים". בנוסף, רואה בית- המשפט את הבנייה שנעשתה על המגרש כשיפור המקרקעין. מהקביעות שלעיל מסיק בית- המשפט כי הבנייה נופלת לגדר השבחה, וכי הוצאות הריבית בגין הבנייה יכולות להיכנס לגדר כל ה"הוצאות שהוציא המוכר לשם השבחת המקרקעין" המותרות בניכוי (אם-כי על-דרך הוספתן ל"הוצאות השבחה" על-פי סעיף 39(1) לחוק, ולא על-דרך הוספתן ל"שווי הרכישה").

תוצאת פסק הדין הינה איפוא כי הוצאות הריבית הריאלית הן בגין רכישת המגרש והן בגין הבנייה על-גבי המגרש מותרות בניכוי, והכל לפי הדין שלפני תיקון ועדת רבינוביץ הראשונה.

למען שלמות התמונה נציין, כי במסגרת תיקון ועדת רבינוביץ הראשונה, הוסף סעיף 39א לחוק שהתיר מפורשות, אך תוך הטלת מספר מגבלות ותנאים מצטברים, ניכוי הוצאות ריבית ריאלית בגין רכישת מקרקעין והשבחתם, וזאת רק אם מדובר במקרקעין שנרכשו לאחר 7 בנובמבר 2001, וכאשר הוצאות הריבית נגזרות מהלוואה שהתקבלה החל ממועד זה ואילך בקשר לאותם מקרקעין (התיקון כולל תנאים מצטברים ומגבלות נוספים אשר מפאת קוצר היריעה לא נרחיב בהם). תיקון זה אינו חל בפרשה שלפנינו, אך הוא תואם את מגמת הפסיקה שנדונה לעיל, ועל פי עמדת בית המשפט גם את המצב המשפטי הנכון והראוי בסוגיה זו, המביא לכדי הטלת מס על השבחה האמיתית.

יש לציין כי בשל העובדה שהוצאות המימון מוצאות במשך תקופה ארוכה טרם תביעתן בניכוי כנגד השבח, עלול להיווצר קושי להוכיח את המגבלות והתנאים המצטברים שנקבעו בסעיף. נציבות מס הכנסה הודיעה על כוונתה להנהיג "מסלול ירוק" לתביעת הוצאות המימון בניכוי. נראה כי "המסלול הירוק" יאפשר למסור מראש, עם רכישת הנכס/מקרקעין, למשרד מס שבח האזורי מספר מסמכים רלוונטיים (ובכלל זה את הסכם רכישת המקרקעין והסכם ההלוואה), אשר עם אישורם על ידי משרדי מס שבח האזוריים ישמשו כחזקה לכאורה להתמלאת התנאים המקדמיים והמצטברים שנקבעו במסגרת הסעיף.