



ח' ניסן, תשע"א
12 אפריל, 2011

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011 - רשות המסים
בנושא: היקף תחולת חזקת התא המשפחתי

1. רקע

1.1 חזקת התא המשפחתי קבועה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), הן לעניין שיעורי מס הרכישה המופחתים ברכישת "דירה יחידה" (לצרכי מניין דירות המגורים שבעלותו של רוכש), והן לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים (לצרכי מניין הפטורים).

1.2 בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **פלם**¹ נקבע כי את חזקת התא המשפחתי הקבועה לעניין מס רכישה יש להחיל רק ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במהלך הנישואין ולא לפני כן. פסה"ד ניתן על הרקע העובדתי בו היה קיים הסכם ממון בין בני הזוג אשר קבע כי נכסי בני הזוג שנרכשו לפני הנישואין יישארו בבעלותם הנפרדת והבלעדית.

1.3 ביהמ"ש העליון בעניין פלם אימץ את פסה"ד של ועדת הערר בעניין **דינה מור**² שם נקבע כי בבדיקת הזכאות של מוכר לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים יש להביא במניין הפטורים מכח חזקת התא המשפחתי רק פטורים שנוצלו על ידי מי מבני התא המשפחתי **לאחר** שנוצר התא המשפחתי.

1.4 ביהמ"ש העליון בפרשת **פלם** מנמק את הכרעתו, בין היתר, בכך שהחזקה נקבעה כהוראה אנטי תכנונית. לפיכך מקום בו עוד לא נוצר כלל התא המשפחתי אין חשש לניצול לרעה של הקלת המס ע"י יחוס דירות באופן מלאכותי לבני המשפחה השונים. בנוסף, קבע ביהמ"ש כי הואיל והחזקה הינה חזקה חלוטה המתעלמת מהסדרי רכוש בין בני זוג הבוחרים לנהל את ענייניהם הקנייניים והכספיים בנפרד, יש לפרשה בצמצום באופן שתחול אך ורק על רכישות שביצע מי מבני הזוג במהלך תקופת הנישואין.

1.5 בהתחשב בנימוקים אלו מתחייבת המסקנה כי גם במקרה של פירוק התא המשפחתי לא ניתן "למתוח" את החזקה שייחסה רכישות או פטורים למי מבני הזוג בעת קיומו של התא משפחתי, אל עבר רכישות או ניצול פטורים של מי מבני הזוג לאחר פירוק התא המשפחתי.

1.6 מפסק הדין בעניין **פלם** והנימוקים לו עולים 4 אספקטים שונים אליהם תתייחס הוראת ביצוע זו:

1.6.1 תחולת הלכת פלם בהעדר הסכם ממון, הן ביחס לדירות שנרכשו לפני יצירת התא המשפחתי, והן ביחס לדירות שהתקבלו בירושה או במתנה במהלך קיומו של התא המשפחתי (להלן: "נכסים חיצוניים").

¹ ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ"י שחר פלם, פ"ד (נט) 123.
² ע"ש 2979/97 דינה מור ואח' נ"י מנהל מס שבח מקרקעין ב"ש, פד"א כו 383.



- 1.6.2 **יישום הלכת פלם מקום בו לאחר שנוצר התא המשפחתי, נרכשה דירת המגורים על שם אחד מבני הזוג ולא על שם שניהם.**
- 1.6.3 **יישום הלכת פלם גם לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים.**
- 1.6.4 **יישום הלכת פלם לאחר פירוק התא המשפחתי.**

2. ניתוח האספקטים העולים מהלכת פלם

2.1 תחולת הלכת פלם בהעדר הסכם ממון וביחס לנכסים חיצוניים

- 2.1.1 בעניין פלם רכשו בני זוג דירת מגורים **משותפת** כאשר לאחד מהם היתה במועד הרכישה דירה קודמת שנרכשה לפני הנישואין, ואשר נשארה בבעלותו הבלעדית מכח הסכם ממון. השאלה שנדונה היתה האם זכאי בן הזוג השני למס רכישה מופחת הניתן לרוכש "דירה יחידה" או שמא יש לראותו כמי שבבעלותו שתי דירות מכח חזקת התא המשפחתי המביאה במניין דירותיו גם את דירות בן זוגו.
- 2.1.2 ביהמ"ש קבע כאמור, כי אין תחולה לחזקה בנוגע לדירות שנרכשו ע"י אחד מבני הזוג טרם הנישואין וכי קו הגבול לתחולת החזקה הוא הקו של יצירת התא המשפחתי.
- 2.1.3 **עמדת רשות המסים היא, כי הלכת פלם חלה בין אם יש הסכם ממון ובין אם לאו. כלומר, גם בהיעדר הסכם ממון לא תחול החזקה על נכסים חיצוניים. עמדה זו חלה הן על בני זוג שנישאו לפני 1974 (קרי לפני שנכנס לתוקפו חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973 (להלן – "חוק יחסי ממון")), והן לאחריו.**
- 2.1.4 יובהר כי גם בהיעדר תחולת החזקה קיימת שאלה האם יצרו בני הזוג שיתוף חוזי או קנייני בנכסים החיצוניים, שהרי אם נוצר שיתוף כזה ממילא מדובר בנכס ששייך לשני בני הזוג. לאור המצב המשפטי, הכלל הקבוע בסעיף 4 לחוק יחסי ממון, והיעדר תחולה להלכת השיתוף לגבי בני זוג שנישאו לפני חוק יחסי ממון - **הכלל הוא שלעניין מס רכישה אין ליצור שיתוף בנכסים חיצוניים** למעט במקרים החריגים שיפורטו להלן ומשכך לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים אלו (בהתאם להלכת פלם). המקרים החריגים: מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.
- 2.1.5 יובהר כי, הנחייה זו האמורה בסעיף 2.1.4 מתחשבת בעובדה שלצרכי מס הבחינה שונה מאשר זו הנדרשת מבתי המשפט בבואם לקבוע את זכויות בני הזוג בעקבות פירוק הנישואין בניהם. הבחינה שאנו נדרשים לה הינה כאשר בני הזוג נשואים וחיים בהרמוניה, כי אז בחינה מדוקדקת של מערך הזכויות בניהם ע"י פקידי המס, עשויה ליצור חיכוך מיותר עם ציבור הנישומים.
- 2.1.6 **קיומו של הסכם ממון** - יובהר כי, קיומו של הסכם ממון מכריע בשאלת הזכויות הקנייניות של בני הזוג בנכסיהם. כך, דירה שלגביה קובע הסכם הממון שהיא רכוש הבלעדי של אחד מבני הזוג, לא ניתן מבחינה קניינית לקבוע כי היא דירה בבעלות משותפת גם אם הצדדים חיים בה ביחד ומנהלים בה משק בית משותף.

הסכם הממון הוא ראייה מכרעת בדבר קניינו הנפרד של בן הזוג בנכס. בהתאם להלכת פלם לא ניתן להחיל על נכס כזה את חזקת התא המשפחתי.

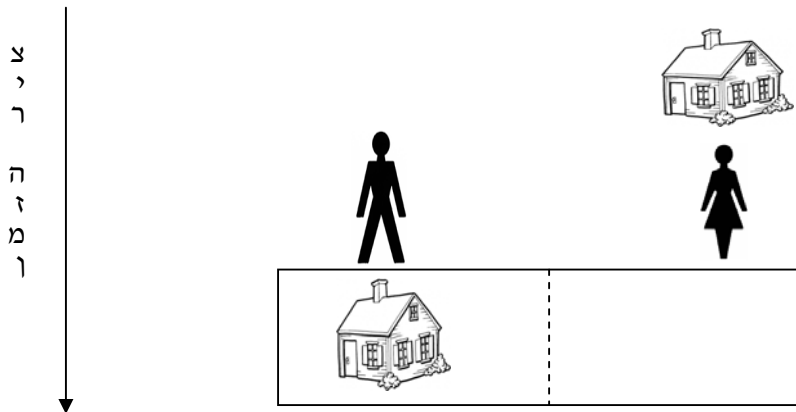
2.1.7 היעדרו של הסכם ממון

2.1.7.1 בהיעדרו של הסכם ממון וביחס לזוגות שנישאו לאחר חוק יחסי ממון, חל הכלל הקבוע בסעיף 4 לחוק יחסי ממון כי, אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקניינם של בני הזוג או כדי להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני.

2.1.7.2 ביחס לזוגות שנישאו לפני חוק יחסי ממון, לא חלה חזקת השיתוף בנוגע לנכסים החיצוניים. בפסקי הדין אשר עסקו בפירוק הנישואין, נקבע כי לגבי הנכסים החיצוניים לא חלה הלכת השיתוף ויש לבחון כל מקרה לגופו תוך התחשבות באיכות יחסיהם של בני הזוג, משך הנישואין, טיב הנכס וכן עיתוי ונסיבות רכישתו ע"י אחד מבני הזוג. ראו הלכת בריל³.

2.2 יישום הלכת פלם במקום בו לאחר שנוצר התא המשפחתי נרכשה דירת המגורים על שם

אחד מבני הזוג ולא על שם שניהם



2.2.1 בהלכת פלם נדון מקרה בו הדירה השנייה נרכשה במשותף ע"י שני בני הזוג במהלך נישואיהם. כלומר, קניינית לבן הזוג האחד הייתה דירה לפני הנישואין ומחצית מדירה נוספת שנרכשה במהלך הנישואין (שתי דירות) ולבן הזוג השני זכויות רק במחצית הדירה שנרכשה במהלך הנישואין. בית המשפט קבע כי, אין ל"יבא" במניין הדירות שבבעלות בן הזוג השני את הדירה השייכת לבן הזוג הראשון מלפני הנישואין מכוח הלכת השיתוף.

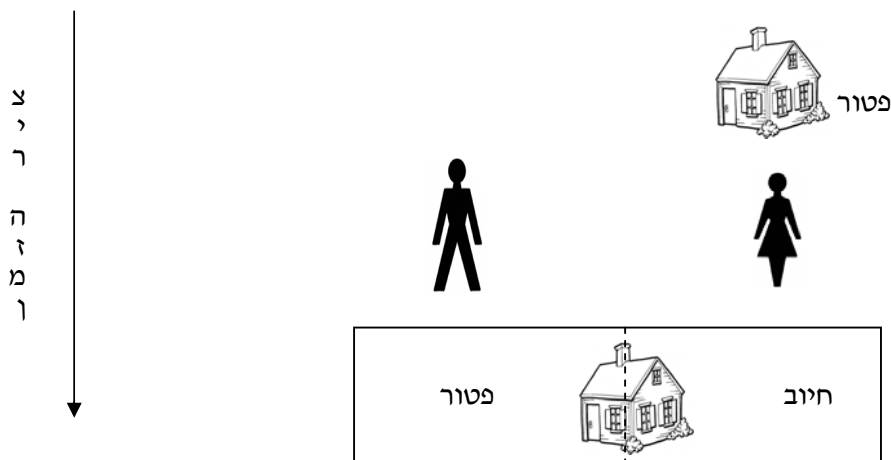
³ ע"א 4151/99 בריל נ' בריל פ"ד נה(4) 709

2.2.2 במקרה בו הדירה שנרכשה במהלך הנישואין נרכשה על שם בן זוג אחד בעוד לבן הזוג השני דירה שנרכשה על שמו לפני הנישואין, עולה השאלה כיצד יש להחיל את חזקת התא המשפחתי לאור הלכת פלם.

בהלכת **אן מרי עברי**⁴ נקבע כי לצורך בחינת הזכויות לפטור ממס שבח חזקת התא המשפחתי גוברת על הסכם ממון. כך, מכירת דירה ע"י מי מבני הזוג במהלך הנישואין תוך ניצול פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, באה במניין הפטורים של בן הזוג השני גם אם הדירה הנמכרת היא דירתו של בן הזוג האחר לפי הסכם הממון.

בשילוב של הלכת פלם והלכת **אן מרי עברי**, עמדת רשות המסים היא שיש לראות את בן הזוג שלו דירה מלפני הנישואין (בן הזוג הראשון) כמי שיש לו דירה נוספת שנרכשה במהלך הנישואין, על אף העובדה שבן הזוג השני רכש אותה על שמו בלבד במהלך הנישואין. כך יראו את בן הזוג הראשון כמי שרכש דירת מגורים נוספת ויחולו מדרגות מס הרכישה המתחייבות בשל דירה שנייה ואת בן הזוג השני כמי שרכש דירה יחידה.

2.3 ישום הלכת פלם גם לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים



2.3.1 בפסק הדין בעניין **דינה מור**⁵ נקבע כי דירה שנרכשה לפני הנישואין ע"י אחד מבני הזוג ונמכרת על ידו במהלך הנישואין, לא יישלל הפטור במס שבח לפי פרק חמישי 1, בשל פטור שנוצל ע"י בן הזוג האחר לפני שנוצר התא המשפחתי.

2.3.2 עולה השאלה כיצד יש להחיל את הלכת **דינה מור** כאשר נמכרת דירה אשר נרכשה במהלך הנישואין, בין אם נרכשה על שם אחד מבני הזוג ובין אם נרכשה על שם שני בני הזוג.

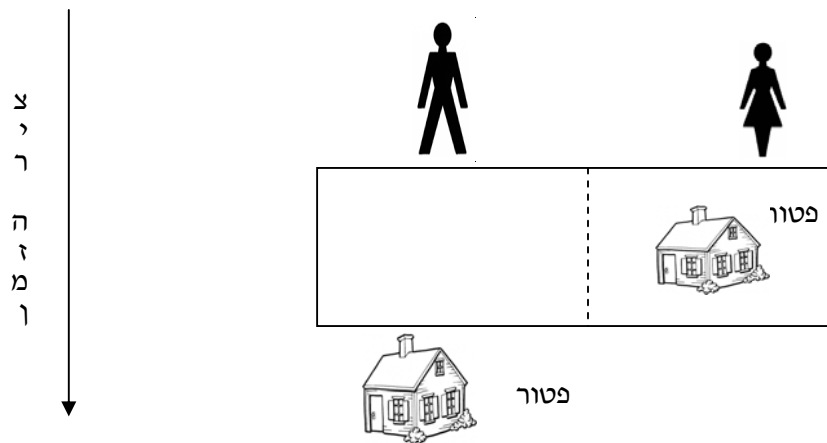
⁴ ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין – חיפה נ' אן מרי עברי, נו(5) 589.

⁵ ראו הערת שוליים 2 לעיל.

2.3.3 בשילוב של הלכת פלם, הלכת אן מרי עברי והלכת דינה מור, עמדת רשות המסים היא כי כאשר אחד מבני הזוג ניצל פטור ממס שבח לפני יצירת התא המשפחתי ולאחר נישואי בני הזוג נרכשה על ידם דירה משותפת או שנרכשה דירה ע"י אחד מבני הזוג ויש לראותה כדירה משותפת, הרי שבמכירת הדירה המשותפת יש להבחין בין בן הזוג שניצל פטור לפני הנישואין לבין בן הזוג שלא ניצל פטור כאמור.

כך, במכירת חלקו של בן הזוג שניצל פטור לפני הנישואין יבוא במניין הפטורים, הפטור שניצל לפני הנישואין, בעוד שבמכירת חלקו של בן הזוג השני לא יבוא במניין הפטור שניצל בן הזוג הראשון לפני הנישואין. משמע, בגין מכירת דירה משותפת יכול ויינתן פטור רק על חלק מהשבח בעוד שהחלק האחר יחויב במס.

2.4 יישום הלכת פלם לאחר פירוק התא המשפחתי



2.4.1 כשם שפסק הדין בעניין פלם קובע כי, בעת הנישואין אין להביא במניין הדירות של בן הזוג דירות שנרכשו ע"י בן הזוג האחר מחוץ לתא המשפחתי, משום שאת חזקת התא המשפחתי יש להחיל אך ורק בעת קיומו של התא המשפחתי. לפיכך אותו עיקרון יחול בהתאמה לאחר פירוק הנישואין.

2.4.2 כך, בבחינת זכאותו לפטור של בן זוג אחד לאחר פירוק התא המשפחתי - לא ניתן להביא במניין הפטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, פטורים אותם ניצל בן הזוג האחר במהלך קיומו של התא המשפחתי (ושאלו היו עדיין בני הזוג חיים באותו תא משפחתי הפטורים היו נמנים להם כמוכר אחד).

בברכה,

רשות המסים בישראל