בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

17 ינואר 2024

ו"ע 22968-06-21 United Jewish Appeal נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 51790-06-22 United Jewish Appeal נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני **כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר**
רו"ח שלמה מדהלה, חבר
גב' גבע בלטר, חברה

העוררות בו"ע 229868-06-21
1. United Jewish Appeal – Federation of Jewish Philanthropies of New York, Inc.
2. סלים בילדינגס קו בע"מ
3. Modern Buildings Holding S.A.

כולן באמצעות עו"ד אורן פרסקי, מנהל עזבון אלברט בנין ז"ל ועוה"ד דורון לוי ועו"ד גיל אפרתי

העוררת בו"ע 51790-06-22
United Jewish Appeal – Federation of Jewish Philanthropies of New York, Inc.

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

כתבי עת:

יהושע ויסמן, "אבני נגף בחוק הנאמנות", עיוני משפט, ז (תשל"ט-תש"ם) 282

ספרות:

שמואל שילה **פירוש לחוק הירושה, תשכ"ה-1965**

אבי גורמן, שי אהרונוביץ' **על מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה**

יצחק הדרי **מיסוי מקרקעין**

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 3, 4, 5(ג), 5(ג)(1), 69, 74

חוק מעמדן של ההסתדרות הציונית העולמית ושל הסוכנות היהודית לארץ-ישראל, תשי"ג-1952: סע' 12

חוק הירושה, תשכ"ה-1965 : סע' 1, 3, 29

חוק הנאמנות, תשל"ט-1979 : סע' 17, 17(ב), 21, 26

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974

.

פסק דין

<u>יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות</u>

לפנינו שני עררים שהדיון בהם אוחד, המתייחסים להחלטות המשיב בהשגות על שומות מס שבח ומס רכישה, הקשורות לקרקע בירושלים המיועדת לתחנה עתידית של הרכבת במרכז העיר ירושלים.

<u>רקע עובדתי</u>

1. העוררת 1 בתיק ו"ע 22968-06-21, שהיא העוררת בתיק ו"ע 51790-06-22 הינה תאגיד ללא מטרות רווח המאוגד במדינת ניו יורק בארה"ב והינה אחד מהמוסדות של הסוכנות היהודית לארץ ישראל (להלן: "**העוררת**").

2. מתחם בנין הינו מתחם בן כ – 12 דונם במרכז ירושלים, בין הרחובות יפו, הנביאים וראול ולנברג, שהיה בבעלות המנוח אלברט בנין ז"ל (להלן: "**המנוח**") עובר לפטירתו. חלק מהזכויות במתחם הוחזקו על ידי המנוח באופן ישיר (חלקה 62 חלקות 80, 81 בגוש שומה 30050) ויתרת הזכויות במתחם הוחזקו על ידי עוררת 2 (להלן: "**חברת סלים**") (חלקות 54 ו – 61 בגוש שומה 30050) ועל ידי העוררת 3 (להלן: "**חברת מודרן**") חלקה 84 בגוש שומה 30050), שהיו בבעלות ובשליטה מלאה של המנוח.

3. המנוח היה אדם עתיר נכסים, ללא צאצאים, נפטר בחודש אפריל 1999 והותיר בצוואתו את מרבית נכסיו לארגונים פילנטרופיים שונים, כגון קרן ירושלים, מוזיאון ישראל, היכל הספר, האוניברסיטה העברית, בית חולים שערי צדק ועוד. לטענת העוררת, המנוח קבע בצוואתו כי היא הינה היורשת השיורית של כל יתרת העיזבון.

4. המנוח הקים עוד בימי חייו אצל העוררת קרן בשם "קרן סלים ורחל בנין" (להלן: "**קרן בנין**") וקבע בצוואתו כי התמורה שתתקבל ממימוש נכסיו, לרבות ממכירת מתחם בנין, תוחזק באגרות חוב ומניות כקרן צמיתה אצל העוררת ושפירות קרן הצמיחה ישמשו, באמצעות קרן בנין, למתן מלגות והלוואות לסטודנטים הלומדים לתואר ראשון בתחומי המדע, טכנולוגיה, הנדסה ורפואה במוסדות להשכלה גבוהה בישראל שאושרו על ידי העוררת. נקבע בצוואה, בין היתר, כי דמי הטיפול השנתיים שישולמו על ידי הקרן לעוררת, לא יעלו על מחצית האחוז מהקרן.

5. העוררת עוסקת בפעילות פילנתרופית ברחבי העולם והינה ארגון הצדקה היהודי הגדול בעולם ומחזיקה בנכסים בשווי העולה על מיליארד דולר.

6. בסעיף 12 לחוק מעמדן של ההסתדרות הציונית ושל הסוכנות היהודית לארץ ישראל, תשי"ג – 1952 נקבע כי הסוכנות, קרנותיה ושאר מוסדותיה יהיו פטורים ממסים ותשלומי חובה ממשלתיים אחרים כפי שייקבעו באמנה שנכרתה בין ממשלת ישראל לבין הסוכנות היהודית ביום 28.6.1979 (להלן: "**האמנה**"). בהתאם להוראות הנספח לאמנה, "קרנותיה ושאר מוסדותיה" של הסוכנות היהודית כוללים את הארגון הפילנתרופי United Jewish Appeal of Greater New York Inc (להלן: "**הארגון**"), אשר התמזג עם שני ארגונים פילנתרופים נוספים בשנת 1986 והעוררת היא הגוף שנוצר בעקבות המיזוג. בהתאם להסכם המיזוג, העוררת קיבלה את כל זכויות וחובות הארגונים שהתמזגו לתוכה. בנסיבות אלה, העוררת באה בנעלי הארגון גם לעניין הפטורים על פי האמנה.

7. בכל הנוגע למימוש מתחם בנין, הורה המנוח בצוואתו, כי מנהלי העיזבון (המכונים בצוואה "נאמנים") יקדמו תכנית בנין עיר לגבי המתחם ולאחר אישורה וקבלת היתר בניה, ימכרו את המתחם לצד שלישי. המנוח לא קבע בצוואה באיזה אופן תימכר הבעלות בנכס, אשר חלקה הוחזק על ידי חברת סלים וחברת מודרן.

8. בית המשפט לענייני משפחה בירושלים הורה למנהל העיזבון לרכז את הזכויות במתחם בנין בידי העוררת באמצעות עסקאות מתנה ובעקבות הוראה זו, נחתמו הסכמי מתנה בין חברת סלים וחברת מודרן לבין העוררת.

9. העוררת טענה בפני המשיב כי היא היורשת על פי צוואת המנוח, כי הסכמי המתנה אינם חורגים מהוראות הצוואה וכי הפטור לפי האמנה משרת את מטרותיו בכל הנוגע לעסקאות המתנה וכי לחילופין, עסקאות המתנה פטורות ממס לאור הוראת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**").

10. בימים 17 ו – 18 לאוגוסט 2020 נמסרו לעוררת שומות הדוחות את בקשת הפטור. על פי השומות, ראה המשיב בדיווחים על עסקאות המתנה כהצהרה של העוררת על קבלת זכויות החברות במתחם בנין בנאמנות עבור הסטודנטים מקבלי המלגות, שהם, לשיטת המשיב, הנהנים על פי הצוואה.

11. ביום 17.9.20 הוגשה השגה מטעם מנהל העיזבון והעוררת. לאחר הגשת ההשגה פנה המשיב לבית המשפט לענייני משפחה בירושלים בבקשה לעיון בתיק. בין הצדדים גובש הסדר, במסגרתו הוסכם כי מנהל העיזבון יעביר למשיב 56 מסמכים רלבנטיים מתוך תיק העיזבון בבית המשפט במהלך החודשים 3-5/2021.

12. ביום 20.4.20 התקיים דיון בהשגה, ובעקבותיו השלים מנהל העיזבון את התייחסותו בכתב לסוגיות שעלו בדיון. ביום 13.5.21 מסר המשיב למנהל העיזבון ולעוררות את נימוקי החלטתו בהשגה, במסגרתה דחה המשיב את הבקשות לפטור ממס לפי האמנה ולפי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין. לפי ההחלטה בהשגה, לדעת המשיב, היורשים והנהנים על פי הצוואה הם הסטודנטים שיקבלו מלגות אשר ימומנו ממכירת הנכס על ידי מנהל העיזבון. לפי ההחלטה הנ"ל, המנוח מינה את העוררת כמפקחת על השקעת הכספים ומנהלי העיזבון רשאים להעביר לעוררת את תמורת מימוש הנכסים ומכאן שכל שיקול הדעת ויכולת השליטה והניהול של הנכסים נותרת בידי מנהלי העיזבון עד להעברת התמורה לקרן סלים על ידי העוררת. בהחלטה נקבע כי המנוח לא ראה לנכון להפקיד את הכספים בידי העוררת בצורה מוחלטת ולכן מינה רו"ח מטעמו שיפקח על פועלה למימוש הוראות הצוואה. המשיב קבע בהחלטתו כי מנהלי העיזבון "נשארים בתמונה עד לחלוקת התמורה לסטודנטים והם אוכפים את קיום הוראות המוריש בפיקוח אקטיבי. עוד נקבע בהחלטה כי שיקול הדעת של העוררת "אינו קיים לפי הוראות הצוואה", ולמעשה השימוש בה הוא טכני לקבלת פטור ללא יכולת שליטה וניהול. נקבע על ידי המשיב כי העוררת הינה נאמנת ביחד עם מנהלי העיזבון לטובת הסטודנטים שאמורים לקבל את המלגות, שהם היורשים והנהנים מאותה נאמנות. המשיב קבע כי על פי הוראות הצוואה אין אפשרות שהעוררת תירש את הנכסים ולכן התבקש בית המשפט לענייני משפחה לאשר מנגנון של מתנה, על מנת לעקוף את האמור בצוואה ולהשיג פתרון מיסוי נוח.

13. המשיב לא דרש מהעוררת תשלום מס בגין עסקאות המתנה והמחלוקת בתיק ו"ע 22968-06-21 נוגעת לבסיס המשפטי הנכון לפטור ממס בנוגע לעסקאות המתנה. לטענת העוררת, הגשת הערר נדרשת משום שההכרעה לגבי בסיס הפטור לעסקאות המתנה תיצור מעשה בית-דין ותשפיע על תוצאות המס של העסקה למכירת הזכויות במתחם בנין לצד שלישי. למעשה, עסקה אחת כבר בוצעה ביום 31.12.20 עת מכרה העוררת חלק מהזכויות בחלקות 80 ו – 81 למדינת ישראל, המבקשת לעשות בשטח זה שימוש לתחנה העתידית של הרכבת "הכבדה" (להבדיל מהרכבת "הקלה") במרכז העיר ירושלים. עסקה זו דווחה למשיב והעוררות טענו לפטור ממס שבח בעסקה זו מכוח האמנה ומכוח סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין. העוררת ציינה כי יתרת הזכויות במתחם בנין יימכרו לאחר שתאושר תכנית בנין עיר לגבי המתחם.

14. הערר בתיק ו"ע 51790-06-22 הוגש על החלטות המשיב בהשגה שהוגשה על השומות שהוציא המשיב ביחס לעסקת המכר מיום 31.12.20 שאושרה על ידי בית המשפט לענייני משפחה ביום 19.1.21. בעסקה זו מכרה העוררת למדינת ישראל חלק ממתחם בנין (שטח של כ – 850 מ"ר מעל הקרקע בחלקות 80 ו – 81 בגוש שומה 30050 וכ- 2,667 מ"ר מתחת לקרקע בחלקות אלה וזאת לטובת הקמה עתידית של תחנת הרכבת "הכבדה" במתחם בנין. לשיטת העוררת, המכירה לפי הסכם זה פטורה ממס שבח, לאור הפטור המגיע לה על פי האמנה, בעוד שלדעת המשיב, העוררת החזיקה בזכויות שנמכרו בהסכם בתור נאמנת של היורשים על פי הצוואה, שהם הסטודנטים שיקבלו מלגות ועל כן, העוררת אינה זכאית לנצל את הפטור על פי האמנה, המוקנה לה עצמה ולא לסטודנטים (היורשים). שומה מס'

121040174 עוסקת ב – 37/80 חלקים שהיו בבעלות ישירה של המנוח עובר לפטירתו והועברו על שם העוררת בלשכת רישום המקרקעין מכוח הירושה על פי הצוואה. שומה 121256010 עוסקת ביתרת השטח שנמכר (344/640 חלקים) אשר הינן זכויות שהעוררת קיבלה במתנה מחברת סלים במסגרת עסקאות המתנה. שווי המכירה הוא 5 מיליון ₪ בתוספת מע"מ וסכומי המס שבמחלוקת הם 528,472 ₪ ועוד 793,011 ₪ ובסך הכול 1,321,438 ₪. הוסכם כי לא יוגשו תצהירי עדות ראשית, ובהתאם, לא התקיים דיון הוכחות. הוסכם כי ההכרעה במחלוקת תתבסס על כתבי הערר ועל כתבי התשובה.

<u>טענות הצדדים בתמצית</u>

בשלב זה יפורטו בקצרה טענות הצדדים בהתאם לכתבי הטענות בשני תיקי הערר.

<u>טענות העוררת</u>

15. לטענת העוררת, זיהוי היורשים על פי הצוואה היא סוגיה שתוכרע על פי דיני הירושה. נטען כי על פי דיני הירושה, העוררת היא היורשת על פי הצוואה ואילו הסטודנטים אינם יכולים להיחשב כיורשים. נטען כי מסקנה זו מבוססת הן על פי לשון הצוואה, הן על כוונת המנוח בצוואה והן לפי דיני הירושה. לטענת העוררת, הסטודנטים אינם יורשים על פי הצוואה משום שהם אינם ניתנים לזיהוי ומרביתם לא היו בחיים ביום פטירת המנוח. עוד נטען כי בהורשה לנאמן, הנאמן הוא היורש ולא הנהנים מהנאמנות.

16. עוד טענו העוררות, כי לפי חוק מיסוי מקרקעין, בהיעדר דיווח על נהנה מסוים, לא תוכר נאמנות. נטען כי במקרה דנן לא ניתנה הודעה על נאמנות לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין ולא הייתה כל אפשרות לתת הודעה כזו לגבי סטודנטים שיקבלו מלגות מתוך רווחי הכספים שיתקבלו בעתיד, משום שאפילו כיום לא ניתן לזהות את מרבית הסטודנטים, כנהנים לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

17. עוד טענו העוררות כי יש לראות את המשיב ככבול בהחלטות בית המשפט לענייני משפחה בהן נקבע כי העוררת היא היורשת השיורית על פי הצוואה.

18. לחילופין בלבד, ביקשה העוררת כי הוועדה תתערב בהחלטות המתייחסות לשיעור המס בשומה מס' 121040174, ליום הרכישה בשומה מס' 121256010 ולשווי הרכישה בשומה מס' 121256010. סעדים אלה יתייתרו ככל שתקבע זכאות העוררת לפטור ממס שבח מכוח האמנה.

<u>טענת המשיב</u>

19. לטענת המשיב, העוררת אינה יורשת בהתאם לנוסח הצוואה והיא נעדרת כל שיקול דעת ביחס לניהול הכספים. נטען כי המנוח לא קבע כי העוררת היא היורשת, אלא מינה אותה כנאמנת על כל הפעילות וההשקעה של הכספים ונתן למנהלי העיזבון את היכולת למנוע את העברת הכספים לעוררת, ככל שלא יכובדו על ידה התנאים שקבע המנוח בצוואתו. לטענת

המשיב, עולה מהצוואה כי שיקול הדעת ויכולת השליטה והניהול של הנכסים נותרה בידי הנאמנים שאותם הגדיר המנוח עד להעברת התמורה לקרן סלים על ידי העוררת. נטען כי הזכאות שנותרה לעוררת היא רק קבלת דמי ניהול.

20. לטענת המשיב, מנהלי העיזבון הבהירו כי תפקידה של העוררת הוא ניהול ופיקוח על המלגות לסטודנטים וכי לפי עמדתם, בהתאם לנוסח הצוואה לא ניתן לקבל את הפטור ממס שבח, אלא רק בעקבות עסקת המתנה, המהווה שינוי מהוראות הצוואה. נטען כי לא מדובר במתנה אמיתית, שעה שהעוררת (מקבלת המתנה) לא יכולה לנהוג בנכס כמנהג בעלים ולא יכולה לשלוט בו או לנהלו, אלא רק לשמש כנאמן וצינור עבור העברת הכספים למימון המלגות לסטודנטים.

21. לחלופין טען המשיב כי המנוח בנה בצוואתו מנגנון של הקדש, ולפי הפסיקה, יוצר הנאמנות על דרך של יצירת הקדש בצוואה אינו חייב להגדיר בצוואתו מי הנהנים ודי לו בציון המטרה לשמה יצר את ההקדש.

<u>דיון והכרעה</u>

22. ההכרעה בסוגיות שבמחלוקת מחייבת התייחסות לדינים שונים. מדובר בסוגיות הנוגעות לדיני הירושה, סוגיות הנוגעות לדיני ההקדש וסוגיות הנוגעות לנאמנות על פי חוק מיסוי מקרקעין. אנו נצעד בדרך העוברת בבחינת הדינים העוסקים בסוגיות אלה, עד שנבוא להכריע במחלוקת שבין הצדדים.

<u>דיני הירושה</u>

23. לטענת העוררת, בהתאם לצוואת המנוח, העוררת היא היורשת של המנוח ובהתאם לאמנה יש לראות בעסקאות המתנה, במסגרתן העבירו אליה חברת סלים וחברת מודרן את זכויותיהם בנכס, כפטורות ממס שבח וממס רכישה. הוא הדין ביחס למכירת זכויות למדינת ישראל – נטען כי העוררת זכאית לפטור ממס שבח, בהתאם לסעיף 11 ולסעיף 2(ג) לנספח לאמנה, בהיותה אחת מקרנות ומוסדות הסוכנות היהודית. עמדת המשיב היא כי בהתאם לצוואת המנוח, היורשים הם הסטודנטים שיקבלו בעתיד מלגות ואילו העוררת קיבלה מחברת סלים ומחברת מודרן את הזכויות בנכס בנאמנות עבור הסטודנטים. בנסיבות אלה, עסקאות המתנה אינן פטורות ממס מכוח האמנה, מאחר והזכויות בנכס לא הועברו לעוררת עבור עצמה, אלא עבור הסטודנטים.

24. השאלה הראשונה שיש להידרש לה הינה, אפוא, האם ניתן להכיר בסטודנטים מקבלי המלגות כיורשים על פי צוואת המנוח, כטענת המשיב.

25. סעיף 3 לחוק הירושה קובע כי מי שלא היה בחיים ביום מותו של המוריש, אינו כשר לרשת אותו. המנוח נפטר בשנת 1999. המלגות לסטודנטים יחולקו במשך שנים רבות, מתוך פירות הקרן הצמיתה שתתקבל ממכירת מתחם בנין. בהתאם להוראות הצוואה, המלגות יחולקו לסטודנטים לתואר ראשון, המצויים בדרך כלל בשנות ה – 20 לחייהם. ברי כי מרבית

הסטודנטים שיקבלו מלגות בעתיד לא נולדו עדיין ביום פטירת המנוח, והם אינם כשרים לרשת את המנוח.

26. סעיף 29 לחוק הירושה קובע כי המצווה אינו יכול למסור לאחר את קביעת האדם שיזכה מן העיזבון, אולם אם ציין המצווה בצוואה אנשים שמתוכם יש לבחור זוכה, רשאי לבחור מי שהמצווה קבעו לכך בצוואתו. בע"א 483/88 **יחיאל ישפה נ' עדנה בן דב**, פ"ד מב(4) 601, בעמ' 603, נקבעו הדברים הבאים:

"בהורשת הרכוש "לצרכי צדקה" אין כדי לעמוד בדרישת סעיף 29. אף אם אין הכרח, כי האנשים שמתוכם יש לבחור את הזוכה יצויינו בצוואה בשמותיהם, הרי, על כל פנים, ברי כי נדרש שהוראת הצוואה תתייחס לאנשים מסוימים. אכן המנוחה התכוונה להקדיש את עזבונה למטרות צדקה, אך בציון מטרה לא סגי, אלא נדרש, כי יצוינו האנשים המועמדים לזכייה, להבדיל מן המטרה אשר אותה חפץ המצווה לקדם באמצעות נכסי עיזבונו. ... אף מסעיף זה [33 לחוק הירושה – א.ד.] עולה, כי המחוקק לא היה מוכן לתת תוקף לצוואה, שבה צוינו אך המטרות שלשמן מבקש המצווה להקדיש את עיזבונו, אלא הדרישה היא לכך שבצוואה ייקבע למי (להבדיל מלשם מה) צוו נכסי העיזבון"

בע"א 5825/92 **עזבון המנוחה אסתר מיפלד נ' מסדר בני ברית** [פורסם בנבו] (1994) צוותה המורישה את נכסיה למסדר בני ברית לטובת מלגות עבור סטודנטים וסטודנטיות עניים ונצרכים ללימוד גבוה, שנולדו ומתגוררים בקרית אתא. בית המשפט קבע כך:

"בניגוד למקרים אחרים שנדונו בפסיקה [ראה, למשל, ע"א 433/88 פ"ד מב(4) 601), הוגדרה בצוואה שלפנינו קבוצה מסוימת, מתוכה יש לבחור את היורשים (והעובדה שלא צוין בצוואה מיהו הגוף שיבצע את הבחירה אינה משמעותית לאור סיפת סעיף 29) השאלה העומדת לפנינו, היא אפוא: האם הגדרת קבוצת היורשים הפוטנציאליים הינה מסוימת דיה. לעניין זה מתעוררות כמה שאלות קשות: האם המבחן שלפיו תוכרע שאלת המסויימות תלוי בשאלה האם גורם כלשהו יכול באופן אובייקטיבי לגלות מי הם חבריה של הקבוצה הנזכרת בצוואה ולנקוב בשמותיהם? האם דרושה הגבלה בהיקף הקבוצה? ראה פרופ' שילה בספרו: פירוש לחוק הירושה, תשכ"ה – 1965 (ירושלים, תשנ"ב – 1992), 261, 262. הגעתי לכלל מסקנה שאין צורך להכריע במקרה דנן בשאלות אלה משום שגם בהנחה שבעניין זה הדין עם המערער, דין הערעור להידחות לאור הוראות סעיף 17 לחוק הנאמנות, תשל"ט – 1979 [לפיו ניתן ליצור נאמנות מסוג הקדש –א.ד.]. ... לא פורטו תנאים, מעבר לציון המטרה לשמה יועד ההקדש, אך נראה לנו שדי בכך. לו רצתה המנוחה להגביל את השימוש בכסף, הייתה מציינת תנאים נוספים. משלא עשתה כן, לא מתעוררת כל בעיה: כל נכסיה יחולקו בין סטודנטים עניים, על פי שיקול דעתו של הנאמן".

בית המשפט הכשיר את הצוואה באותו מקרה, למרות הקושי לזהות את הסטודנטים מקבלי המלגות, לאור כך שהסטודנטים אינם יורשי המנוחה, אלא נאמן ההקדש, שהנכסים הועברו אליו בירושה, הוא יחלק את המלגות לנהנים לפי שיקול דעתו.

27. המשיב הפנה בהקשר זה על פסק הדין בע"א 4660/94 **<u>היועץ המשפטי לממשלה נ׳ משה לישיצקי</u>**, פ"ד נה(1), 88 (1999) ממנו עולה כי הוראה בצוואה הקובעת קבוצה בלתי מסוימת של יורשים, אינה עומדת בדרישות סעיף 29 לחוק הירושה (פסקאות 8, 9, ו- 13 לפסק דינו של כב׳ השופט א׳ מצא):

"אף עליי מקובל שלקיום דרישת הסעיף בדבר "ציון אנשים" בצוואה צריכה הגדרת הקבוצה בידי המוריש לעמוד בדרישת המסוימות, שבלעדיה יתקשה הממונה לבחירת הזוכה לאתר את כל חברי הקבוצה ולזהותם. נראה שכדי לעמוד בדרישה המסוימות צריכה ההגדרה לעמוד לפחות באחד משני המבחנים הבאים: מבחן השיוך הקבוצתי או מבחן הזיהוי הפרסונלי. כאשר מורה המצווה לזכות אחד מחברי קבוצה מוגדרת היטב (חברי קבוצה כדורגל מסוימת, הסטודנטים בחוג מסוים באוניברסיטה פלונית וכדומה) או מוסד מתוך קבוצה מוגדרת של מוסדות (אחת התזמורות הסימפוניות, למשל) אין הוא נדרש לציין בצוואתו אלא את שם (או תיאור) הקבוצה שמתוכה ייבחר הזוכה. כגון דא, די במבחן השיוך הקבוצתי להבטחת המסוימות והמצווה אינו מצופה לפרט יותר מכך. כן ניתן להניח, כי שמות הפרטים המרכיבים את הקבוצה (וביתר דיוק: אלה שירכיבו אותה ביום מותו) ואף מספרם, כלל אינם ידועים (ולרוב אף אינם יכולים להיות ידועים) למצווה במועד עריכת הצוואה. לא כך הדבר כאשר כוונת המצווה היא לזכות אחד מקבוצה שאינה בעלת ייחוד מוגדר, אך כל חבריה ידועים ומוכרים למצווה בשעת עריכת הצוואה. הגדרה כזאת חייבת לעמוד במבחן הזיהוי הפרסונלי. משמעות הדבר היא, שאם אין המצווה מפרט בצוואתו את חברי הקבוצה בשמותיהם, מוטב עליו לתארם בצוואתו באופן המאפשר להניח, שלו רצה יכול היה, ללא קושי, גם לנקוב בשמותיהם. כזאת, למשל, היא הוראת מצווה לזכות בעיזבונו "אחד מבני דודו", "אחד מחבריו לעבודה" וכדומה...

דא עקא שהקבוצה שהגדירה היא כה רחבה, הקריטריונים לבחירה שקבעה הם כה כלליים, עד שכלל לא ניתן לייחד את המועמדים לבחירה כקבוצה מסוימת ומוגדרת. כל שניתן להעלות מהוראות הצוואה בבירור הוא, שקבוצת המועמדים לבחירה תכלול חיילים המשרתים בצה"ל, שהם יהודים וממין זכר (שהלוא על הזוכה לומר "קדיש" לזכות המנוחה). ובדוחק מסוים ניתן להעלות גם, שעליהם להיות דלי אמצעים, משמע חיילים בשירות חובה. אך זה, בעצם, הכול. התנאי שעל המועמד להיות "חייל טוב, בן-אדם" הוא אמורפי, ואין בכוחו לסייע בהגדרת הקבוצה. גם האמירה שעל המועמד להיות מי "שרוצה ללמוד" אינה מספקת אמת מידה לבחירה, באשר אין היא מבהירה אם הדרישה היא ללימוד תואר אקדמי דווקא, או שמא די בשאיפה ללימודים שונים אחרים. גם בהנחה מצמצמת (שלדידי

כלל אינה לגיטימית), שהמדובר במועמדים ללימודים אקדמיים בלבד, הקבוצה שתתקבל עשויה לכלול אלפי (ואולי רבבות) חיילים. בהיעדר קביעה בצוואה של קבוצת חיילים מוגדרת ומסוימת, שמתוכה יש לבחור את הזוכה, לוקה הצוואה בחוסר וודאות. הגדרה כה כללית של קבוצה כה רחבה אינה עומדת במבחן השיוך הקבוצתי".

בעניינו, ברי כי הסטודנטים שיקבלו מלגות לא היו ידועים ומוכרים למנוח ומבחן הזיהוי הפרסונלי לא מתקיים. גם מבחן השיוך הקבוצתי לא מתקיים, משום שקבוצת מקבלי המלגות הפוטנציאליים אינה מוגדרת היטב. מדובר בסטודנטים בעלי תעודת בגרות ישראלית, הלומדים לתואר ראשון בתחומי מדעים שונים ובמוסדות לימוד שונים והבחירה מבין מאות סטודנטים כל שנה (סטודנטים נצרכים ומחוננים, לא יותר מ – 10% לא יהודים, כמפורט בסעיף 6.14 לצוואה) תלויה בהחלטות שהמנוח הותיר לשיקול דעתה של העוררת וקבוצה אמורפית זו אינה עומדת בדרישות סעיף 29 לחוק הירושה, האוסר על כך.

28. פסק הדין הנ"ל הכשיר (ברוב דעות) את הצוואה, לאור המסקנה שבצוואה נוצר הקדש לפי חוק הנאמנות, תשל"ט – 1979 (להלן: "**חוק הנאמנות**"), אותו ניתן להקים בצוואה, לפי חוק הנאמנות, אף אם אינו עומד בדרישות סעיף 29 לחוק הירושה. בכך נעסוק בפרק הבא, שיעסוק בדיני ההקדשות.

29. זאת ועוד, סעיף 1 לחוק הירושה קובע את עקרון "הנפילה המיידית" של הירושה, על פיו, במות המנוח, עובר עזבונו ליורשיו, באופן מיידי ואוטומטי (פרופ' שילה, פירוש לחוק הירושה, תשכ"ה-1965, תשנ"ב-1992, כרך ג', עמ' 148). צו קיום צוואת המנוח ניתן ביום 30.6.99. בצדק שאלו העוררות, מי הוא הבעלים של מתחם בנין במשך 22 השנים עד להגשת הערר? לפחות לגבי הזכויות במתחם בנין שהחזיק המנוח באופן אישי, ברור כי הסטודנטים שקיבלו מילגות לא יכולים להיחשב כבעלים. המשיב לא הציג תשובה משכנעת שניתן לקבלה לעקרון זה ולנובע ממנו.

30. **<u>סיכום ביניים</u>**: לאור כל האמור לעיל, המסקנה היא שלא ניתן להכיר בסטודנטים כיורשי המנוח על פי צוואתו. בהקשר זה יש לציין כי במסגרת הצוואה, יזכו הסטודנטים במלגות דו שנתיות, דהיינו, כל סטודנט שייבחר, יחדל להיות זכאי למלגה לאחר שנתיים. האם סטודנט כזה יכול להחשב כיורש לתקופה מוגבלת של שנתיים, שלאחריה הוא חדל להיות יורש? נראה שהתשובה ברורה: סטודנט כזה לא יהפוך ליורש לשנתיים, כאשר אחריו ייחשבו סטודנטים אחרים כיורשים, שוב לתקופה של שנתיים נוספות, וחוזר חלילה.

31. עתה יש לדון בשאלה, האם העוררת הנה היורשת על פי הצוואה. לשם מענה לשאלה זו יש לבחון את לשון הצוואה ואת כוונת המנוח כפי שעולה מהוראות הצוואה.

32. בחינת הצוואה מלמדת כי המנוח הוריש כספים ופריטים שונים לגורמים שונים. כך, למשל, הוריש המנוח לקרן ירושלים סכום של 750,000 דולר למטרת הקמת גן ילדים; לאמונה, ארגון נשים דתיות לאומיות, סכום של 750,000 דולר למטרת הקמת מעון יום בירושלים; כך, למשל, הוריש המנוח למוזיאון ישראל ציורים, פסלים ושעון; להיכל הספר הוריש המנוח את כל אוסף הספרים שלו; לבן האחיין שלו, שני ציורים הנמצאים בדירתו בפריס; לאחרים הוריש המנוח ציורים הנמצאים בדירתו בירושלים, ועוד. בהשוואה להוראות אלה, ההוראה בצוואה הרלבנטית לענייננו מצויה בסעיף 6, בו נקבע כדלקמן:

> "אני נותן, מצווה ומוריש את שארית עזבוני, במקרקעין ובמיטלטלין כאחד, כלשהם, ובכל מקום בו הם נמצאים, לרבות כל רכוש שבסמכותי להורות עליו (להלן – 'שארית עזבוני') ל- UNITED JEWISH APPEAL – FEDERATION OF JEWISH PHILANTROPIES OF NEW YORK INC. (להלן – 'UJA FEDERATION') מ 130 East 59th Street, New York, NY 10022, United States of America - על מנת ש-UJA-FEDERATION, תשתמש בכספים אלה לצורך קרן סלים ורחל בנין שהקמתי איתה. תנאי מוקדם להורשה זו הוא ש-UJA-FEDERATION תהיה בכל המועדים הרלוונטיים ארגון ללא כוונת רווח שנרשם והופטר ממס כדין.
> הורשה זו כפופה לסמכויות ולהוראות המובאות והמפורטות להלן...".

33. בסעיפים 6.11, 6.12 ו-6.13 הורה המנוח לנאמנים על פי הצוואה להשקיע את יתרת הכספים שמקורם במימוש ומכירה של נכסי המקרקעין והמיטלטלין, ברכישת אג"ח ומניות לפי שיקול דעתם; להעביר את האג"ח והמניות ואת כל ההשקעות האחרות לעוררת וכן את אופן ההשקעה של הכספים שהעוררת תממש. בסעיף 6.14 לצוואה הורה המנוח כי ההכנסה שתופק מההשקעות הנ"ל תנוצל באמצעות קרן סלים לקידום ההשכלה הגבוהה לתואר ראשון בתחומי המדעים על ידי הענקת מלגות דו שנתיות ו/או הלוואות ללא ריבית לסטודנטים נצרכים ומחוננים שקיבלו תעודת בגרות מבית ספר תיכון בישראל. עוד צוין כי דמי הטיפול השנתיים שישולמו על ידי הקרן האמורה לעוררת לא יעלו על מחצית על מחצית האחוז מהקרן.

34. בסעיפים 6.15 עד 6.18 נקבעו ההוראות הבאות:

"6.15 אני ממנה את מר הארי מילר מ – N.Y 79-44 Bell Boulevard, Bayside USA, 11364 או את מי שימנה במקומו להיות רואה החשבון האמון עלי על מנת לבדוק את החשבונות השנתיים של קרן סלים ורחל בנין ולדווח בכתב על ממצאיו לגבי חשבונות אלה לנאמנים שלי.

6.16 אני מורה שכל המיסים מכל סוג שינבעו מהורשת שארית עזבוני וכל הוצאות הטיפול בעיזבון שלעיל ישולמו על ידי UJA-FEDERATION. מלבד ככל שנקבע במפורש בצוואה זו, שום חלק ממיסים אלה לא ישולם על ידי זוכה שקודם לזוכה השיורי לפי צוואה זו.

6.17 אני מורה ש- UJA-FEDERATION תגיש את החשבונות השנתיים שלה לקרן סלים ורחל בנין לרואה החשבון האמון עלי ותשלם לו שכר שנתי של שלושת אלפים ($3000) דולר ארה"ב, לא כולל מיסים והחזרי הוצאות. שכר זה יתעדכן מידי שנה בהתאם לשיעור האינפלציה בארה"ב.

6.18 אני מורה ש- UJA-FEDERATION תציית בקפדנות בכל עת להוראות צוואתי ותקפיד לנהוג על פי הערות/תלונות של הנאמנים שלי על אי ציות."

35. המשיב הצביע על כך כי מן הצוואה עולה כי שיקול הדעת ויכולת השליטה והניהול של נכסי העיזבון נותרו בידי הנאמנים ואף לאחר מכירת הנכסים עד להעברת התמורה לקרן סלים וכי לעוררת לא ניתן שיקול דעת על ניהול הכספים, כאשר הזכאות שנותרה לעוררת היא רק קבלת דמי ניהול. יצוין כי המנוח מינה רו"ח מטעמו אשר יפקח על מימוש הוראות הצוואה ועל העברת כספי התמורה מהמכירה וכי הנאמנים "נשארים בתמונה" עד לחלוקת התמורה לסטודנטים תוך אכיפת הוראות המנוח (סעיף 6.18 לצוואה).

36. בנוסף לאמור לעיל, המשיב הפנה לחוות דעת של עו"ד יעקב וינרוט ועו"ד אבי וינרוט מיום 11.4.06 בקשר לצוואת המנוח. בסעיף 26-29 לחוות הדעת נכתב כך:

"26. המנוח כינה בצוואתו את מנהלי העיזבון "נאמנים – Trustees", וכמו כן יצר מנגנון של מינוי רואה חשבון המוסר את דיווחיו לנאמנים הללו. משמעות הדבר היא כי המנוח לא ראה במנהלי העיזבון רק גורמים שיחלקו את נכסיו כמעשה מנהלי עיזבון קלאסיים, אלא ביקש ליצור מנגנון דו-שלבי של ניהול עיזבון (כינוס וחלוקת נכסים) ולאחר מכן, מנגנון של נאמנות שבו יש קרן העוסקת בהשקעה ובמתן מלגות – אך זו כפופה לפיקוח של אנשי אמונו של המנוח.

27. לכשתמצי לומר נראה כי המנוח יצר הקדש שבמסגרתו הגדיר את מי ששימשו בשלב הראשון כמנהלי העיזבון כנאמני ההקדש. בהקשר זה יש לעיין בהוראות הנורמטיביות דלהלן:

א) סעיף 17 לחוק הנאמנות, תשל"ט – 1979 (להלן: "חוק הנאמנות") קובע כי צוואה בכתב אשר במסגרתה מוקדשים נכסים לטובת נהנה או מטרה מסוימת – יוצרים הקדש.

ב) סעיף 21 לחוק הנאמנות מורה כי נאמני ההקדש הם אלו שצוינו בכתב ההקדש.

ג) סעיף 26 לחוק הנאמנות מגדיר נאמנות שמטרתה קידומו של עניין ציבורי, כ"הקדש ציבורי.

28. יישום נורמות אלו ביחס למקרה דנא מלמד כי המנוח יצר לכאורה בצוואתו הקדש ציבורי שהרי המנוח יצר קרן שהנהנים שלה הם הסטודנטים שיקבלו את המלגות, מדובר בקידומו של עניין ציבורי, ואילו הנאמנים של ההקדש, שאותם כינה המנוח "Trustees", הם – בהתאם להוראות הצוואה – מנהלי העיזבון. על האחרונים הוטל בצוואה לפקח על פעילות הפדרציה והקרן וליתן להם הוראות, אשר המנוח מורה לפדרציה לכבדם בדקדקנות. זהו מבנה קלאסי של הקדש על-פי חוק הנאמנות.

29. והגיונם של הדברים בצידם שהרי הפדרציה היא בכל הכבוד לא יורשת של המנוח ואין לה משלה ולא כלום. המנוח לא נתן לפדרציה כספים עבור עצמה אלא ביקש ליצור קרן קיימת, לעדי עד, שכל פירותיה קודש להנצחתו באמצעות הענקת מלגות לסטודנטים. ה"יורש" הוא אפוא הסטודנטים מקבלי המלגות שהם ציבור בלתי מסוים הנהנה מפירות הקרן לאורך ימים. .. זהו מבנה קלאסי של עזבון שאינו מחולק ליורשים אלא יוצר הקדש".

37. בסעיף 32 לחוות הדעת נכתבו הדברים הבאים:

"32. התוצאה המשפטית הנובעת מכך במקרה דנא היא אפוא כי הפדרציה מחזיקה בכספים השייכים להקדש שיצר העיזבון. להקדש זה אין אישיות עצמאית ואין לו משלו ולא כלום. הפדרציה מהווה בעניין זה זרועו הארוכה של העיזבון וממילא ברור כי אין לראות בהעברת הכספים מידי העיזבון משום חלוקה של נכסי העיזבון, אשר לאחריה מתמצה תפקידם של מנהלי העיזבון ומפקיע את אפשרויות הפיקוח שלהם על הכספים – בניגוד לקבוע בהוראות הצוואה".

38. על פי חוות דעת הנ"ל, העוררת אינה יורשת על פי הצוואה שכן המנוח לא נתן לה כספים עבור עצמה, אלא ביקש ליצור קרן קיימת שכל פירותיה נועדו להנצחתו באמצעות הענקת מלגות לסטודנטים, וזאת תוך יצירת הקדש. אין להבין מחוות דעת זו כי הסטודנטים הם בבחינת "יורשי" המנוח על פי הצוואה.

39. העוררת טענה כי יש לראות את המשיב ככבול בהחלטות בית המשפט לענייני משפחה בהן נקבע כי העוררת היא היורשת השיורית על פי הצוואה. העוררת הפנתה לכתבי בי-דין ולהחלטות מתיק העיזבון מהם ניתן לראות כי בית המשפט לענייני משפחה ומנהלי העיזבון הקודמים הכירו במעמדה של העוררת כיורשת שיורית על פי הצוואה (ראו סעיפים 50-47 לכתב הערר בו"ע 22968-06-21). המשיב טען כי החלטות בית המשפט לענייני משפחה אינן מחייבות אותו בנוגע להיבט השומתי, שכן המשיב לא היה צד בתיק ועמדתו לא נשקלה על ידי בית המשפט. נטען כי הגם שמנהלי העיזבון היו חלק מההליך וידעו כי כרוכות בו

השלכות מיסוי, הם בחרו שלא לבקש את עמדת רשות המיסים, ובחרו שלא לצרפה להליך. עוד הזכיר המשיב את ההלכה הפסוקה, לפיה, כאשר המחוקק הליך לבירור החבות במס, קביעת החבות במס תתברר בדרך המיוחדת שיועדה לכך על ידי המחוקק ובית המשפט לענייני משפחה איננו הערכאה שהמחוקק ייעד לה את סמכות ההכרעה בנוגע לחבות המס. במחלוקת זו, סבורני שהדין עם המשיב, דהיינו, קביעת בית המשפט לענייני משפחה אינה כובלת את המשיב, אשר לא היה צד בהליך ודעתו כלל לא נשמעה.

40. מסקנתי מכל האמור לעיל הינה, כי אין לראות בעוררת יורשת של המנוח על פי הצוואה מחד, ומאידך, אין לראות בסטודנטים מקבלי המלגות כיורשי המנוח. המשך הניתוח המשפטי עובר, אפוא, לפרק העוסק בדיני ההקדשות.

<u>דיני ההקדשות</u>

41. בסעיף 60 לכתב התשובה מטעם המשיב (ו"ע 51790-06-22) נכתב כי תפקידה של העוררת הוא סוג של קרן נאמנות ולחילופין כי המנוח בצוואתו בנה מנגנון שלמעשה יוצר הקדש. כדי לבחון עמדה זו נזכיר כמה כללים הנוגעים לדיני ההקדש.

42. המחוקק אינו דורש שימוש במונח ספציפי לשם הבהרת הכוונה ליצירת הקדש ודי אם הכוונה הובעה בצורה ברורה. ראו, למשל, את פסק הדין בע"ז (י-ם) 452/96 **עזבון המנוחה קלרה הרצל ז"ל נ' גיורא לבל** [פורסם בנבו] (1997) בפסקה 15:

> המחוקק אינו דורש שימוש במינוח ספציפי לשם הבהרת הכוונה ליצירת הקדש, כגון "נאמנות" או "הקדש", ודי אם הכוונה הובעה בצורה ברורה לפי תוכן המסמך: ש' כרם, "חוק הנאמנות", התשל"ט-1979" (פירוש לחוקי החוזים (מהדורה שלישית מורחבת, התשנ"ה), בעמ' 435 (להלן – כרם). הדגש הושם על המשמעות והתוכן, ולא על הצורה. כך קבע כבוד הנשיא שמגר, בפרשת אוניברסיטת תל אביב האמורה (בפסקה 4):
>
> "דרישת החוק איננה מתייחסת לכך שיוצר ההקדש יביע את רצונו ליצור הקדש במובנו הטכני – פורמלי של המנוח; די לעניין תחולת החוק שהמקדיש יביע את נכונותו ליצור הקדש על פי משמעותו המהותית – תוכנית, היינו, כי יורה על "הקדשת נכסים לטובת נהנה או למטרה אחרת", כפי שמוגדר ברישא לסעיף 17(א). הפועל היוצא המשפטי נובע אוטומטית מיצירת המסגרת העובדתית הנושאת את התכונות שהחוק מתייחס אליהן".
>
> לומדים אנו אפוא, כי לצורך הקביעה שמצווה "התכוון", מבחינה משפטית, ליצור הקדש, אין לנו אלא להראות כי מבחינה עובדתית יש בדבריו משום ניסיון ליצירת הקדש כאמור. במקרה שלפנינו, כוונה כזו של המנוחה נראית כסבירה ביותר. היא

ביקשה ליצור מנגנון, שבמסגרתו הבנק יהיה אמון על מסירת כספים ורכוש מעיזבונה למטרות צדקה, לפי שיקול דעתו.
נראה עוד, כי המנוחה ביקשה להפוך את הבנק, שהוא הנאמן המנהל את ההקדש, לבעלים של הנכסים, בדרך של הורשתם לו. בהקשר זה אין כל קושי בפרשנות לפיה ביקשה המנוחה להוריש את הנכסים לבנק, משום שההורשה הינה פעולה אגבית ליצירת ההקדש ומינוי הבנק כנאמן השולט בנכסים ומנהל את ההקדש. כפי שמציין כרם בספרו (בעמ' 439), כאשר ממונה נאמן על ידי יוצר ההקדש, "**קבלת השליטה בנכסי הנאמנות על ידו מתבטאת במקרים רבים בקבלת הבעלות בהם**". במקרה דידן, ביקשה המנוחה כי הבנק יהיה מנהל ההקדש, ואגב כך יהיה בעליהם של הנכסים.
יצוין עם זאת, כי שאלת הנאמנות נפרדת משאלת הבעלות על הנכסים, ואין חובה, לשם יצירת הקדש, כי הנאמן יהפוך לבעל הנכסים. די כי הוא "ישלוט" בהם, וזאת לאור לשונו המפורשת של ס' 17(ב) לחוק הנאמנות: "תחילתו של הקדש היא עם העברת השליטה בנכסי ההקדש לידי הנאמן". טענה לפיה חייב הנאמן להיות גם היורש של הנכסים, לצורך קיומו של הקדש לפי ס' 17, נדחתה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (תיק עז (ת"א) 5813/88 **זהבי נ' זולטר** (תקדין מחוזי, כרך 91(2) , תשנ"א/תשנ"ב – 1991). לפיכך, גם אם לא הייתה יצירת ההקדש מלווה בהעברת הבעלות על הנכסים לידי הבנק, לא היה הדבר צריך להשפיע על תוצאת הדיון בדרך הפרשנית בה אנו הולכים כעת".

43. לשם יצירה בפועל של הקדש, נדרש קיומם של ארבעה יסודות: כוונה ליצור הקדש; קביעת מטרות ההקדש; נכסיו; ותנאיו. מה בין נאמן המנהל הקדש ובין יורש "רגיל" לפי חוק הירושה? עמד על כך בית משפט זה (כב' השופט ד' חשין) בעניין עזבון המנוחה קלרה הרצל ז"ל (פסקה 22):

"נאמן המנהל הקדש, ויורש את הנכסים לשם שליטה בהם וקיום מלאכתו באופן יעיל, מובחן מן היורש הרגיל לפי חוק הירושה, משום ש"**בניגוד ליורש, הזוכה לעצמו על פי הצוואה, על הנאמן להחזיק ולפעול בנכסי הנאמנות לטובת המטרה או הנהנה המיועד**" (כרם, בעמ' 439). נאמן מנהל הקדש, המקבל את הבעלות על הנכסים, הינו "יורש פונקציונלי", דהיינו, שהסיבה היחידה שהוא מקבל את הבעלות בנכסים הינה הסמכתו לשמש נאמן. למעשה "**נאמן על פי צוואה, המתמנה כיורש פונקציונלי, אינו חייב להיות אדם הכשר לרשת את המצווה**" (כרם, בעמ' 441)".

44. לא למותר לציין את ההלכה הפסוקה לפיה הקדש ציבורי אינו אישיות משפטית ועל כן לא ניתן לרשום בשמו נכסים בפנקסי המקרקעין (רע"א 46/94 **אילה זקס אברמוב נ' הממונה על מרשם המקרקעין** [פורסם בנבו] (1996)). כך נפסק בהרכב של 7 שופטים, מפי כב' הנשיא א' ברק. הנשיא ברק התייחס לסוגיית בעלות הנאמן בנכסי הנאמנות בפסקה 10 לפסק דינו:

"אין להסיק מדבריי כי בנאמנות הרגילה הנאמן אינו הבעלים של נכסי הנאמנות. שאלה זו אינה מתעוררת לפנינו. היא הושארה בצריך עיון בפסיקה (ראה ע"א 654/82 סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ נ' עו"ד ח' ד' חיות ואח' [פורסם בנבו] [8]. בעמ' 808). קיימים לגביה חילוקי דעות בספרות (ראה: י' ויסמן, "אבני נגף בחוק הנאמנות" עיוני משפט ז (תשל"ט – תש"מ) 828; כרם, בספרו הנ"ל, בעמ' 70; ג' פרוקצ'יה "השלוח כנאמן" הפרקליט לד (תשמ"ב) 479). חילוקי דעות אלה אינם מתמקדים בשאלת האישיות המשפטית, שכן אליבא דכולם הנאמן הוא אישיות משפטית, ולו הכשרות להיות הבעל של נכסי הנאמנות. חילוקי הדעות מתמקדים בשאלה אם נאמנות היא אך "יחס" בין נאמן לנהנה ב"זיקה" (שאינה קניינית) לנכס, או שמא הנאמנות היא "קניינית", באופן שהנאמן הוא בעל הנכסים, ולנהנה "זיקה" להם. כאמור, מבקש אני להשאיר מחלוקת זו בצריך עיון".

השופט א' מצא התייחס בפסק דינו לדין הרצוי וסבר כי ראוי שהמחוקק יתקן את חוק הנאמנות, גם בהקשר של רישום נכסי מקרקעין מוקדשים בשמו של הנאמן. אצטט מדבריו (פסקה 4 לפסק דינו):

"נראה כי תיקון החקיקה שראוי ליתן עליו את הדעת, די לו שיתייחס לבעיות המיוחדות שמעורר ההסדר הקיים: רישום נכסי מקרקעין מוקדשים בשמו של הנאמן. יצוין כי בעיות אלו עשויות להתעורר בכל הקדש של נכסי מקרקעין, ואין הן מיוחדות להקדש ציבורי דווקא. לכן מוטב שתיקון ההסדר הקיים יתייחס לשיטת הרישום של נכסי מקרקעין מוקדשים, בלי לעסוק בהגדרתו ובמהותו של ההקדש. כיוון ששורש הרע הוא ברישום נכסים כאלה בשמו של הנאמן, מן הראוי לבטל הסדר זה. כיצד אפוא יירשמו הנכסים? ההסדר הנאות, לדעתי, הוא שהנכסים (בין בהקדש רגיל ובין בהקדש ציבורי) יישארו רשומים בבעלות המקדיש (או עזבונו), אך תירשם לגביהם הערה, שתכלול פרטים אלה: המועד והדרך בו נוצר ההקדש (בהתאם לסעיף 17 לחוק הנאמנות); שם הנהנה, הגדרת המטרה או העניין הציבורי שלטובתם נעשה; וכן שם הנאמן, מועד מינויו ואופן המינוי. אך, בשונה מן ההסדר הקיים, רישום זה יהיה בעל אופי קונסטיטוטיבי ויהווה תנאי מוקדם לתחולתו התקפה של ההקדש באותם מקרקעין. אם כך יעשה, תמנע הסכנה של פער בין מצב הזכויות האמיתי לבין מה שמשתקף מן המרשם".

45. המשיב הפנה בכתב התשובה מטעמו לדברי עו"ד פרסקי, ב"כ העוררת, בת"ע 1392-10-18 בתגובה מיום 9.9.15 (נספר 14-23 לנספחי הערר, עמ' 680-681) ביחס לרישום ההקדש:

"באשר לרישום ההקדש, יצוין כי הפדרציה הינה גוף ציבורי אמריקני בעל מטרות ציבוריות, וכפי שצוין בבקשה, גם אנו סוברים שאין חובה לרשום את ההקדש כיוון שמדובר בגוף הפועל לפי מדינת ניו-יורק, ואינו כפוף לדין הישראלי."

עוד הפנה המשיב לבקשת מנהלי העיזבון בת"ע 40960/99 מיום 9.9.15 (נספח 14-24 לכתב הערר, עמ' 687-688 לכרך הנספחים). בסעיף 2 לבקשה למתן הוראות שהוגשה מטעם מנהלי העיזבון נכתב כך:

"יובהר, כי רשם ההקדשות מר אברהם קפלן פנה למבקשים ביום 13.5.2004 במכתב סימוכין הק/841, בו כתב, הוא כי סבור שחל ביחס לעיזבון סעיף 26 לחוק הנאמנות תשל"ט – 1979. למכתב זה ענו מנהלי העיזבון באמצעות הח"מ, ביום 23.5.2004. בתשובה הוצע לקיום פגישה בין הח"מ לבין רשם ההקדשות להבהרת העניין, ופגישה כזו אכן נתקיימה במשרדו של רשם ההקדשות במגדל העיר ברח' המלך ג'ורג', 22 בירושלים ביום 20.6.2004. הפגישה שנתקיימה בין הח"מ לבין רשם ההקדשות מר אברהם קפלן הייתה לא פורמאלית, לא נרשם פרוטוקול וגם לא סיכום דיון, אולם היא זכורה לח"מ היטב. רשם ההקדשות הסכים עם הח"מ, כי העיזבון עצמו איננו הקדש ציבורי, ולכן אינו צריך להירשם ככזה. הקדש ציבורי נוצר, כאשר מנה ניתנת על ידי העיזבון לנהנה, לקידומה של מטרה ציבורית, ואז הנהנה הוא שצריך לרשום את ההקדש. כך למשל קרן שהוקמה במסגרת קרן ירושלים לעידוד פעולות של תיאטרון הקרון (כפי שיפורט להלן, באישורו של ביהמ"ש לענייני משפחה בבש"א 54605/00), היא הקדש ציבורי, שאכן נרשם על ידי הקרן לירושלים כהקדש ציבורי. מאידך, המסה העיקרית של העיזבון – כספים שהועברו או יועברו לקרן רחל וסלים בנין המנוהלת על ידי המשיבה 2, בהיותה מנוהלת על ידי "תושב חוץ" ובניו יורק – הגם שהיא הקדש- ספק רב אם חלה עליה חובת רישום בישראל. יוער, כפי שצוין לעיל, שהמשיבה 2, כהגדרתה שלה, הינה גוף ציבורי אשר מטרותיו ציבוריות, אשר פועל לפי דיני מדינת ניו יורק, וגם היא סבורה שאין חובה לרשום את ההקדש כיוון שמדובר בגוף הפועל לפי דיני מדינת ניו יורק, ואינו כפוף לדין הישראלי. זכור לח"מ, שרשם ההקדשות עצמו אמר, שאין שום תוחלת לפיקוח שלו על קרן הנמצאת בחו"ל והמתנהלת בחו"ל. מתעוררות שאלות נכבדות של סמכות אקסטרא טריטוריאלית של חוק הנאמנות, של היקף הזיקה לישראל העשויה להצמיח דרישה לחלות סעיף 26 לחוק הנאמנות, ועוד. מכל מקום – נוכח ההבנה שגם אם מדובר בהקדש ציבורי חייב רישום – זוהי חובתה של הפדרציה המשיבה 2 ולא של העיזבון, לא היה טעם לדון בעניינים אלה. אותו הדין גם ביחס לקרן המילגות שהקים אליאנס פרנסייז מתמורת הדירה של המנוח שנמכרה בצרפת, או קרן המלגות ISEF."

46. לאור כל האמור, סבורני כי המנוח יצר בצוואתו הקדש, מינה את העוררת כנאמן ההקדש, כאשר הסטודנטים הינם הנהנים. העוררת קיבלה את הבעלות במתחם בנין וניתן לראות בה כ"יורשת פונקציונלית", מכוח הסמכתה לשמש נאמן. ממועד פטירת המנוח ומתן צו קיום צוואתו חייב להיות גורם שיהיה הבעלים של נכס המקרקעין (החלק במתחם שהיה בבעלות ישירה של המנוח). ההקדש עצמו אינו יכול להירשם כבעלים של הנכס. הסטודנטים ודאי שאינם יכולים להירשם כבעלים של הנכס. אין מנוס מן המסקנה כי העוררת היא הבעלים של הנכס, בכל הנוגע לזכויות המנוח, במסגרת מעמדה כנאמן ההקדש.

47. בכל הנוגע לזכויות בחלקת בנין שבבעלות חברת סלים וחברת מודרן, אשר הועברו במתנה לעוררת, הפנה המשיב לבקשה לאישור הסכמי המתנה מיום 25.7.19 מטעם מנהלי העיזבון בת״ע 1392-10-14 (נספח 2-14 לכרך הנספחים, עמ׳ 364-365) שם ציינו הדברים הבאים בסעיף 4 לבקשה:

> ״4. לצורך גיבוש דרך הפעולה המיטבית קיבל מנהל העזבון ייעוץ ממומחה המס, עו״ד ורו״ח דורון לוי (להלן: ״מומחה המס״), ביצע בדיקות נוספות באמצעות צוות משרדו וקיבל ייעוץ מעורך דין שוויצרי לגבי אלטרנטיבות המימוש האפשרויות של זכויותיה של מודרן בחלקה 84 מבחינת הדין השוויצרי. התמונה העולה היא כי הדרך הפשוטה ביותר למימוש הזכויות במתחם בנין, העולה עם כוונת המנוח בצוואתו והינה גם בעלת הסיכויים הטובים ביותר להפחתת נטל המס למינימום ההכרחי ללא עיכוב ארוך טווח במועד מימוש מתחם בנין היא העברה, במתנה, של זכויות החברות במתחם בנין ל – UJA לפני אישור התכנית ומכירת הזכויות בקרקע אל ה- UJA ומכירת המקרקעין על ידי ה- UJA מהווה שינוי מהוראות הצוואה, בה נקבע כי מנהל העיזבון ימכור את מתחם בנין ויעביר את התמורה אל קרן המלגות. מדובר, עם זאת, בשינוי שכבר אושר על ידי בית המשפט הנכבד, שכן במסגרת הצו הפורמאלי מיום 3/1/2017 נקבע כי זכויות החברות במתחם בנין יועברו אל ה- UJA במסגרת פירוק מרצון של החברות וכי מכירת מתחם בנין תבוצע כאשר הזכויות בו כבר רשומות על שם ה – UJA. השינוי היחיד במתכונת זו שאישורו מתבקש כעת היא אופן העברת הזכויות במתחם בנין מהחברות אל ה- UJA; דהיינו, במסגרת עסקאות מתנה ולא באמצעות פירוק מרצון של החברות (שיבוצע בשלב מאוחר יותר)״.

בין הטעמים לבקשה ציינו מנהלי העיזבון את הוראות האמנה, לפיהן עסקאות המתנה פטורות ממס שבח וממס רכישה וכי העוררת תהיה פטורה ממס שבח גם בעסקאות למכירת הזכויות במתחם לצד שלישי. צוין עוד כי עמדה זו נתמכת בפטור ממס שבח שהוענק לעוררת בעבר מכוח האמנה בקשר למכירת מקרקעין של העיזבון ברחוב ש״י עגנון בירושלים.

העוררות ציינו כי בצוואה לא נקבע כיצד תתבצע המכירה של מתחם בנין וכי מבין האפשרויות השונות הקיימות לכך, מנהל העיזבון בחר, ובית המשפט לענייני משפחה אישר, את האפשרות של ריכוז הזכויות במתחם בנין בידי העוררת באמצעות עסקאות המתנה. נטען כי לא רק שתכנון מס לגיטימי הוא מותר, אלא שהייתה זו חובתו של מנהל העיזבון לפעול לביצוע הוראות הצוואה בדרך שתאפשר ניצול פטורים ממס העומדים לעוררת מכוח האמנה. ביחס לטענת המשיב כי עסקאות המתנה מהוות שינוי מהוראות הצוואה, ציינו העוררות כי ניסוח הביטוי ״שינוי מהוראות הצוואה״ בבקשת מנהל העיזבון ״לא היה ניסוח מוצלח״, שכן הצוואה שותקת לגבי דרך המימוש בה יש לנקוט ואין בצוואה הוראה לפיה יש

למכור את זכויות החברות במתחם בנין ישירות לצד שלישי, ומכאן שעסקאות המתנה היו הדרך המיטבית לקיום הוראות הצוואה והן היו בחירה מבין מגוון אפשרויות שנותרו "פתוחות" בצוואה.

48. מכל מקום, המשיב ביקש ללמוד מדברים אלה כי על פי נוסח הצוואה, העוררת איננה יורשת של המנוח ולכן פנו מנהלי העיזבון לאשר את מנגנון עסקאות המתנה "על מנת לעקוף את האמור בצוואת המנוח", כדי להפחית את נטל המס בעת מכירת מתחם בנין לצד שלישי. כאמור, סבורני שאין לראות בעוררת יורשת על פי הצוואה, לאור מסקנתי כי המנוח יצר בצוואתו הקדש, על פיו הורה על הקדשת הנכסים (פירות הנכסים) לטובת הנהנים (הסטודנטים). וועדת הערר התבקשה בתיק 22968-06-21 לקבוע כי העוררת היא היורשת על פי הצוואה (ולא הסטודנטים מקבלי המלגות). לבקשה זו, כלשונה, אין לדעתי להיעתר. הסעד השני שהתבקש הוא להצהיר כי עסקאות המתנה פטורות ממס שבח וממס רכישה מכוח האמנה. המשיב, לעומת זאת, קבע בהחלטתו בהשגה כי יש לראות בסטודנטים כיורשים על פי הצוואה ואת העוררת כמי שקיבלה את הזכויות מהעוררות 2 ו-3 במסגרת עסקאות המתנה בנאמנות עבור הסטודנטים. מטעם זה, סבר המשיב, כי עסקאות המתנה אינן פטורות ממס מכוח האמנה, שכן לשיטתו, העוררת לא קיבלה את הזכויות במתחם בנין עבור עצמה (שאז היה חל הפטור מכוח האמנה), אלא עבור הסטודנטים מקבלי המלגות.
ראינו לעיל, כי העוררת קיבלה את הזכויות במתחם שהיו רשומות במישרין על שם המנוח, במסגרת מינויה כנאמן ההקדש, בעוד שהסטודנטים הם הנהנים על פי ההקדש. משום כך, ובהיעדר אפשרות לרשום את הזכויות בשמו של ההקדש, העוררת נרשמה כבעלת הזכויות במתחם בנין. לפני שנסכם ונגיע למסקנות הסופיות מהניתוח לעיל, יש לבחון את מערכת הדינים הנוגעת למיסוי נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין.

<u>מיסוי נאמנות לפי</u> חוק מיסוי מקרקעין

49. לטענת העוררות, לפי דיני המס, הסטודנטים אינם יכולים להיחשב כנהנים והעוררת כנאמנה, לנוכח הוראות סעיפים 69 ו-74 לחוק מיסוי מקרקעין, העוסקות בהעברת זכויות במקרקעין לנאמן ולאחר מכן, מהנאמן לנהנה.

50. ניתוח של סוגיית מיסוי נאמנויות על פי החוק מצוי בפסק הדין בע"א 7610/19 **מנהל מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס** [פורסם בנבו] (30.6.22). בית המשפט הצביע על ההגדרה הרחבה של המונח "מכירה", אשר יוצרת בסיס מס רחב ביותר. בפסקה 41 נכתבו הדברים הבאים, בהקשר של הקניית נכס מקרקעין לידי נאמן:

> "41. בהתאם להגדרה הרחבה שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הקנייתו של נכס מקרקעין לידי נאמן, ואף חלוקתו מידי הנאמן לידי הנהנה, עולות כדי "מכירה" החייבת במס על פי חוק מיסוי מקרקעין: בהיותם, לכל הפחות, "הענקה של זכות להורות על הענקה", אם לא "הענקה או העברה" של זכות במקרקעין (ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין ב 88 (מהדורה שנייה, 2004) (להלן: הדרי ב); חוזר מס

הכנסה 3/2016, עמ' 54; וכן ירדנה סרוסי "נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין ולפי פקודת מס הכנסה – נקודות למחשבה" מיסים ל(1) 1, 9 – 10 (2016) (להלן: סרוסי). בהתאם לכך, ברי הוא כי הן הקנייתו של נכס מקרקעין לנאמן והן חלוקתו לידי נהנה הנאמנות – חבים במסי השבח והרכישה".

51. בפסקאות 42-43 התייחס בית המשפט העליון למשמעויות הנובעות מניתוח זה, בדברים הבאים:

"42. תוצאה זו, משמעה – לפחות לכאורה – חיוב כפול במיסי מקרקעין. חיוב כפול זה במס מנוגד למהותה הכלכלית של נאמנות כעסקה המעבירה את נכסיו של יוצר הנאמנות לידי הנאמן כדי שנכסים אלו ינוהלו על ידו לטובת הנהנה – ולמטרה זאת בלבד – מבלי שלנאמן עצמו תצמח תועלת כלכלית כלשהי מהנכסים או מפירותיהם (ראו: סרוסי, עמ' 9-10). מהות כלכלית זו של הנאמנות הקלאסית אינה תואמת את דפוסה המשפטי-פורמלי, שכאמור כולל את העברת הזכויות בנכסי מקרקעין מיוצר הנאמנות לנאמן – עסקה שמהווה "מכירה", כמשמעה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

43. לאור האמור, ובכדי למנוע עיוותים כלכליים אפשריים אשר נובעים מכך שהמונח "מכירה" סובל מהכללת יתר (overinclusiveness) קבע המחוקק בחוק מיסוי מקרקעין שני חריגים לכלל המיסוי".

52. החריג הראשון, הקבוע בסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין, אינו רלבנטי לענייננו, הואיל ומדובר ברשימה סגורה של חוקים במסגרתם נוצרים יחסי נאמנות מכוח הדין.

53. החריג השני, קבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, ולהלן לשון הסעיף:

"69. (א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מהנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לעניין סעיף זה –

"נאמן" – אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" – אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי העניין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור".

ביחס לחריג זה, אמרו הדברים הבאים בפסקה 45:

"בניגוד להסדר הקבוע בסעיף 3 לחוק, ההסדר שבסעיף 69 לא מעניק פטור ממס למכירה המתבצעת במסגרת הקניית הזכות במקרקעין לידיו של הנאמן. בהתאם

לכך, תחוב הקנייה כאמור במיסי שבח ורכישה. מנגד קובע סעיף 69 פטור ממיסים אלו ביחס לחלוקת נכסי הנאמנות מידי הנאמן לנהנה – לכשתתבצע, וככל שתתבצע; וכך הוא הן לעניין מס השבח, והן לעניין מס הרכישה (ראו: תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), התשל"ה – 1974) (להלן: תקנות מיסוי מקרקעין); עניין כהן, בעמ' 41-42; ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156, 174 (1994) (להלן: עניין חזון); הדרי ב, עמ' 88-100; אבי גורמן ושי אהרונוביץ מיסוי מקרקעין: פרשנות, הלכה ומעשה 222-224 (2017) להלן: גורמו ואהרונוביץ))".

54. בפסקה 47 הוסברו התנאים לפטור ממיסוי על פי החריג השני:

"47. הפטור ממיסוי שמוענק מכוחו של החריג השני לכלל "המכירה" מותנה בתנאים – תנאי מהותי ותנאי פרוצדורלי. על פי התנאי המהותי, הנישום נדרש להוכיח את קיומם של יחסי נאמנות מהותיים בהם החזקתה של הזכות במקרקעין על ידי הנאמן בעבור נהנה ספציפי, סופי ומיודע – הקיים כבר במועד הקניית הזכות על ידי יוצר הנאמנות לנאמן (ראו, למשל: עניין כהן, עמ' 42-45; נמדר כרך ד' עמ' 122-123, 125-126)). על פי התנאי הפרוצדורלי, הנישום נדרש לדווח על החזקת הזכות בנאמנות בעבור אותו נהנה ספציפי, סופי ומיודע (ראו: סעיף 69(ג) לחוק מיסוי מקרקעין; נמדר כרך ד', עמ' 117, 126-128; ראו והשוו: דנ"א חזון, בעמ' 720). תנאים אלה למימוש הפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין משמשים כלי בידי רשויות המס אשר נועד לסכל תכנוני מס אסורים והתחמקות מתשלום מיסים".

55. בענייננו, אין מחלוקת כי לא התקיים התנאי הפרוצדורלי, בהעדר דיווח על החזקת הזכויות במתחם בנין בנאמנות עבר נהנים כלשהם. הצדדים נחלקו בדעותיהם בשאלה - האם קיים בענייננו נהנה ספציפי, סופי וידוע. לטענת העוררות, לא ניתן במקרה זה לזהות נהנים מסוימים וידועים, שכן מדובר בסטודנטים רבים, בלתי מזוהים, שייבחרו בעתיד. לטענת המשיב, המקרה שלפנינו דומה לעמ"ש 130/99 **אליאס חורי נ' מנהל מס שבח** [פורסם בנבו] (12.9.00) שם הוכרה נאמנות עבור חברה בהקמה, אשר טרם נרשמה ברשם החברות וגם לעניין לישיצקי, שם הכשיר בית המשפט את הוראות הצוואה, אף בהיעדר קבוצה מסוימת של נהנים.

56. בע"א 7508/03 **יוסף כהן נ' מנהל מס שבח אזור מרכז**, פ"ד נט(4) 39 (2005) נקבעו הדברים הבאים:

"לענייננו עתה זו היא השאלה: האם אותו "נהנה" שה"נאמן" מחזיק בשבילו בזכות במקרקעין, חייב שיהיה נהנה ספציפי וידוע, או האם די בכך שראובן יכריז על-עצמו להיותו נאמן עבור "אחר", ואותה הכרזה תכונן אותו כ"נאמן"? התשובה לשאלה היא כי בהקשר עניינו עתה חייב ה"נהנה" שיהיה ידוע וקונקרטי עד שנכיר

בראובן כנאמן עבורו, קרא: כנאמן עבור אותו נהנה ידוע וקונקרטי. אכן, בהקשרים אחרים יכול אדם שיהיה "נאמן" בלא שהנהנה יהיה ידוע וקונקרטי. כך יכולה שתהיה למשל נאמנות על פי כתב הקדש כהוראת חוק הנאמנות, תשל"ט – 1979 (הגם שגם כאן ייקבעו הנהנים על פי מאפיינים מסוימים). לא כן הוא נאמן בענייננו שלנו, שראובן לא יוכר כנאמן אלא אם נדע באורח ברור ומוצהר מיהו הנהנה. כך נדרש מלשון החוק, ובוודאי כך מתבקש מתכלית החוק...

כך באשר לתכליתו הראשה של החוק. כך גם באשר לתכלית שלילתן של פיקציות והערמות מס. לו אחרת פירשנו את החוק, נקל לתאר כיצד היו נערמות על דרכנו פיקציות והערמות מס ואף התחמקויות מתשלום מס נדרש. [...] אכן, לו אחרת אמרנו כי אז רבו "נאמנים" בישראל, והחוק היה מתרוקן מתוכנו. רוכשים של נכסי מקרקעין היו מכריזים על עצמם "נאמנים" ולימים – לעת מכירת הנכס לצד שלישי – היו נפטרים מתשלום מסים. אין לנו אלא להסיק כי פלוני אינו "נאמן" כהוראת החוק, אלא אם פועל הוא בשביל נהנה ידוע וקונקרטי. אין נאמנות עבור נהנה "נסתר". אין נאמנות "נסתרת". אין גם נאמנות "פתוחה", "נאמנות מסגרת" כביכול, הנמלאת תוכן מעת לעת לרצונו של הנאמן. אין נאמנות בשביל נהנה "גמיש" – "נהנה מסגרת" – נהנה שהיו הוא ראובן ומחר הוא שמעון. יש נאמנות רק עבור ראובן או רק עבור שמעון, ישויות ספציפיות חיות וקיימות, שרק כך תוגשם תכלית הפטור ממס".

הן בעניין כהן והן בעניין חורי דובר על רכישה עבור חברה בהקמה. בעניין כהן התייחס בית המשפט לרכישה עבור חברה בהקמה ונדחתה טענת הנאמנות על בסיס זה. פסק דין כהן משנת 2005 מאוחר יותר מפסק הדין בעניין חורי וניתן על ידי ערכאה גבוהה יותר. בכל מקרה לא ניתן להשוות בין רכישה עבור חברה בהקמה לרכישה עבור סטודנטים שיקבלו בעתיד מלגות, הלומדים במוסדות שונים לתארים שונים, והם מתחלפים ומשתנים מדי שנה. אף בעניין חורי הובהר כי אם בשעת הפעולה טרם החליט הפועל למען מי הוא פועל והוא משאיר לו את האפשרות להחליט על כך בעתיד, משמע כי התנאי לא מתקיים.

57. בפסק הדין בו"ע (י-ם) 28476-04-16 **קרית מציון בע"מ נ' מנהל המיסוי מקרקעין ירושלים** [פורסם בנבו] (21.4.20) התייחסה ועדת הערר למקרה שבו צוין כי הנהנה הוא "חברה בהקמה" ומהודעה על הנאמנות נכתב כי הנהנה הוא חברה ששינתה את שמה לקריה מציון . עמדת המשיב הייתה כי באופן עקרוני המשיב מאשר נאמנות של חברה בהקמה, אולם לא כך ביחס ל "חברת מדף". הוועדה קבעה באותו מקרה כך:

"העולה מן המקובץ הוא שבעוד שהסכם הנאמנות התייחס לחברה בהקמה, לא היה צורך להקים חברה חדשה, אלא ה"ה פישר ואייכלר השתמשו בחברת מדף שהוקמה על ידי משרד עורך דינם קודם לכן. עוד התברר כי המשיב אינו רואה קושי בכך שנהנה בעסקת נאמנות יהיה חברה שתוקם בעתיד ובנסיבות אלה, אין הוא רואה בכך נהנה "נסתר", "גמיש" או "נהנה מסגרת". כשאלה פני הדברים, ובשים

לב למטרת המחוקק ולרצון למנוע נאמנות שאינה אמיתית, עד שיימצא קונה עתידי, אותו ינסו לאפיין כנהנה, איני סבור שיש קושי בהכרה בחברת מדף כנהנה על פי סעיף 69 לחוק. בנסיבות העניין ברור כי קמרון לא רכשה את הנכס עבור עצמה, מתוך תקווה למצוא רוכש עתידי. לקמרון לא היו אמצעים לרכישת הנכס והיא ביצעה את רכישתו עבור פישר ואייכלר, אשר צפו הקמת חברה חדשה ובחרו לבסוף להשתמש בחברת מדף. מסקנתי היא כי במקרה שלפנינו, מתקיימת הדרישה לנהנה ספציפי."

נדמה שהמשיב במקרה זה אינו פוסע בדרך בה הוא פסע במקרים רבים בעבר, בהם טען לאי הכרה בנהנה "גמיש" או "נהנה מסגרת" ועמדתו במקרה זה אף אינה עולה בקנה אחד עם הוראות חוזר מס הכנסה 3/2016 בנוגע למיסוי נאמנויות (סעיף 13.4 לחוזר):

"13.4. יובהר כי לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין לא יינתן הפטור ממס שבח וממס רכישה בגין העברת הנכס מהנאמן לנהנה אלא לגבי העברה לנהנה מסוים שלגביו נמסרה הודעה לפי סעיף 74 לחוק במועד ההקניה ושזהותו הייתה ידועה כבר במועד ההקניה. לפי זאת, אם בשלב ההקניה לא הייתה ברורה זהותו של הנהנה יראו את ההקניה כאילו נעשתה מהיוצר לנאמן והיא תחויב במס בהתאם וכל העברה של הנכס מהנאמן לצד ג' אחר תחויב פעם נוספת במיסי מקרקעין. באופן דומה, אם הוחלפו הנהנים בנאמנות יראו את הנהנה החדש כאילו רכש את הנכס מהנהנה הקודם ויחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין בהתאם".

במקרה שלפנינו, ברי שלא התקיימו התנאים הקבועים בהוראות החוזר, שכן זהות הסטודנטים לא הייתה ידועה בעת ההקניה והנהנים יתחלפו פעם אחר פעם לאחר קבלת המלגות או ההלוואות.

58. המסקנה העולה מן המקובץ היא, שבמקרה זה, לא ניתן להכיר בנהנה ספציפי, סופי וידוע הקיים כבר במועד הקניית הזכות על ידי יוצר הנאמנות לנאמן. מדובר בסטודנטים שייבחרו בעתיד מתוך מאות סטודנטים מידי שנה, מתוך קבוצה רחבה מאוד של לומדים לתואר ראשון במוסדות שונים להשכלה גבוהה ואין כל ספק שלא מתקיימת הדרישה בדבר נהנה ידוע וקונקרטי במועד ההקניה. משום כך, לא ניתן להכיר בעוררת כנאמנת לצורך חוק מיסוי מקרקעין, ויש להכיר בה כרוכשת המקרקעין (במסגרת עסקאות המתנה) בפני עצמה. האם זכאית העוררת לפטור ממס לפי סעיף 11 לאמנה, בהיותה אחת מקרנות ומוסדות הסוכנות היהודית? סבורני כי אף שהבעלות בחלקת בנין הגיעה לידי העוררת במסגרת תפקידה כנאמן ההקדש, היא זכאית ליהנות מן הפטור הקבוע באמנה. הטעמים למסקנה זו נעוצים הן בהשקפה לפיה לנאמן ההקדש מוקנית הבעלות על נכסי ההקדש וכי הזיקה לנכס על פי חוק הנאמנות היא זיקת בעלות (י' ויסמן, "אבני נגף בחוק הנאמנות", עיוני משפט ז' (תשל"ט-תש"מ) 282), והן משום שמסקנה זו עולה בקנה אחד עם מטרת הפטור ממס על פי האמנה. העוררת, שהינה ממוסדות הסוכנות היהודית, איננה גוף עסקי הפועל למטרות

רווח, אלא גוף העוסק בצדקה, הפועל למען מטרות ציבוריות. המנוח לא בחר בעוררת מטעם פסול, לשם ניצול לרעה של הזכאות לפטור ממס. יש לזכור כי בכול פעולותיה, העוררת אינה פועלת "עבור עצמה", על מנת להשיא רווחים, אלא למען מטרות פילנטרופיות- למען הציבור, כאשר במקרה הנוכחי הנהנים מן המטרה הציבורית (חינוך להשכלה גבוהה) הם הסטודנטים, להבדיל ממטרות ציבוריות אחרות. לא שוכנעתי כי יש בכך בסיס המצדיק לשלול מהעוררת את הזכאות לפטור ממס, הקבועה באמנה. לפיכך, נראה כי עסקאות המתנה פטורות ממס שבח ומס רכישה מכוח הפטור הקבוע בסעיף 11 לאמנה והוא הדין בנוגע למכירת הזכויות בחלקה למדינת ישראל, בעסקה שגם בה קיים פטור ממס שבח, על בסיס הוראות האמנה.

59. ביחס לעסקאות המתנה הסתמכו העוררות גם על סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין ובכך נעסוק להלן.

<u>חלוקת נכסי העיזבון בין היורשים</u>

60. לטענת העוררת, הסכמי המתנה פטורים ממס לפי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין, בהינתן חלק מתהליך ההורשה. המשיב התייחס לטענה זו בהחלטה בהשגה וממנה עולה כי המשיב סבור כי הוראות סעיף 4 לחוק יחולו רק על העברת נכס ישירות מן המוריש ליורש – "העברה ישירה ותו לא".

61. סעיף 4 לחוק קובע כך:

"הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה".

את סעיף 4 יש לקרוא ביחד עם סעיף 5(ג) לחוק, הקובע כך:

"(ג)(1) מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים על אף האמור בסעיף 4;

(2) במכירה ובעשיית פעולה כאמור בפסקה (1), יום הרכישה ושווי הרכישה ייקבעו בהתאם להוראות סעיפים 26 ו- 37;

(3) מנהל העזבון אחראי למילוי החובות הקבועות בסעיפים 73, 76, 90א ו-91 ובלבד שאם לא מונה מנהל לעזבון יחולו החובות האמורות על כל אחד מהיורשים;

(4) לעניין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לעניין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" – החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה,

כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה – 1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עיזבון של שני מורישים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(א) לפני פטירתם היו המורישים בני זוג או שהיו ילד והורהו;

(ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות".

62. לטענת העוררת במקרה הנדון, אין מדובר במכירה לצד שלישי, שהרי לפני עסקאות המתנה החזיקה העוררת בכל הזכויות במתחם בנין, כאשר חלק מהזכויות הוחזקו על ידה בעקיפין, באמצעות שליטתה המלאה בחברת סלים ובחברת מודרן ובעקבות עסקאות המתנה היא המחזיקה בזכויות באופן ישיר. כמו-כן נטען, שלא מדובר בעסקה בתשלום בין יורשים.

63. בהתאם לדברי ההסבר של תיקון מס' 24 לחוק (תשנ"ג – 1993), מטרת חקיקת סעיף 5 (ג)(1) לחוק הייתה:

"לקבוע במפורש כי הפטור החל לגבי הורשה יחול לגבי העברה ישירה של הזכות במקרקעין מהמוריש ליורש, ולגבי העברת נכסים או חלקי נכסים בין יורשים כאשר התמורה היא בנכסי העזבון. לעומת זאת יורש שיעביר את זכותו במקרקעין, הנמנית עם נכסי עזבון ליורש אחר, ובתמורה יקבל כסף או נכס שאינו נמנה עם נכסי העיזבון, וכן יורש שימכור את זכותו למי שאינו נמנה עם היורשים, יראוהו כמי שמכר את הזכות ולא תתקיים לגבי מכירה זו ההוראה לפיה הורשה אינה מכירה."

64. תחילה יצוין כי סעיף 4 לחוק עוסק בהורשה של נכס מקרקעין, וסעיף 5(ג) לחוק עוסק בחלוקת נכסי העיזבון בין יורשים, והוא מבחין בין מצב שבו במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף שאינו נכס מנכסי העיזבון, לבין תמורה בכסף שהוא חלק מהעזבון. העוררות הצביעו על כך שמדובר בעסקאות מתנה, ללא תשלום תמורה, כאשר העוררת מחזיקה, לאחר קבלת המתנה, בכל הזכויות במתחם בנין באופן ישיר בעקבות אותן עסקאות.

65. המשיב טען כי אין לקבל את טענות העוררות וכי הפטור לפי סעיף 4 לחוק אינו חל על עסקאות המתנה בין חברות סלים ומודרן לבין העוררת. נראה כי המשיב צודק בטענתו, אף שלא מנימוקיו.

66. נראה שהעוררות נתפסו לכלל טעות. במקרה זה, אין מדובר בעסקאות בין יורשים. גם אם נניח שהעוררת יכולה להחשב כיורשת של הזכויות במתחם בנין שהיו בבעלות המנוח, החברות סלים ומודרן אינן יורשות של המנוח. חברות אלה היו בבעלות המנוח והמניות של המנוח עברו על פי הצוואה לבעלות העוררת, אולם החברות לא ירשו מהמנוח דבר, שכן הן היו בעלות המקרקעין עוד בחייו של המנוח ולא ירשו ממנו את הבעלות במקרקעין. לפיכך, עסקאות המתנה, במסגרתן הועברה (ללא תמורה) הבעלות בחלק ממתחם בנין, אינן עסקאות בין יורשים והתוצאה היא , שאין לסעיף 4 לחוק תחולה בענייננו.

<u>סיכום ומסקנות</u>

67. לאור כל האמור לעיל, ניתן לסכם ולפרט את המסקנות ביחס לשני העררים כדלקמן:

<u>ו"ע 22968-06-21</u>

(א) בהתאם לצוואת המנוח אין להכיר בעוררת כיורשת על פי הצוואה ואף אין להכיר בסטודנטים מקבלי המלגות כיורשי המנוח.

(ב) המנוח הקים בצוואתו הקדש, ומינה את העוררת כנאמן שיפעל בנכסי העיזבון למטרת הענקת מלגות והלוואות לסטודנטים (הנהנים).

(ג) במסגרת זו קיבלה העוררת את הבעלות בזכויות המנוח במתחם בנין במסגרת הסמכתה לשמש כנאמן.

(ד) עסקאות המתנה, במסגרתן העבירו העוררות 2 ו-3 את זכויותיהן במתחם בנין לעוררת, פטורות ממס שבח וממס רכישה מכוח הוראות סעיף 11 לאמנה.

<u>ו"ע 51790-06-22</u>

(ה) בהתאם לצוואת המנוח אין להכיר בעוררת כיורשת על פי הצוואה ואף אין להכיר בסטודנטים מקבלי המלגות כיורשי המנוח.

(ו) העוררת מונתה בצוואת המנוח כנאמנת ההקדש, לצורך הענקת מלגות והלוואות לסטודנטים (הנהנים).

(ז) אין להכיר במקרה זה בעוררת כנאמנת לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ויש להכיר בה כבעלת הזכויות במקרקעין מכוח מעמדה כנאמנת (ביחס לזכויות המנוח במקרקעין) ומכוח עסקאות המתנה, במסגרתן הועברו אליה זכויות העוררת 2 ו-3 במתחם בנין.

(ח) לאור כך, בעסקת המכירה למדינת ישראל של חלק מהחלקות המדוברות, זכאית העוררת לפטור ממס שבח, בהתאם לסעיף 11 לאמנה.

68. לאור האמור, לא מצאתי מקום לדון בסעדים החלופיים שהתבקשו- בנוגע לשיעור המס, ליום הרכישה ולשווי הרכישה.

69. לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי הוועדה לקבל את שני העררים בהתאם לפסקה 67 לעיל, ולחייב את המשיב בהוצאות, בהתחשב בכך שלא הוגשו תצהירים, לא התקיים דיון הוכחות וההכרעה התבססה רק על כתבי הערר וכתבי התשובה. לפיכך, ישלם המשיב לעוררות, כולן ביחד, הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

<u>חבר הוועדה, רו"ח שלמה מדהלה</u>

אני מסכים ומצטרף לעמדת יו"ר הועדה, כב' השופט אביגדור דורות.

חברת הוועדה, גבע בלטר

אני מצטרפת בהסכמה לחוות דעתו של יו״ר הועדה, כב׳ השופט אביגדור דורות.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לקבל את העררים, כמפורט לעיל בפסקה 67 ולחייב את המשיב בתשלום הוצאות ושכ״ט עו״ד לעוררות (ביחד), כמפורט לעיל בפסקה 69.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב״כ הצדדים.

ניתן היום, ז׳ טבת תשפ״ד, 17 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט **יו״ר הועדה**	**רו״ח שלמה מדהלה,** **חבר ועדה**	**גב׳ גבע בלטר,** **חברת וועדה**