



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 2937/15
תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא: החבות במע"מ במכירת זכויות במקרקעין- החלטת מיסוי שאינה בהסכם

העובדות:

1. חברה בע"מ הרשומה כ"עוסק" (להלן: "החברה") לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "החוק"), רכשה אופציה לרכישת מקרקעין (להלן: "האופציה" ו-"המקרקעין", בהתאמה) מחברה בע"מ אחרת אשר אינה רשומה במע"מ כ"עוסק" (להלן: "המוכרת").
2. תוקפה של האופציה נקבע עד ליום מסוים.
3. החברה דיווחה למע"מ על רכישת האופציה בהתאם לתקנה 6ב(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן- "התקנות") באמצעות הוצאה לספרים של חשבונית מס עצמית.
החברה ניכתה את מס התשומות הכלול בחשבונית העצמית שהוציאה.
4. מרגע רכישת האופציה, החברה ניסתה לאתר רוכשים אשר ירכשו יחדיו את המקרקעין מהמוכרת ויבנו דירות מגורים בהתאם לאישורים הקיימים.
5. החברה הצליחה לגבש כמות רוכשים (להלן- "הרוכשים הראשוניים") הנמוכה מכמות הדירות שניתן לבנות במקרקעין.
- לפני תום תקופת האופציה החברה מימשה את האופציה ורכשה את המקרקעין יחד עם הרוכשים הראשוניים וקיבלה לבעלותה חלק מסוים מכלל הזכויות במקרקעין.
6. החברה דיווחה למיסוי מקרקעין על רכישת המקרקעין מהמוכרת, הוצאה לה הודעת שומה והיא לא הגישה עליה השגה.
7. לאחר מימוש האופציה ורכישת הקרקע, החברה איתרה רוכשים שלא כלולים בקבוצת הרוכשים הראשוניים (להלן- "הרוכשים הנוספים") והמחאתה להם את זכויותיה והתחייבויותיה של החברה על פי הסכם המכר עם המוכרת והסכם השיתוף עם חברי קבוצת הרוכשים הראשוניים.
8. כל אחד מן הרוכשים הנוספים חתם על מערכת ההסכמים הכוללת: הסכם המחאה, נספח סיחור האופציה והסכם שירותי תיווך.
9. החברה בדיעה כי מכירת המקרקעין בידיה לרוכשים הנוספים אינה חייבת במע"מ.

הבקשה:

בפנייתך ביקשת את עמדתנו לגבי החבות במע"מ של מכירת המקרקעין לרוכשים הנוספים.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

1. עם מימוש האופציה על ידי החברה יחד עם קבוצת הרוכשים הראשוניים, החברה רכשה חלק מזכויות הבעלות במקרקעין והפכה לבעלת חלק מהמקרקעין לכל דבר ועניין. אף החברה דיווחה למיסוי מקרקעין על רכישת חלק מהמקרקעין.
2. לפיכך, המחאת זכויותיה והתחייבויותיה של החברה על פי הסכם המכר עם המוכרת והסכם השיתוף עם חברי קבוצת הרוכשים המקוריים לרוכשים הנוספים, מהווה מכירת זכויות הבעלות של החברה במקרקעין לרוכשים הנוספים.
3. יתרה מזאת, גם מבחינה כלכלית החברה מכרה את זכויות הבעלות שלה במקרקעין לרוכשים הנוספים. עם מימוש האופציה וחתימת הסכם המכר עם המוכרת לרכישת חלק מזכויות הבעלות במקרקעין על ידי החברה, החברה נשאה בהתחייבויות שונות כלפי המוכרת, לרבות התחייבות לשלם את מלוא התמורה בגין חלקה בבעלות על המקרקעין. המחאת התחייבויותיה של החברה על פי הסכם המכר עם המוכרת לרוכשים הנוספים, פטרה את החברה, בין היתר, מלשלם למוכרת את מלוא התמורה אותה היא התחייבה לשלם לה עבור רכישת חלק מזכויות הבעלות במקרקעין. המחאה כאמור היוותה חלק מהתמורה ששולמה לחברה על ידי הרוכשים הנוספים עבור רכישת זכויות החברה במקרקעין.
4. מכאן שהעיסקה בין החברה לבין הרוכשים הנוספים הינה עיסקה למכירת זכויות הבעלות של החברה בחלק מהמקרקעין, עיסקה החייבת במע"מ בשיעור מס מלא.
5. מחיר העיסקה האמורה הוא מלוא התשלומים שהרוכשים הנוספים התחייבו לשלם בקשר עם רכישת הזכויות במקרקעין, לרבות מלוא התשלומים שהרוכשים הנוספים התחייבו לשלם במסגרת הסכם המחאה למוכרת או לצד ג' אחר במקומה של החברה, ולרבות תשלומים שחלו על החברה כמשתתפת בקבוצת הרכישה המקורית והרוכשים הנוספים התחייבו לשלם, וכן תשלומים אחרים ששילמו הרוכשים הנוספים לחברה בקשר עם רכישת הבעלות במקרקעין, לרבות בקשר עם סיחור האופציה ותשלום דמי תיווך.
6. יצוין כי במקרה דנן, לא חלה תקנה 6 לתקנות, בין היתר, מאחר ובמועד רכישת זכויות הבעלות בחלק מהמקרקעין על ידי החברה, זהותם של הרוכשים הנוספים כלל לא היתה ידועה. לכן ממילא אין לראות בחברה כמי שרכשה זכויות אלו עבור הרוכשים הנוספים. החברה גם לא דיווחה לשלטונות מיסוי מקרקעין על רכישת המקרקעין עבור הרוכשים הנוספים. בנוסף, חשבונית המס העצמית שהחברה הוציאה בגין רכישת האופציה לא היתה על שמם של הרוכשים הנוספים כנדרש בתקנה.
7. עוד יצוין כי העובדה שהרוכשים הנוספים שילמו את מלוא התמורה בגין רכישת זכויות החברה במקרקעין לנאמן אינה רלבנטית כלל וכלל לגבי תקנה 6 לתקנות. התשלומים האמורים שולמו לנאמן במקום החברה, שהתחייבה לשלם עם מימוש

האופציה, וכחלק מהתמורה שהרוכשים הנוספים שילמו לה עבור רכישת זכויותיה במקרקעין.

8. על פי סעיפים 28 ו-129(1) לחוק, מועד החיוב במס בגין מכירת זכויות הבעלות במקרקעין הינו במועד בו נמסרה החזקה בהם לידי הרוכשים הנוספים, או במועד בו שילמו הרוכשים הנוספים את התשלומים אותם התחייבו לשלם במסגרת הסכם ההמחאה, המהווים את התמורה בגין רכישת הזכויות האמורות, לפי המוקדם מביניהם.

9. אשר על כן, החברה נדרשת לדווח למשרד מע"מ האזורי על מכירת זכויותיה במקרקעין, ועל התשלומים שקיבלה החברה בקשר עם סיחור האופציה ודמי תיווך, כעסקאות החייבות במס בהתאם לאמור לעיל.

10. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.

11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

12. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה ונקבע בהן אחרת.