

ט"ז תמוז, תשס"ג
16 יולי, 2003

אל: תפוצה: א', נצ' (3), ב' (2), ג' (3), ד' (2), ו'.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין / 2003 9

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין - איגודי מקרקעין

- | | <u>מבוא</u> | 1 |
|-----|---|---|
| 1.1 | הוראת סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") קובעת כי מס השבח יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין. | |
| 1.2 | בתאריך 24.3.2002 פורסם בספר החוקים (מס' 1838 בעמ' 220) תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 50"). במסגרת תיקון 50 בוצעו תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין אשר להם השלכה על הטלת המס בגין פעולה באיגוד מקרקעין. | |
| 1.3 | מטרת הוראת ביצוע זאת הינה להציג את השלכות תיקון 50 בכל הקשור עם מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין ובכלל זה הגדרת פעולה באיגוד, שיטת חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, הטלת מיסי רכישה ומכירה בגין פעולה באיגוד וקביעת שיעורי המס שיחולו בפעולה באיגוד מקרקעין. | |
| | <u>החרגת הקצאה מהגדרת פעולה באיגוד</u> | 2 |
| 2.1 | תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הותיר על כנה את הגדרת איגוד מקרקעין המופיעה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. מן האמור לעיל עולה כי בשאלת סיווגו של איגוד כאיגוד מקרקעין חל הדין הקודם לתיקון 50. לעניין זה ראה חב"ק מס שבח בעמ' 4-2. | |
| 2.2 | במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין מועטה "הקצאה" מהגדרת "פעולה באיגוד" המופיעה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. | |

ככלל הקצאה הינה פעולה במסגרתה מקצה איגוד זכויות בו לרבות מניות לבעלי מניות קיימים ו/או חדשים כנגד תשלום ערכן הנקוב של הזכויות באיגוד לעיתים גם כנגד פרמיה אשר הינה הסכום שבו עולה תמורת ההקצאה על ערכן הנקוב של המניות.

כתוצאה מהקצאת מניות משתנה שיעור החזקותיהם של בעלי המניות באיגוד כך ששיעור החזקותיהם של בעלי מניות באיגוד שלא הוקצו להם מניות פוחת בעוד ששיעור החזקותיהם באיגוד של בעלי מניות שהוקצו להם מניות גדל.

בהתאם לעמדת נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין **בהתאם לדין שקדם לתיקון 50** יש לראות את בעלי המניות ששיעור אחזקתם בחברה פחת בעקבות ההקצאה כעושה פעולה באיגוד מקרקעין החב בתשלום מסי שבח (במידה וקיים) ומכירה ואת בעלי המניות ששיעור החזקתם באיגוד המקרקעין עלה כרוכש זכות באיגוד החב בתשלום מס רכישה מכח סעיף 9(ב)(1) לחוק וזאת מאחר שבעל המניות שהחזקותיו פחתו באיגוד יהיה זכאי לקבלת חלק קטן יותר מהמקרקעין עם פירוק האיגוד.

לעניין הקצאת מניות כפעולה באיגוד מקרקעין עובר לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין ראה ו"ע 1005-6/00, **גני דולינגר חברה לבניין והשקעות (1986) בע"מ נ' מנהל מס שבח, פד"א כח עמ' 462**. (להלן: "פסק דין דולינגר").

במסגרת תיקון 50 הוגדרה "הקצאה" כ"הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מחברי האיגוד, במישרין או בעקיפין".

מטרתה של החרגת הקצאת מניות באיגוד מקרקעין מגדר פעולה באיגוד מקרקעין הייתה להשוות את הדין החל בנקודה זו בין חברות שאינן איגודי מקרקעין בהם הקצאת מניות אינה עולה כדי אירוע מס לבין איגודי המקרקעין.

פירוט התנאים בהגדרת המונח הקצאה

א. התנאי הראשון לקיומה של הקצאה הינו כי הזכויות באיגוד המקרקעין המונפקות לא נרכשו על ידי האיגוד מבעלי זכויות בו קודם להקצאתן

בהתאם לפרק השני לחלק השביעי של חוק החברות התשנ"ט 1999- יכולה חברה לרכוש את מניותיה. כתוצאה מרכישת המניה על ידי החברה, המניה אינה מקנה זכויות כלשהן (להלן – "מניה רדומה") כל עוד היא בבעלות החברה.

ככלל רכישת המניות על ידי איגוד המקרקעין עולה כדי פעולה באיגוד מקרקעין במסגרתה יש להוציא שומות מס שבח ומכירה לבעל המניות עושה הפעולה ושומת מס רכישה לבעלי המניות ששיעור אחזקתם בחברה עלה.

במקרים בהם נעשתה רכישה עצמית מכל בעלי המניות באופן שווה (פרו רטה), יש לבחון את סיווגה של העסקה כחלוקת דיבידנד ולהעבירה ליועץ המשפטי של המשרד.

לעניין היבטי המס של רכישה עצמית של מניות על ידי חברה יש להעזר בחוזר מס הכנסה 10/2001 מקצועית משפטית "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס".

ב. עניינו של התנאי השני לקיומה של הקצאה הינו באי מתן תמורה בין במישרין ובין בעקיפין למי מבעלי הזכויות באיגוד

לעניין זה יש לפרש את המונח תמורה בפרשנות רחבה ובכללה תשלום כסף או שווה כסף, מתן טובת הנאה, וכיוצ"ב.

(לעניין מקרים הנכללים בהגדרת תמורה ראה גם האמור בפסק הדין בעניין דולינגר).

יחד עם זאת, בתנאים מסויימים, פרעון הלוואות בעלים או הקטנת ערבויות בעלים כמהלך אחד עם הקצאת מניות, לא ייחשבו ל"פעולה באיגוד".

להלן פירוט דוגמאות שבהן יש לבחון האם ההקצאה עונה על ההגדרה האמורה אם לאו:

- התמורה בגין הקצאת המניות שונה באופן מהותי משווי השוק שלהן.
- פרעון הלוואות הבעלים הינו בשיעור שונה מהשיעור בו דוללה ההחזקה במניות.
- בהתאמה גם לעניין מתן ערבות אישית של בעמ"נ להלוואות החברה.
- כאשר בתנאי שוק רגילים לא יכול היה בעמ"נ להפרע מהלוואות הבעלים לדוגמא כאשר הנכס ממושכן כולו לבנק ושוויו אף נמוך מסכום ההלוואה.
- שיעור הריבית בגין הלוואות הבעלים אינו סביר.

יובהר כי די בקיומה של תמורה אצל אחד מבעלי הזכויות באיגוד המקרקעין בכדי לשלול עמידה בתנאי הגדרת הקצאה לכל בעלי הזכויות באיגוד דבר שיוביל לכך כי ההקצאה תיחשב כפעולה באיגוד מקרקעין לגבי כל חברי האיגוד ותחויב במס בהתאם.

בכל שאלה שתתעורר בדבר קיומה של תמורה ו/או בשאלת סיווגה של ההקצאה כאירוע מס כדוגמת הקצאה תוך דילול מלא של בעלי המניות הקיימים, יש להיוועץ עם מחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה.

לעניין סיווג הקצאת המניות כמכירת המניות על ידי בעליהן ראה עמ"ה 5105/97, חיון בע"מ נ' פ"ש חיפה, פד"א ל עמ' 120.

דוגמא למקרה המפורט בסעיף 2.2.2

חברת רחל בע"מ הינה איגוד מקרקעין. בבעלות ראובן 90 מניות ובבעלות תמר 10 מניות.

בתאריך 1.1.2002 נחתם הסכם להכנסת שמעון כבעל מניות בחברת רחל בע"מ בתמורה להשקעתו בהון מניות החברה על דרך הקצאתן.

במסגרת ההסכם מתחייב שמעון לשלם מחצית מסכום שיפסק בתביעה שהוגשה כנגד ראובן.

התחייבות זו עולה כדי תמורה ומשכך, הקצאת המניות מהווה פעולה באיגוד הן לעניין ראובן והן לעניין תמר, כאשר ראובן ותמר חייבים בתשלום מס שבח (במידה וקיים) ומס מכירה ושמעון חייב בתשלום מס רכישה.

2.3 על אף ש"הקצאה" העונה על ההגדרה האמורה אינה מהווה פעולה באיגוד מקרקעין, יש למסור הודעה על גבי הטופס המצ"ב למנהל בדבר הפעולה שנעשתה (ישראל בחקיקה).

3. חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין

3.1 במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הוסף סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי לעניין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה' וחלק ה' 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"). יובהר כי ההפניה לפקודת מס הכנסה הינה אך ורק לצורך חישוב השבח ולא לכל דבר ועניין ומשכך אין שינוי בתחולת הוראות חוק מיסוי מקרקעין אשר אינן עוסקות בחישוב השבח בקשר עם מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין.

למען הסר ספק יודגש כי כבעבר, פעולה באיגוד מקרקעין תדווח למנהל מיסוי מקרקעין בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק.

3.2 כאמור לעיל, התנאים המקדמיים לתחולתה של הוראת סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין הינם:

- א. האיגוד בו מבוצעת הפעולה הינו איגוד מקרקעין.
- ב. הפעולה עולה כדי פעולה באיגוד.

3.3 סקירת הדין שקדם לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין

במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין בוטלו סעיפים 12,14,38,43-45 לחוק מיסוי מקרקעין אשר קבעו כי בפעולה באיגוד מקרקעין יש לבצע הרמת מסך בין החברה לבעלי מניותיה, לקבוע את שווי המכירה בהתאם לשווי הזכויות במקרקעין של איגוד המקרקעין בהתעלם מהתחייבויות ונכסים אחרים של האיגוד, ליתן ניכויים שהוצאו על ידי האיגוד בשומת עושה הפעולה ולבסוף לקבוע את יום רכישת המניות על ידי עושה הפעולה כמאוחר מבין יום רכישת המניות ויום רכישת המקרקעין.

3.4 הוראת סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין מפנה להוראות חלק ה' וחלק ה' 2 לפקודת מס הכנסה לצורך חישוב השבח. בניגוד לדין הקודם, אין לבצע הרמת מסך לצורך הטלת מס השבח כך שהנכס אותו יש לשום

אינו המקרקעין של האיגוד כי אם הזכות באיגוד הנמכרת. (לעניין הרמת מסך לצורך הטלת מס רכישה ומס מכירה ראה סעיף 4 להוראה זו).

להלן יפורטו ההוראות המרכזיות אותן יש לשאוב מפקודת מס הכנסה לשם חישוב השבת.

א. קביעת יום המכירה

חלק ה' אינו כולל בחובו הגדרה ליום מכירה, משכך יש להחיל את הוראות הדין הכללי לרבות דיני חוזים ובכללם קיומם של מסוימות וגמירות דעת בחוזה וזאת בדומה להוראות סעיף 19 רישא.

לעניין קביעת יום המכירה ניתן להעזר בפסיקת בתי המשפט אשר ניתנה בהקשר עם הדין הכללי לרבות פסק הדין בעניין ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין פד"א כ' עמ' 207, אשר קבע את יום מכירת הנכס בחוזה עם תנאי מתלה ליום כריתתו.

ב. קביעת יום הרכישה

עם ביטולה של הוראת סעיף 38 לחוק מיסוי מקרקעין יש לקבוע בפעולה באיגוד את יום רכישת המניה כיום רכישתה על ידי עושה הפעולה, בהתעלם ממועד רכישת המקרקעין אשר בבעלות איגוד המקרקעין.

הוראת סעיף 88 לפקודה קובעת את יום רכישת הנכס כיום שבו, בדרך כלשהי, הגיע הנכס לידי הנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם.

ואולם, נקבע בחלופה 1 להגדרת יום הרכישה כי בדומה להוראת סעיף 29 לחוק מיסוי מקרקעין בנכס שהגיע לידי נישום במתנה הפטורה ממס מקרוב ו/או בנכס שנתקבל במתנה פטורה ממס בהתאם לסעיף 62 חוק יקבע יום הרכישה יום שבו הגיע הנכס לידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממס.

במסגרת חלופה 2 להגדרה נקבע כי בדומה להוראת סעיף 37(1)(ז) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע יום הרכישה בנכס שהגיע לנישום ממוריש שנפטר לאחר 31.3.1981 כתאריך רכישתו ע"י המוריש.

בנוסף יותקנו תקנות במסגרתן ייקבעו התיאומים הנדרשים לשם קביעת יום הרכישה במקרים בהם הגדרת יום הרכישה ומחיר מקורי אינן עוסקות כדוגמת עשיית פעולה באיגוד כאשר הזכות באיגוד התקבלה אצל עושה הפעולה אגב גירושין במסגרת סעיף 4 לחוק.

ג. קביעת שווי המכירה - היא התמורה

החל מתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין יש לקבוע לצורך חישוב השבח את שווי הזכות באיגוד הנמכרת ולא את שווי המקרקעין של איגוד המקרקעין בו מבוצעת הפעולה.

לצורך בדיקת סבירות התמורה, במכירת מניה באיגוד מקרקעין, ניתן להעזר בהערכת שווי נכסי האיגוד בניכוי התחבובותיו.

לעניין זה יצוין כי הגדרת תמורה בסעיף 88 לפקודה דומה להגדרת שווי המכירה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין לרבות התנאים לאי קבלת התמורה הנקובה בחוזה. יובהר כי בגדר התמורה הנקובה בחוזה יש לכלול, במידה וקיימים, חיובים של המוכר אשר הקונה מתחייב לשאת בהם.

ד. קביעת שווי הרכישה - הוא המחיר המקורי

בהתאם להוראת סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין נקבע כי קביעת המחיר המקורי נעשית בהתאם להגדרת מחיר מקורי בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

לפירוט המקרים אליהם מתייחסת הגדרת המחיר המקורי ראה סעיף 2.4 להוראת ביצוע בעמ' 3- בחב"ק מס הכנסה. בהגדרת מחיר מקורי נקבע הכלל לפיו בנכס שנקנה המחיר המקורי הינו הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס - הזכות באיגוד.

משכך יש לכלול בגדר המחיר המקורי את הסכום שהוציא המוכר לרכישת הזכות באיגוד בצירוף הוצאות הרכישה כדוגמת שכר טירחת עו"ד, תיווך וכיוצ"ב.

לצורך בדיקת המחיר המקורי של הזכות באיגוד הנמכרת על ידי המוכר, ניתן להעזר בין היתר בדו"חות כספיים של האיגוד בין השאר, דו"חות לשנת הרכישה ובחוזה רכישת הזכויות באיגוד על ידי המוכר.

מאחר והמחיר המקורי מתייחס לעלות של הזכות באיגוד ולא לעלות של המקרקעין שהיו קיימים באיגוד עת נרכשה הזכות באיגוד, יובהר כי אין לקבוע את שווי המקרקעין ממנו נגזר תשלום מס הרכישה עת רכש המוכר את זכויותיו באיגוד כמחיר המקורי.

ה. קביעת מס הרכישה ששילם עושה הפעולה כחלק מהמחיר המקורי

בתאריך 30.9.2002 פורסמו בקובץ התקנות 6199 בעמ' 36 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין) התשס"ג-2002.

בהתאם לתקנות האמורות נקבע כי לגבי פעולה באיגוד מקרקעין שבוצעה החל מתאריך 7.11.2001 מס הרכישה יכלול במונח המחיר המקורי בהתקיים שני תנאים מצטברים:

- א. מס הרכישה שולם במלואו.
- ב. מס הרכישה לא הותר בניכוי על פי כל דין.

דוגמא למקרה המפורט בסעיף 3.4.ה.

ראובן רכש בשנת 1999 מניות באיגוד מקרקעין הוד בע"מ בתמורה לסך של 1.000.000 ש"ח, מנהל מיסוי מקרקעין העריך את שווי המקרקעין לסך של 2.000.000 ש"ח וחייב את ראובן בתשלום מס רכישה בסך של 100.000 ש"ח. ראובן שילם את מס הרכישה בשנת 2001 בצירוף הפרשי הצמדה ריבית וקנסות בסך 20,000 ש"ח. בהתאם לתקנות מס רכישה בעת מכירת המניות ע"י ראובן יש להוסיף את מס הרכישה החל בעת רכישת הזכות באיגוד למחיר המקורי ומשכך ייקבע המחיר המקורי 1.100.000 ש"ח סך המתקבל מהמחיר המקורי שעלה הנכס לנישום הוא 1.000.000 ש"ח וממס הרכישה החל בעת רכישת המקרקעין בסך של 100.000 ש"ח.

קביעת הניכויים המותרים בניכוי מהשבח .1

עם ביטולם של סעיפים 12,14,43-45 לחוק מיסוי מקרקעין בוטל העקרון של הרמת מסך, כך שמחד אין להכיר יותר בחישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין בהוצאות שהוציא איגוד המקרקעין ומאידך אין לחשב פחת על מכירת הזכות באיגוד המקרקעין.

יובהר כי הוראת סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין לרבות הפסיקה שקבעה כי רשימת הניכויים המנויה בה הינה רשימה סגורה אינה חלה על חישוב השבח בפעולה באיגוד. (לעניין זה ראה גם התיקון לרישא לסעיף 39 לחוק במסגרת תיקון מס' 50 המגביל את תחולת הסעיף לזכות במקרקעין בלבד).

המקור החוקי להכרה בהוצאות בחישוב השבח אשר הוצאו בהתייחס לזכות באיגוד בלבד מצוי בסעיף 88 לפקודה כמפורט להלן:

1. הוצאות שהוצאו מיום רכישת הנכס ועד למכירתו למעט הוצאות הקשורות עם המכירה:

הסיפא להגדרת מחיר מקורי בסעיף 88 לפקודה הקובעת:
"והכל בתוספת ההוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו."

2. הוצאות הקשורות למכירת הנכס:

הסיפא להגדרת תמורה בסעיף 88 לפקודה הקובעת:
"והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה".

ז. סעיף 94 לפקודה – קביעת יום ושווי רכישה במכירה של מניות הטבה

מניית הטבה הינה מניה המוקצית על ידי איגוד המקרקעין ללא תמורה לבעלי מניותיו.

בהתאם להוראת סעיף 94(א)(1) לפקודה, במכירת מניית הטבה יש לראות את יום רכישתה ביום בו נרכשה המניה שמכוחה הוקצו לו מניות הטבה (להלן: המניה העיקרית).
בהתאם להוראת סעיף 94(א)(2) לפקודה יש לקבוע את המחיר מקורי לעניין מניית הטבה יחידה או מניה עיקרית יחידה כיחס ערכה של אותה מניה לערכן הנקוב של כל אותן המניות אשר בבעלותו.

דוגמה למקרה המפורט בסעיף 3.4 ז:

אור רכש 5,000 מניות רגילות בנות 1 ש"ח ע"נ כל-אחת ושילם תמורתן 5,000 ש"ח. כעבור שנה הקצה לו איגוד המקרקעין בזכות מניותיו הנ"ל - 600 מניות-הטבה, בנות 1 ש"ח ע"נ כל אחת. המחיר המקורי של מניית-הטבה יחידה, או מניה עיקרית יחידה, הינו:

$$5,000 \\ \text{מחיר מקורי של כל מניה לאחר חלוקת מניות הטבה} = \frac{\text{-----}}{5,600} = 0.89 \text{ ש"ח}$$

אם אור ימכור עתה 5,000 מניות ויקבל תמורתן 6,000 ש"ח יהא השבח:

	תמורה -	
6,000	=	מחיר מקורי
(4,450)	=	0.89 X 5,000 ש"ח
1,550	=	שבח

ח. סעיף 94 לפקודה מכירת הלוואה עם מניות

הוראת סעיף 94 לפקודת מס הכנסה קובעת כדלקמן:

"במכירת הלוואה בלתי צמודה, שלוש שנים לפחות לאחר נתינתה מאת בעל מניות לחברה, יחד עם מניות או זכויות אחרות שלו באותה חברה, יראו כתמורה בעד ההלוואה אותו חלק מהתמורה הכוללת בעד המניות וההלוואה השווה למחיר המקורי המתואם של ההלוואה; הפסד הון במכירת המניות כתוצאה מחישוב כאמור יקוזז כנגד ריווח ההון מההלוואה, שקל כנגד שקל".

דוגמה למקרה המפורט בסעיף 3.4 ח:

(1) מניות נרכשו בסך של 1,000 ש"ח.

- (2) הלוואת בעלים, שניתנה בעת הרכישה, סך של 3,000 ש"ח.
(בלתי-צמודה, ללא ריבית, וחלפו לפחות 3 שנים מיום נתינתה).
- (3) התמורה שנתקבלה עבור מכירת המניות וההלוואה - 7,000 ש"ח.
- (4) בעת המכירה הנ"ל עלה המדד ב-50% לעומת יום-הרכישה של המניות ומתן ההלוואה.

חישוב השבח על מרכיביו:

- (1) השבח ממכירת המניות והלוואת הבעלים
(7,000 - 4,000 = 3,000)
- (2) המחיר המקורי המתואם של ההלוואה 4,500 ש"ח
150
 $3,000 \times \left(\frac{\quad}{100} \right) = 4,500$
- (3) הסכום האינפלציוני המתייחס להלוואה
(4,500 - 3,000 = 1,500)
- (4) חלק התמורה המתייחס למכירת המניות
(7,000 - 4,500 = 2,500)
- (5) שבח ממכירת המניות
(2,500 - 1,000 = 1,500)
- (6) סכום אינפלציוני במכירת המניות
150
 $1,000 \times \left(\frac{\quad}{100} - 1,000 \right) = 500$
- (7) רווח ריאלי ממכירת המניות
(1,500 - 500 = 1,000)
- (8) סה"כ סכום אינפלציוני
(1,500 + 500 = 2,000)
- (9) שבח ריאלי
(3,000 - 2,000 = 1,000)

ט. חישוב רווחים ראויים לחלוקה (להלן - "ר"ל) במסגרת חישוב השבח

הוראת סעיף 94 לפקודה קובעת כי שיעור המס על הרווחים הראויים לחלוקה עד ליום 1.1.2003 הינו 10% ושיעור המס על חלק מרווח ההון הריאלי בגובה הרווחים הראויים לחלוקה החל מיום 1.1.2003 ימוסה לפי שיעור המס שהיה חל עליהם אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה. לאמור שיעור מס של 0% אצל בעל מניות אשר הינו חבר בני אדם תושב הארץ לפי הוראת סעיף 126(ב) לפקודה ושיעור מס של 25% אצל יחיד, מוסד ציבורי, וחבר בני אדם תושב חוץ.

ככלל ניתן לומר כי בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין עד ליום 1.1.2003 יש לראות את כל הר"לים כשבח אינפלציוני חייב.

בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין לאחר יום 1.1.2003, יש לראות ברר"לים שנצברו עד ליום זה כשבח ריאלי אשר שיעור המס החל עליו הינו 10%. לגבי הרר"לים שנצברו לאחר 1.1.2003, יש לקבוע את שיעור המס על השבח הריאלי בגובה הרר"לים כשיעור המס החל על דיבידנד, כאמור לעיל.

י. חישוב השבח בהתאם למדד הידוע ביום המכירה/רכישה.

הגדרת מדד הקבועה בסעיף 88 לפקודה קובעת את המדד הידוע ביום המכירה כמדד אליו יש להיזקק עת מבוצע חישוב השבח וזאת בשונה מהמדד אליו מפנה הגדרת יתרת שווי רכישה המופיעה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין המפנה למדד בגין יום המכירה/רכישה.

3.5 החלת הפטורים בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין

3.5.1 תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הותיר את הפטורים המצויים בחוק על כנם, כך לדוגמה על העברת זכות באיגוד מקרקעין מיחיד לקרובו ללא תמורה ימשיך לחול הפטור מתשלום מס שבח המצוי בהוראת סעיף 62 לחוק. יובהר כי הפטורים המצויים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה כדוגמת הרשימה המצויה בסעיף 97(א)(6) לפקודה לא יחולו על מכירת זכות באיגוד מקרקעין שכן ההפניה בסעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין הינה לצורך חישוב השבח בלבד.

דוגמא לאי החלת הפטורים המצויים בפקודת מס הכנסה על פעולה באיגוד מקרקעין.

מיכל הינה בעלת המניות היחידה באיגוד מקרקעין וברצונה להעביר במתנה לידידתה לאה חלק ממניותיה בהתאם להוראת סעיף 97(א)(5) לפקודה הקובעת כי מתנה ליחיד פטורה ממס אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב.

פתרון:

על העברת זכות באיגוד מקרקעין חלות הוראות הפטור הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין, משכך מיכל אינה זכאית להעביר את המניות באיגוד המקרקעין בפטור ממס ללאה מאחר ולאה אינה "קרוב" של מיכל כמשמעות המונח בסעיף 1 לחוק.

3.5.2 פעולה באיגוד מקרקעין במניות הנסחרות בבורסה בישראל

במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין בוטלה הוראת סעיף 57 לחוק מיסוי מקרקעין אשר עניינה פטור הניתן לפעולה באיגוד מקרקעין במניות הנסחרות בבורסה. בתאריך 30.9.2002 התפרסמו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס במכירת זכות באיגוד מקרקעין) התשס"ג-2002.

במסגרת תקנות אלה הוחלו הוראות צו מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון ממכירת מניות), התשמ"ב1981- (להלן: "צו הפטור") בשינויים המחויבים על פעולה באיגוד מקרקעין שנעשתה לאחר היום הקובע שהיא פעולה במניות הנסחרות בבורסה בישראל, או באיגוד מקרקעין במכירה ורכישה של יחידות השתתפות בשותפות הרשומות למסחר בבורסה כאמור או בשותפות רשומה שעיקר עיסוקה בנייה או השכרת דירות.

הפטור ממס הניתן הינו פטור מתשלום מס שבה, רכישה ומכירה.

תקנה 2 לתקנות מכפיפה את תחולת התקנות על התקופה שבה חל צו הפטור.

החל מתאריך 1.1.03 עם ביטול צו הפטור במסגרת תיקון 132 לפקודה חלה הוראת סעיף 105יב לפקודה הקובעת את שיעור המס במכירת זכות באיגוד מקרקעין הנסחרת בבורסה ל-15% על רווח ההון הריאלי.

3.6 קביעת שיעורי המס בפעולה באיגוד מקרקעין

הכלל- הוראת סעיף 7א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין מחילה את שיעורי המס הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין גם על פעולה באיגוד. לעניין שיטת חישוב שיעורי המס בהתאם לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין ראה הוראת ביצוע מספר 9/2002.

החריג - בהתאם להוראת סעיף 7א(ג) בפעולה באיגוד מקרקעין שבתקופה של 5 שנים לפחות עובר לפעולה לא היה איגוד מקרקעין יחולו שיעורי המס הקבועים בחלק ה' לפקודה.

הפועל היוצא הינו כי בפעולה באיגוד מקרקעין אשר לא היה איגוד מקרקעין בתקופה של 5 שנים לפחות עובר לפעולה יקבע המועד הקובע לצורך חישוב המס על השבח הריאלי לתאריך 1.1.03. השבח הריאלי שנצבר עד ליום 1.1.03 ימוסה בשיעור מס של 36% אצל חבר בני-אדם ועד ל-50% אצל יחיד ויתרת השבח הריאלי תמוסה בשיעור של 25%.

3.7 אי תחולת הוראות סעיף 48א(ד) (1ד) 481א על פעולה באיגוד מקרקעין

הוראות סעיפים 48א(ד) ו-481א לחוק המקנות הנחה ממס השבח במידה והזכות במקרקעין נרכשה ו/או נמכרה בתקופה הקובעת כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין אינן חלות על עשיית פעולה באיגוד הן לאור נקיטת המחוקק במונח זכות במקרקעין ולא בזכות באיגוד והן לאור תכלית החקיקה אשר מטרתה הינה השוואת מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין עם מיסוי מכירת מניות באיגוד רגיל.

4. הטלת מס רכישה ומכירה על פעולה באיגוד מקרקעין

שיטת המיסוי אשר היתה קיימת בכל הקשור עם הטלת מס מכירה ומס רכישה עובר לתיקון 50, נותרה על כנה בשינויים מסוימים. בניגוד להוראת סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין הקובעת כי חישוב השבח יעשה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה.

לאמור בעוד שלצורך חישוב השבח אין מבצעים שיקוף של המקרקעין לצורך קביעת שווי המכירה הרי שלצורך קביעת שווי המכירה לצורך הטלת מס רכישה ומס מכירה שווי המכירה נקבע לפי שווי המקרקעין בלבד.

4.1 הטלת מס רכישה על פעולה באיגוד מקרקעין

א. קביעת שווי המכירה לצורך הטלת מס רכישה

בהתאם להוראת סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין עולה כי רוכש זכות באיגוד מקרקעין חייב במס רכישה בסכום שהייתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד.

החלק היחסי מוגדר בסעיף 9(ב)(א1) לחוק כדלקמן: "יחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו האיגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה- זכויות בפירוק)- יחס האמור או יחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם." [ההדגשה אינה במקור]

דוגמה למקרה המפורט בסעיף 4.1.א.
ראובן הינו בעל מניות בחב' גוש חלקה בע"מ אשר הינה איגוד מקרקעין.
בבעלותו של ראובן 50 מניות מתוך 100 מניות שהונפקו מסוג א' המקנות זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו.
בנוסף ראובן הינו בעל 70 מניות מתוך 200 מניות שהונפקו מסוג ב' המקנות למחזיק בהם זכות לקבלת דיבידנדים.
בתאריך 8.11.2001 מוכר ראובן את מניותיו לשמעון בתמורה ל-1.000.000 ש"ח.

פתרון:

שווי המכירה שיקבע לצורך הטלת מס הרכישה הינו שווי הזכויות במקרקעין של איגוד המקרקעין- 2.000.000 ש"ח.
לצורך קביעת החלק היחסי אותו יש לכפול בשווי המכירה יש לבצע את הבדיקה הבאה:

1. קביעת החלק היחסי של ראובן בזכויות לפירוק מאחר וראובן הינו בעלים של 50 מתוך 100 מניות מסוג א' הרי שהחלק היחסי הינו 50%.

2. קביעת החלק היחסי של ראובן בכלל הזכויות באיגוד

$$\frac{50+70}{100+200} = 40\% \text{ (מניות בבעלות עושה הפעולה)}$$

$$\text{(סה"כ הון המניות שהונפק בחברה)}$$

היות ויחס הזכויות בפירוק גבוה מיחס כלל זכויותיו באיגוד יקבע חלקו היחסי של ראובן בהתאם ליחס זכויותיו במניות מסוג א' המקנות זכות לנסכי האיגוד בעת פירוקו.

$$1.000.000 \text{ ש"ח} = 2.000.000 \text{ ש"ח} * 50\%$$

ב. הוראת שעה בקביעת שיעור מס הרכישה החל על רכישת זכות באיגוד

כפוף לתנאים שנקבעו, ברכישת זכות באיגוד מקרקעין החל מיום 7.11.2001 ועד ליום 31.12.2002 ישולם מס רכישה בשיעור של 4.5% משווי מקרקעי האיגוד ומס רכישה בשיעור של 4.75% לגבי רכישה של זכות באיגוד מתאריך 1.1.2003 ועד ליום 31.12.2003.

החל מ-1.1.04 מס הרכישה שיוטל על רכישת זכות באיגוד הינו 5%.

4.2 הטלת מס מכירה על פעולה באיגוד מקרקעין

ככלל יוטל מס מכירה בשיעור של 2.5% משווי המכירה של מקרקעי האיגוד על עושה הפעולה באיגוד מקרקעין אשר רכש את הזכות באיגוד קודם למועד הקובע – 7.11.2001.

5 הוראות לפעולה

לצורך חישוב השבח בפעולה באיגוד:

- א. קביעת התמורה – יעשה כאמור בסעיף 3.4 ג. לעיל. לענין זה יש לדרוש דוחות כספיים לשנת המכירה ולכשנתיים אחורה ובנוסף הערכות שווי המקרקעין. ניתן להעזר בהערכת שווי של איגוד המקרקעין במידה וקיימת.
- ב. קביעת יום המכירה – כאמור בסעיף 3.4 א. לעיל, בדומה לסעיף 19 רישא לחוק.
- ג. קביעת יום הרכישה – כאמור בסעיף 3.4 ב. לעיל, יש לדרוש אסמכתאות ובכללן טופס 7004 ותדפיס מרשם החברות.
- ד. קביעת מחיר מקורי – כאמור בסעיף 3.4 ד. לעיל. יש לדרוש מאזן ליום הרכישה, הסכם רכישה, טופס 7004. יודגש כי אין לקבוע את שווי הרכישה כשווי המקרקעין לפי שומת מס הרכישה הקיימת שכן אינו משקף את עלות המניה, אלא יש לקבוע שווי רכישה כעלות המניה בעת רכישתה.
- ה. כאמור לעיל המחיר המקורי של המניה מורכב מעלות רכישתה כאמור בסעיף ד. לעיל ובצירוף סכומים ששלם המוכר בעת רכישת

הזכויות כמס רכישה. יש לבדוק ב-971 את קרן המס ורק סכום זה יווסף לעלות המניות. הוספת מס הרכישה לעלות המניות, כחלק מהמחיר המקורי, כפופה לתנאים שפורטו בסעיף 3.4 ה. לעיל.

1. רווחים ראויים לחלוקה – לצורך קביעת גובה הרווחים הראויים לחלוקה ושיעור המס החל עליהם יגיש עושה הפעולה באיגוד המקרקעין חישוב מפורט לפקיד השומה באיזור בו מתנהל התיק של איגוד המקרקעין בו מבוצעת הפעולה באיגוד. עושה הפעולה באיגוד ימציא למנהל מיסוי מקרקעין אישור מפקיד השומה בדבר גובה הרווחים הראויים לחלוקה כמפורט בטופס XXX. נוהל זה דומה לנוהל בדבר אישור פקיד שומה על הפסדים לקיזוז, חב"ק עמ' 350.

2. יודגש כי פעולה באיגוד מקרקעין בתקופה הקובעת אינה מזכה בהנחות המס הקבועות בסעיפים 48א(ד) ו-48א1 לחוק.

לצורך חישוב מס המכירה ומס הרכישה:

3. השווי למס מכירה ולמס רכישה שונה מהשווי שנקבע לשומת מס השבח בשל העובדה שלענין זה חל עקרון השיקוף, דהיינו, המסים יוטלו על שווי המקרקעין של האיגוד בו מבוצעת הפעולה ולא על שווי המניה. ההוראות שקדמו לתיקון 50 לא שונן, כאמור בסעיף 4 לעיל.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח דוגמאות:

דוגמה מספר 1

1. חברת אברהם בע"מ (להלן: "החברה") נוסדה בשנת 1975 ע"י בעל המניות אברהם אשר שילם את ערכן הנקוב של 100 מניות בסך 100.000 ל"י (10 ש"ח) כנגד הנפקתן (אשתו החזיקה במניה אחת). החברה רכשה עם היוסדה מקרקעין בתמורה ל-1000 ש"ח, התמורה מומנה במלואה במימון זר.
2. בתאריך 31.12.1985 הושלמה בנייתו של בניין משרדים על גבי המקרקעין. להלן נתונים:
 - א. הוצאות הבנייה הינן בסך 20,000 ש"ח מתואמות לתאריך 1.1.1985.
 - ב. החברה נשאה בתשלומי מס רכוש בין השנים 1980-1985 (2.5% לשנה משווי רכישת המקרקעין).
 - ג. החברה שילמה מס רכישה בשיעור של 4.5% משווי רכישת המקרקעין.
 - ד. החברה החלה להשכיר את הבניין בשכירות חופשית החל מתאריך 1.1.1986 ודרשה בדוחותיה המוגשים לפקיד השומה פחת בשיעור של 4% מעלות בניית הבניין לשנה.
3. בתאריך 15.02.2002 התקשר אברהם עם גב' הילדה בהסכם למכירת מניותיו בחברה בתמורה לסך של 1,000,000 ש"ח.

לבקשתך הומצאה חוות דעת שמאי הקובעת כי שווי השוק של הבניין ליום המכירה הינו 3.500.000 ש"ח.
4. בהתאם למאזן החברה המבוקר ע"י רו"ח לתאריך 31.12.2001 עולה כדלקמן:

נכסים	התחייבויות והון עצמי
רכוש שוטף	התחייבויות שוטפות
מזומנים- 1.000.000 ש"ח	אשראי מתאגיד בנקאי- 1.100.000 ש"ח
חייבים- 100.000 ש"ח	זכאים- 50.000 ש"ח
רכוש קבוע	הון עצמי
קרקע- 1000 ש"ח	הון מניות- 10 ש"ח
בניין בניכוי פחת –7200 ש"ח	יתרת עודפים- (41.810) ש"ח (הפסד)
סה"כ- 1,108,200 ש"ח	סה"כ- 1,108,200 ש"ח

פתרון:

בהנחה והאיגוד בו מבוצעת הפעולה הינו איגוד מקרקעין יש לבחון את התמורה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה.

בדיקת התמורה:

בהתאם למאזן החברה עולה כי שווי נכסי החברה הינו שווי המקרקעין (3.500.000)

ש"ח) בצירוף המזומנים (ש"ח 1.000.000) והחייבים (ש"ח 100.000) המסתכם בכ-4.600.000 ש"ח בעוד שווי התחייבויות החברה הינן בסך של 1.150.000 ש"ח. היות והתמורה ששולמה הינה פחותה באופן משמעותי מההפרש בין סך נכסי החברה לסך התחייבויותיה יש לבקש את הסברם של בעלי המניות לשוני.

קביעת יום רכישה ומחיר מקורי

מאחר והחברה הוקמה על ידי אברהם יש לקבוע את יום הרכישה לשנת 1975 הוא יום הקמת החברה ואת המחיר המקורי לסך 10 ש"ח הוא הסכום ששולם עבור המניות.

ניכויים

בדוגמה הנ"ל אין להתיר כל ניכוי בשומה מאחר וההוצאות שולמו כולן על ידי החברה.

שיעורי המס

בהנחה שהאיגוד היה איגוד מקרקעין בתקופה של 5 שנים לפחות קודם למכירת המניות יש לחלק את השבח בצורה ליניארית כך שהשבח עד היום הקובע – 7.11.2001 ימוסה בשיעור המס השולי של בעל המניות והשבח לאחר היום הקובע ימוסה בשיעור המס השולי עד לתקרה של 25%. אין ליתן הנחה של 20% ממס השבח מאחר וההנחה מהמס אינה ניתנת לעושה פעולה באיגוד מקרקעין.

תשלום מיסים עקיפים

מס מכירה בשיעור של 2.5% משווי המקרקעין (ש"ח 3.500.000) יוטל על אברהם. מס רכישה בשיעור של 4.5% משווי המקרקעין (ש"ח 3.500.000) יוטל על הילדה.

דוגמא מספר 2:

1. דליה ייסדה את חברת הוד בע"מ (להלן: "החברה") בשנת 1960.
2. החברה רכשה בהלוואה בניין בשנת 1965 בתמורה ל-15 ש"ח.
3. בתאריך 1.1.1999 מכרה דליה את מניותיה בחברה בתמורה לסך של 3.000.000 ש"ח לחברה תושבת חוץ.
4. הרוכשת שילמה שכ"ט עו"ד בסך של 100.000 ש"ח.

להלן המאזן של החברה לתאריך 31.12.1998.

נכסים	התחייבויות והון עצמי
רכוש שוטף	התחייבויות שוטפות
מזומן- 200.000 ש"ח	אשראי מתאגיד בנקאי- 2.000.000 ש"ח
רכוש קבוע	הון עצמי
בניין בניכוי פחת 6 ש"ח	הון מניות- 15 ש"ח
	יתרת עודפים-(1.800.009) ש"ח (הפסד)
סה"כ- 200.006 ש"ח	סה"כ- 200.006 ש"ח

5. מנהל מס שבח העריך את שווי המקרקעין בסך של 5.000.000 ש"ח וחייב את החברה תושבת החוץ בתשלום מס רכישה של 250.000 ש"ח.
6. בתאריך 1.1.2000 רכשה החברה במזומנים שהיו במאזנה דירת מגורים, בסכום של 200,000 ש"ח.

7. בתאריך 1.1.2002 מוכרת חברת החוץ את מניותיה בחברה בתמורה 3.000.000 ש"ח, הנח כי שווי המקרקעין לא השתנה מתאריך 1.1.1999.
8. חברת החוץ משלמת סך של 2.5% משווי העסקה בגין תיווך.

להלן המאזן של החברה לתאריך 31.12.2001:

נכסים	התחייבויות והון עצמי
רכוש קבוע	התחייבויות שוטפות
דירת מגורים- 200.000 ש"ח	אשראי מתאגיד בנקאי- 2.000.000 ש"ח
בניין בניכוי פחת שנצבר 6 ש"ח	הון עצמי
	הון מניות- 15 ש"ח
	יתרת עודפים-(1.800.009) ש"ח (הפסד)
סה"כ- 200.006 ש"ח	סה"כ- 200.006 ש"ח

פתרון:

קביעת התמורה

מבדיקת שווי נכסי החברה בניכוי התחייבויותיה עולה כי התמורה בסך 3,000,000 ש"ח הינה סבירה שכן שווי נכסי המקרקעין בבעלות האיגוד הינו 5.200.000 ש"ח בעוד שווי התחייבויותיה הינו בסך של 2.000.000 ש"ח.

קביעת יום הרכישה והמחיר המקורי

יום הרכישה של בעלת המניות – חברת החוץ, הינו היום בו רכשה אותן הוא 1.1.1999.

לעניין קביעת המחיר המקורי יש לבדוק את הסכום ששולם בגין רכישת המניות בצירוף שכ"ט עו"ד(ראה סעיף 3.4 ד. להוראה זו) ובצירוף מס הרכישה שחל בעת רכישת המניות(ראה סעיף 3.4 ה. להוראה זו) משכך המחיר המקורי הינו 3.350.000 ש"ח המורכבים מסכום ששולם בגין המניות בצירוף מס הרכישה ששולם ושכ"ט עו"ד.

ניכויים

יש להתיר בניכוי הוצאת מכירה בגין תשלום דמי תיווך בסך של $3.000.000 * 2.5\%$ ש"ח = 75000.

שיעורי המס

כמו בדוגמה מספר 1.

תשלום מיסים עקיפים:

מס מכירה בשיעור 2.5% משווי המקרקעין – 5.200.000 ש"ח- יוטל על חברת החוץ.
מס רכישה בשיעור 4.5% משווי המקרקעין – 5.200.000 ש"ח- יוטל על רוכש הזכות באיגוד.