

י' בסיון תשס"ד
30 במאי 2004

אל: תפוצה: א', נצ' (3), ב' (1), ג' (3), ד' (2), ו'.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 9/2004 - שומת מקרקעין, מקצועית, משפטית

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין - שינויי מבנה

1 מבוא

ביום 24.3.02 פורסם בספר החוקים תיקון מס' 130 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"ה-1965 (להלן – "תיקון 130" ו"פקודת מס הכנסה" בהתאמה), המהווה תיקון עקיף לתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, (להלן – "תיקון 50" ו"חוק מיסוי מקרקעין" בהתאמה).

בתיקון 130 בוצעו שינויים בחלק ה-2 לפקודת מס הכנסה, העוסק בשינויי מבנה וכולל הוראות לעניין העברת נכסים לחברות, מיזוג חברות ופיצול חברות.

במסגרת תיקון 50 נכללו הוראות שונות אשר מטרתן היתה להשוות את הדין החל על איגודי מקרקעין לדין החל על איגודים רגילים ובין השאר החלת הוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה, כפי שיפורט בהמשך, גם כאשר איגודי מקרקעין מעורבים בשינוי המבנה.

בהוראת ביצוע זו נפרט את התיקונים שבוצעו בחלק ה-2 לפקודת מס הכנסה, ההסדרים החדשים שנקבעו לביצוע שינויי המבנה והתנאים הנדרשים לצורך ביצועם.

2 סעיף 104א לפקודת מס הכנסה – העברת נכס תמורת מניות

2.1 המצב קודם לתיקון

בהתאם להוראות הסעיף ניתן היה להעביר זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לחברה ובלבד שאותה חברה לא תהא איגוד מקרקעין ביום ההעברה ובתקופה של שנתיים ממועד זה.

2.2 המצב לאחר התיקון

במסגרת תיקון 130 בוטלה ההגבלה, לפיה החברה אליה מועבר הנכס לא תהא איגוד מקרקעין, כך שכיום קיימת אפשרות להעביר זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לחברה שהיא איגוד מקרקעין בתמורה להקצאת מניות באותה חברה.

2.3 הוראות הסעיף

יובהר כי הוראות סעיף 104א' לפקודת מס הכנסה דומות במהותן להוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא שהתנאים המזכים בפטור שונים (לדוג': מס רכישה בשיעור של 0.5% לעומת מס רכישה בשיעור מלא, האפשרות להעביר גם זכות באיגוד מקרקעין לעומת האפשרות להעביר זכות במקרקעין, דרישה לתקופות החזקה מינימליות לעומת חוסר דרישה).

להלן בקצרה פירוט התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 104א לפקודת מס הכנסה^[1]:

- (1) הועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס;
- (2) המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;
- (3) החברה מחזיקה בנכס שהועברו אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;
- (4) הקצאת המניות למעביר פרופורציונלית ליחס שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של כלל הנכסים מיד לאחר ההעברה.

במסגרת תיקון 130 הוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 104א(ב) – העברת קרקע לאיגוד מקרקעין או לאיגוד שהפך לאיגוד מקרקעין לאחר ההעברה.

בהתאם להוראות סעיף 104א(ב) לפקודת מס הכנסה ובכפוף לתנאים המצטברים דלעיל, היה והנכס המועבר לחברה הוא "קרקע" לא תתחייב ההעברה במס בתנאי ש"הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע הנציב".

^[1]ראה פירוט בהוראת ביצוע מ"ה 7/94

להלן התנאים שקבע הנציב:

- "קרקע" – קרקע פנויה מכל סוג שהוא לרבות מקרים המפורטים להלן:
- (1) קרקע שעליה בנין ששטחו הכולל פחות מ-30% מהשטח הכולל שהיה מותר לבנות לפי תכנית בנין עיר ביום העברת הנכס.
 - (2) נכס שלאחר העברתו לאיגוד הפך לקרקע (לדוג' בנין שנהרס בסמוך להעברה).
 - (3) זכויות באיגוד מקרקעין אשר בבעלותו קרקע בלבד.

"השלמת בניה" – המועד שבו הבניין ראוי לשימוש או מועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור טלפון לבנין לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה (טופס 4), המוקדם מביניהם.

"בנין" – מבנה ששטחו 70% לפחות מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד השלמת הבניה.

דוגמא

חברת גר'ח א' בעלת מלוא הזכויות במקרקעין בשטח של דונם אחד עליהם עומד בית מגורים ששטחו 80 מ"ר. בהתאם לתכנית המתאר החלה על המקרקעין, ניתן לבנות 50% משטח הבנין בשתי קומות. החברה מעבירה את הנכס כאמור לחברה חדשה אשר הינה איגוד מקרקעין ומבקשת פטור בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה.

היות והנכס המועבר הינו "קרקע" התנאי למתן הפטור הינו עמידה בתנאים שנקבעו בסעיף לרבות התנאי הנקוב בסעיף 104א(ב) לפקודה, קרי השלמת הבניה על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה.

סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה – העברת נכס ע"י מספר בני אדם

3

שותפים בשותפות או בעלים משותפים המעבירים נכס שבבעלות השותפות או המעבירים נכס שבבעלותם המשותפת לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לצורך כך (הסעיף מאפשר, כפוף לעמידה בתנאים מסויימים, להעביר נכס לחברה קיימת) והכל תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה.

בדומה למפורט בסעיף 2 לעיל, לאחר תיקון 130 ניתן להעביר נכס כאמור, לחברה חדשה שתהא איגוד מקרקעין מיד לאחר ההעברה.

התנאים המפורטים לעיל חלים גם לענין החלת הוראות סעיף זה.

סעיף 103 לפקודת מס הכנסה – מיזוג בין איגודי מקרקעין

4

4.1 המצב קודם לתיקון

עד לתיקון 130 נקבע בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודת מס הכנסה, כי רשאי הנציב לאשר מיזוג בין חברה אם לחברת הבת שלה או בין חברות אחיות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין, והכל בתיאומים שיורה.

משמע, לא התאפשר מיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו כל עוד איגוד המקרקעין אינו חברה אחות לחברה הקולטת או חברת בת המוחזקת במלואה על ידי חברת האם.

4.2 המצב לאחר התיקון

במסגרת תיקון 130 הוסרה ההגבלה המפורטת לעיל ונקבע כי בסמכות הנציב לאשר מיזוג בין חברות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין והכל בתנאים שיורה הנציב.

יודגש כי סעיף זה מחייב אישור מראש מאת הנציב לתכנית המיזוג.

דוגמא

בעלי המניות בחברת ג' ח 1 בע"מ הינם א ו-ב. החברה מחזיקה בכל הזכויות במבנה בת"א.

בעלי המניות בחברת ג' ח 2 בע"מ הינם א, ב ו-ג. החברה מחזיקה בכל הזכויות במבנה בירושלים.

מאחר ואין עסקינן בחברות אחיות, קודם לתיקון 130 לא ניתן היה לבצע מיזוג בין החברות.

לאחר תיקון 130 ניתן למזג את החברות בתנאים שיורה הנציב.

4.3 יום המכירה

יום המכירה לענין חוק מיסוי מקרקעין הינו יום הסכום המיזוג. אשר על כן, יש לדווח על העסקה בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, בתוך 30/50 ימים ממועד זה ולא להמתין לקבלת הרולינג לענין המיזוג.

סעיף 105 לפקודת מס הכנסה – פיצול חברות

5

בהתאם להוראות הסעיף ולתנאים שנקבעו בסעיף 105 לפקודה, נדרש כי לחברה המתפצלת ולחברה החדשה יש פעילות כלכלית עצמאית שהכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 2(1) לפקודה. משכך לא ניתן לפצל חברה באופן שבו החברה המתפצלת או החברה החדשה יהיו איגודי מקרקעין, אלא אם עסקינן באיגודי מקרקעין להם הכנסה עסקית – לפי סעיף 2(1) לפקודה.

6.1 נכסי מקרקעין שאינם קרקע

- א יש לדרוש מסמכים כמפורט בנספח א'.
 ב בשלב שידור השומה תוצא שומת חיוב ולא שומת פטור. יש לשמור העתק מתדפיס השומה בתיק שייוחד לכך – "תיק מיזוגים ופיצולים" במשרד. ראה נימוקים לשומה – נספח ב'.
 ג חובות מס השבח ומס המכירה יוקפאו לתקופה של שנתיים. מס רכישה בשיעור של 0.5% ישולם ורק היתרה תוקפא לתקופה של שנתיים.
 ד תינתן הארכת מועד להגשת השגה.
 ה לאחר שיתקימו כל התנאים שנקבעו בחלק ה2 לפקודה (אישור פקיד שומה – ראה ה"ב 8/95), יאושר הפטור.
 ו אישור לרישום בפנקסי המקרקעין יינתן לאחר שיופקדו ערובות להנחת דעתו של המנהל. במהלך של מיזוג או פיצול מכוח סעיפים 103 ו-105 לפקודת מס הכנסה, המחייבים אישור מראש של הנציב, יש להקל בדרישת הערובות.
 ז יודגש כי אי עמידה בתנאים שוללת את החלת הוראות הפטור בצורה גורפת אף לענין נכסים נוספים שהועברו שאינם נכסי מקרקעין.

6.2 העברת קרקע

- א יש לדרוש מסמכים כמפורט בנספח א'.
 ב בשלב שידור השומה תוצא שומת חיוב ולא שומת פטור. יש לשמור העתק מתדפיס השומה בתיק שייוחד לכך – "תיק מיזוגים ופיצולים" במשרד. ראה נימוקים לשומה – נספח ב'.
 ג חובות מס השבח וחובות מס המכירה יוקפאו לתקופה של 3 שנים או עד ליום סיום הבניה, המוקדם מביניהם.
 ד מס רכישה בשיעור של 0.5% ישולם והיתרה תוקפא לתקופה של 3 שנים או עד ליום סיום הבניה, המוקדם מביניהם.
 ה תינתן הארכת מועד להגשת השגה.
 ו לאחר שתסתיים בניית הבנין ויתקימו כל התנאים שנקבעו בחלק ה2 לפקודה (אישור פקיד השומה – ה"ב 8/95), יאושר הפטור.
 ז לאחר תקופת 3 השנים תשלח לנישום דרישת פרטים/מסמכים לשם קבלת דיווח על התקדמות הבניה.
 ח אם נשלל הפטור, יש להעביר מזכר לפקיד השומה כי אין עמידה בתנאי הפטור.

- ט אישור לרישום בפנקסי המקרקעין יינתן לאחר שיופקדו ערובות להנחת דעתו של המנהל.
- י יודגש כי אי עמידה בתנאים שוללת את החלת הוראות הסעיפים בצורה גורפת אף לענין נכסים נוספים שהועברו אגב השינוי המבני שאינם נכסי מקרקעין.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח א'

סעיף 104 לפקודת מס הכנסה - דרישת מסמכים:

- | | |
|---|---|
| מאזן בוחן של החברה המקבלת את הנכס ביום העברת הנכס. | 1 |
| דוחות כספיים של מקבלת הנכס לשנת המס שבה הועבר אליה הנכס ולשנה שקדמה להעברה. | 2 |
| נסח רישום החלקה ביום ההעברה. | 3 |
| אישור רשם החברות לענין בעלי המניות בחברה וכמות המניות שבבעלותם. | 4 |
| טופס 7039. | 5 |
| העתקי הטפסים שיש להגיש לפקיד השומה החתומים בחותמת "נתקבל" ע"י פקיד השומה. | 6 |
| חוות דעת שמאי מקרקעין לענין שווי הנכס המועבר. | 7 |
| פקודת יומן להעברת הנכס. | 8 |

יש לדרוש הגשת המסמכים תוך 14 ימים.

נספח ב'

נימוקים לשומה:

בחנו את פנייתכם להעברת הנכס עפ"י סעיף _____ לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961. הפטור עפ"י הסעיף האמור מותנה בעמידה בתנאים עתידיים.

לפיכך, בשלב זה לא ניתן לאשר את הפטור.

עמידה בתנאי הפטור תבחן בעתיד, בהתאם להודעתכם באשר לעמידה בתנאים כאמור בסעיף ולאישור פקיד השומה לעניין זה.

המס עפ"י השומה יוקפא לתקופה של * _____ .
על סכום המס כאמור יחולו הוראות החוק.

ניתנת הארכת מועד להגשת השגה עד לסיום תקופת ההקפאה ובחינת העמידה בתנאי הפטור.

בכל שאלה ניתן לפנות אל _____ טלפון: _____ ב- _____ .

* כפוף לאמור לעיל.
