

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חומר למחשבה:

במס רכישה המוטל על רכש זכויות באיגוד המקרקעין. רכש זכויות באיגוד רגיל, ככלל אינו חייב במס ובפרט אינו מחויב במס רכישה. לעומת זאת, רכש של זכויות באיגוד מקרקעין חייב במס רכישה על שווי הזכות של המקרקעין (סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין). יתרה מזאת, העברה של זכויות באיגוד מקרקעין נחשבת כמכר לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ומחייבת ככלל את מעביר הזכויות בחבות במע"מ. העברה מקבילה של זכויות באיגוד רגיל אינה מקימה חבות במע"מ, באשר זכות בתאגיד מוחרגת מהגדרת "טובין" בחוק מע"מ.

באופן כללי ניתן לומר, אם כן, כי בעלי זכויות באיגוד מקרקעין חשופים לחבות במס רכישה בעת רכישת הזכויות באיגוד ולחבות במע"מ בעת המכירה. לפי ההלכה המנחה היום חישוב החבות במע"מ ייעשה בהתאם לשווי השוק של אותן המניות, קרי נכסים פחות התחייבויות (ראו ע"מ 1036-04). החבות במס רכישה תעשה ישירות לפי שווי המקרקעין המחוזק בידי האיגוד.

לעיתים, חבויות מס אלו יכולות לסכל העברת זכויות באיגוד הנעשות בין קרובים. מזכיר, כי בעוד שהעברה בין קרובים ללא תמורה של זכות במקרקעין פטורה ככלל ממס שבח (סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין) וממס רווח הון (סעיף 97(א)(5) לפקודה), העברת זכויות באיגוד מקרקעין תחייב כאמור את הקרוב מקבל הזכות במס רכישה בשיעור

נראה, כי בשלה השעה לטעון, כי החלק החייב בפצויי פרישה צריך להיות מחויב במס רווח הון ולא כמס פירות. הדברים מבוססים, בין היתר, על דברי כב' השופט רובינשטיין, אשר הטעים לאחרונה בעניין שבטון (ע"א 8958/07) כי "מהרהר אני ביני לביני אם לא באה העת, גם בעקבות העידן החוקתי בו אנו שרויים, לעיון מחדש בהלכת חפץ... יתכן ש...אף לפורש בגיל פרישה "מלא", ראוי לשקול ראייתו של מענק פרישה כמצוי במתחם הרחב של הסדרי ביטוח סוציאלי לעתיד לבוא, לעת זקנה...". רשות המסים צפויה לחלוק על טענה זו.

רשומון מס בנושא מיסוי מקרקעין:

"חידושים, הבהרות ותהיות ביחס לסיווג איגוד

כאיגוד מקרקעין"

פתח דבר

כידוע סיווג איגוד כאיגוד מקרקעין משנה באחת את הסדרי המס החלים על האיגוד. בעוד שאיגודים רגילים ("חבר בני אדם") חוסים תחת הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), על איגוד מקרקעין חלות הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

השוני במערכת החוקים שחלה על איגוד מקרקעין לעומת איגוד רגיל בא לידי ביטוי, בין היתר, בחבות

מצד המוכר ומס רכישה מצד הרוכש על ידי הקמת חברות שכל עיסוקן הוא החזקת המקרקעין וזאת במקום מכירה ורכישה ישירה של המקרקעין עצמם (ע"ש 1036/04).

עיננו הרואות אפוא, כי איגוד מקרקעין הינו איגוד פרטי, אשר כל נכסיו במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין. איגוד לא ייחשב כאיגוד מקרקעין אם קיימים לו נכסים נוספים, המשמשים לייצור הכנסתו ואינם טפלים למטרותיו העיקריות של האיגוד.

על בסיס ההגדרה של "איגוד מקרקעין" ולאור תכלית ההסדר, הפסיקה קבעה, כי איגוד לא ייחשב כאיגוד מקרקעין, כאשר לצד ההחזקה בזכות במקרקעין קיימת באיגוד פעילות עסקית ממשית. נתווה להלן מצבים, אשר מהווים אינדיקציה לפעילות זו.

איגוד העוסק במקרקעין

פעילות עסקית קיימת מטבע הדברים באיגודים, שפעילותם מתמקדת בזכויות במקרקעין, כמו למשל קבלן בניין או סוחר במקרקעין. יודגש לעניין זה, כי סיווג המקרקעין בספרי האיגוד כמלאי ולא כרכוש קבוע אינו קובע כשלעצמו את שאלת סיווג האיגוד כאיגוד מקרקעין (ראו למשל ע"ש 5017/97 וע"ש 1036/04). שאלה זו תוכרע בכל מקרה באמצעות בחינה של יתרת נכסי החברה ובבדיקה אם נכסים אלו משמשים את החברה בייצור הכנסתה.

בניסיון להבהיר סוגיה זו פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע 8/2003 (להלן: "הוראת הביצוע"), אשר עוסקת במעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות

מופחת ועלולה להקים למעביר חבות במע"מ. כלומר, העברה פטורה ממס עלולה להתגלות לפתע כהעברה רוויה במס.

ברשימה זו נבחן בקצרה, מהי ההגדרה של איגוד מקרקעין ומהם המתווים הדרושים על מנת לצאת מתחולת ההגדרה, תוך מתן דגש על החלטת מיסוי 4253/11 ועניין אספן (ו"ע 615-03-10) שפורסמו לאחרונה.

הגדרת "איגוד מקרקעין"

"איגוד" מוגדר בחוק כ"חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1327";

על בסיס הגדרה זו מוגדר "איגוד מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין כ"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית"; סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין משלים את התמונה וקובע, כי מס שבח יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

מטרתו של ההסדר המחייב במס פעולה באיגוד מקרקעין, הינה מניעת התחמקות מתשלום מס שבח

משווי כלל נכסי האיגוד מוציאה את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין. בהחלטת מיסוי 42/07 נקבע, כי החזקה במניות חברת בת המהווה למעלה מ-10% משווים של נכסי האיגוד שוללת אף היא את סיווג האיגוד כאיגוד מקרקעין.

החלטת מיסוי 4253/11, שפורסמה לפני כמספר חודשים, דנה בחברה קבלנית שעסקה מזה שנים בביצוע עבודות בנייה ושיפוצים. לשם ביצוע העבודות, התקשרה החברה דרך כלל עם קבלני משנה שונים, כל קבלן בתחומו. במסגרת ההסכם כל קבלן עשה שימוש בצידוד שבבעלותו לביצוע הפרויקט, כך שהפעילות הנ"ל לא יצרה נכסים מוחשיים במאזן החברה. בנוסף, החברה עסקה במתן שירותי ייעוץ בתחום החשמל ובשירותי ניהול, תפעול ואחזקה של פארק תעשייה (שמחציתו בבעלות החברה). מקור הכנסה נוסף ומשמעותי קיים היה לחברה מהשכרת חלקה בפארק התעשייה. המקרקעין מוצגים במאזן החברה כנדל"ן להשקעה. בהתאם להערכת שווי שנעשתה עבור החברה ע"י שמאי מקרקעין במהלך 2010 שווי חלקה של החברה בפארק התעשייה הינו כ-21 מיליון ₪. לצד נכס זה קיימים היו במאזן החברה לסוף שנת 2009 רכוש שוטף בסך של 1.4 מיליון ₪, יתרות צדדים קשורים בסך של 8.6 מיליון ₪, השקעה בחברה בחו"ל 1 מיליון ₪ ורכוש קבוע (כלי רכב, ריהוט וציוד) בסך של כ-1.3 מיליון ₪.

החברה העריכה את שווי הפעילויות בתחום עבודות הבנייה והשיפוץ והניהול והייעוץ, על בסיס היוון תזרימי מזומנים, בסך של 20 מיליון ₪.

במקרקעין שהגן מלאי עסקי. במסגרת הוראת הביצוע נקבע על ידי רשות המסים, כי בכפוף לתנאים המפורטים בהוראת הביצוע, קבלנים, סוחר מקרקעין ואיגודים חדשים שהוקמו במיוחד לצורך הקמת פרויקט בנייה ומכירתו, לא יסווגו כאיגוד מקרקעין. התנאי המרכזי לכך, לצד סיווגם של המקרקעין כמלאי עסקי, הינו שהמקרקעין יהוו את הבסיס לפעילותו העסקית של האיגוד. אם בקבלת היתרי בנייה ושיווק היחידות הנבנות על המקרקעין במקרה של קבלנים ואיגודים חדשים (ראו למשל החלטת מיסוי 55/08). אם במכירתם של המקרקעין כחלק מעסק למסחר במקרקעין בעניינם של סוחר מקרקעין. מכל מקום, נראה, כי לא די ככלל רק בתוכניות עתידיות לבנייה על מנת לצאת מהגדרת איגוד מקרקעין, אלא דרושות פעילות של תכנון ובנייה זמן סביר לאחר רכישת המקרקעין (ראו למשל ו"ע 6006/06).

קיומה של פעילות עסקית לצד ההחזקה במקרקעין (החלטת מיסוי 4253/11)

אפשרות נוספת לצאת מתחולתו של איגוד מקרקעין קיימת באמצעות קיומה של פעילות עסקית (עסק), אשר מחד אינה קשורה למקרקעין המוחזקים באיגוד ומאידך אינה טפלה למטרותיו של האיגוד. על קיומה של פעילות זו ניתן ללמוד מתוך היחס שבין שווייה של הפעילות העסקית והנכסים הקשורים לה לבין שווים המצרפי של כלל נכסי האיגוד (לרבות הזכות במקרקעין). כך למשל, נקבע בהחלטת מיסוי 38/07, כי החזקה בבית מלון פעיל שמהווה 75%

הפרויקט הוערך לסך 67,567,500 שקלים. השטח הכולל של הפרויקט היה 2,574 מ"ר.

במהלך שנת 2008 ביקשה העוררת לרכוש זכויות בשותפות. מנהל מיסוי מקרקעין הטיל מס רכישה על העוררת בגין רכישת הזכויות הנ"ל, לא לפני שסיווג את השותפות כאיגוד מקרקעין.

בערר שהוגש על ידי העוררת (אספן) קיבלה ועדת הערר את הערר לאחר שמצאה, כי נכסי השותפות שאינם מקרקעין שימשו ליצירת הכנסתה של השותפות ולא היו טפלים בפועל למטרותיה.

בהקשר לכך, הטעימה הועדה, כי הדירות בפרויקט אוכלסו על ידי קשישים ועולים מחבר העמים שהופנו על ידי משרד הקליטה בהתאם להנחיות המשרד. הדירות הושכרו בחוזי שכירות אישיים עם הזכאים שהופנו למגורים בהן. השותפות סיפקה שירותי רווחה לאוכלוסיית מקבץ הדיור על ידי אם בית וכוננים הנמצאים במקום. השותפות קיבלה ממשרד הבינוי והשיכון תשלום שנתי עבור השכרת הדירות, השירותים ותחזוקת הפרויקט בניכוי תשלומים שהיא גובה מהשוכרים. כן גבתה השותפות ממשרד הבינוי והשיכון מע"מ עבור שירותי הניהול וההשכרה הניתנים על ידה.

בנסיבות אלו, קבעה הועדה, כי הקמת מקבץ הדיור על פי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון הייתה חיונית לביצוע מטרת השותפות ולייצור הכנסותיה כפי שנקבע בהסכם יסוד השותפות. אין להחשיב, לדידה של הועדה, את מימוש הזכויות על פי ההסכם עם משרד השיכון והבינוי כטפל למטרות השותפות. כן הוסיפה הועדה, כי מבחינה כלכלית

לעמדת רשות המסים שווי פעילויות אלו הסתכם לכל הפחות ב- 4.6 מיליון ₪. למרות פער זה, בהחלטת המיסוי נקבע ואושר כי החברה אינה איגוד מקרקעין, היות ושווי הפעילות העסקית של החברה בניהול וביצוע פרויקטים ביחס לשווי כלל נכסיה עלה על 10% (על פי החלטת המיסוי כ-17%).

קיומם של נכסים בלתי מוחשיים - עניין אספן (ו"ע 615-03-10)

דוגמה נוספת לפעילות עסקית, המוציאה מגדר איגוד מקרקעין ניתנה לאחרונה בעניין אספן. באותו עניין דובר על שותפות מוגבלת שהוקמה במחצית שנת 2002. מטרת השותפות כפי שבאה לידי ביטוי בהסכם הייסוד הייתה הקמת קומפלקס בנייה, ניהולו והפעלתו תוך מתן שירותי השכרה למגורים.

בהתאם לתכלית זו השתתפה זכתה השותפות בחודש אוקטובר 2002 במכרז של משרד הבינוי והשיכון, למתן שירותי השכרה למגורים ב-200 יחידות דיור. המכרז קבע, כי יחידות הדיור יבנו על ידי השותפות, יהיו בבעלותה ויושכרו על ידה לתקופה של 15 שנים וזאת בתמורה לתשלומים רבעוניים אותם ישלם המשרד בהתאם לתנאי המכרז.

לא חלף זמן רב והשותפות הקימה בפועל פרויקט מקבץ דיור, הכולל 200 דירות מהם 159 דירות בנות חדר אחד ו-41 דירות בנות שני חדרים. לצד מקבץ הדיור הקימה השותפות שטחים נוספים הכוללים חדר כביסה, אולם לפעילות חברתית, 18 חנויות, וחניון תת קרקעי הכולל 82 חניות. שווי

10% מנכסי האיגוד. רף זה אינו קבוע בחוק, אולם, מקובל על ידי רשות המסים ואף אומץ לאחרונה גם על ידי ועדת הערר בעניין **אספן**.

בהחלטת מיסוי 4253/11 נקבע, כי ניתן לחלץ את שווייה של הפעילות העסקית באמצעות הערכת שווי, במידה ולא קיימים נכסים מוחשיים במאזן האיגוד התומכים בפעילות זו. הערכת שווי זו יכולה להתבסס על היוון תזרימי המזומנים המופקים מהפעילות העסקית.

מעניין **אספן** עולה, כי בחישוב מרכיב הפעילות העסקית מכלל נכסי האיגוד יש להתחשב גם במוניטין של הפעילות ובנכסים בלתי מוחשיים נוספים הקשורים לפעילות דוגמת ידע, מותג, פטנטים, שם מסחרי ורשימת לקוחות, ככל שקיימים.

אימוצה של גישה חדשנית והגיונית זו יכול לאפשר למשל לאיגודים, המחזיקים במרכזי קניות וקניונים, ובמקביל מספקים שירותי ניהול ותחזוקה לשוכרים ונהנים משם טוב ומוניטין, לטעון, כי הם אינם בגדר איגוד מקרקעין.

נראה גם, כי חשוב, כי המטרה העסקית תופיע במסמכי היסוד של האיגוד ובהסכמים הקשורים לפעילות העסקית.

לשם בחינתה של פעילות עסקית לצד ההחזקה במקרקעין ניתן להיעזר גם במבחנים לקיומו של עסק לצרכי מס וראו לעניין זה למשל ע"א 9412/03 ורשומון מס מס' 15.

כך או כך, יש לזכור, כי לסיווג איגוד כאיגוד מקרקעין יכולים להיות גם יתרונות. לדוגמה, חוק מיסוי

תוכנה של עסקת מכירת הזכויות בשותפות לעוררת לא היה מכירת שתי זכויות נפרדות - האחת זכות הבעלות והשנייה הזכויות על פי ההסכם עם המשרד – **"אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות על המקרקעין ששוויה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי ההסכם עם המשרד"** (ראו ע"א 6340/08).

חשוב לציין, כי לעניין השווי הנכסי, קיבלה הועדה את עמדת העוררת (שנתמכה בחוות דעת של רואה חשבון), לפיה לפעילות העסקית של השותפות נוצרו מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים נוספים, לרבות ידע, אשר מהווים כ- 14.2% משווי נכסי השותפות. דהיינו, שווי הפעילות עבר את רף 10%. מכל אלו קבעה הועדה כאמור, כי אין לסווג את השותפות כאיגוד מקרקעין לצרכי חוק מיסוי מקרקעין.

סיכום:

סיווג איגוד כאיגוד מקרקעין עלול להשית על מחזיקי הזכויות באיגוד חביות מס אשר אינן קיימות ככלל באיגודים רגילים.

ראינו, כי הפרשנות המקובלת הינה, כי איגוד לא יחשב כאיגוד מקרקעין, אם קיימת לו פעילות עסקית, אשר אינה טפלה למטרות האיגוד המבוצעות בפועל.

פעילות עסקית קיימת ככלל באיגוד העוסק במקרקעין (הוראת ביצוע 8/2003).

פעילות זו יכולה גם להיות קיימת באיגודים אחרים. לשם כך יש לתמוך את קיומה באמצעות נכסי האיגוד, באופן שהנכסים הקשורים אליה יהוו לפחות

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר
המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ
משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ
עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או
אחרים המסתמכים על רשימה זו.

מקרקעין אינו כולל הגדרה של "בעל מניות מהותי",
ולכן מכירת מניות באיגוד מקרקעין כפופה ככלל
לשיעור מס של 20% (בהתעלם לרגע מנוסחת
הפיצול הליניארי), ללא קשר לשיעור החזקתו באיגוד
של מוכר הזכויות (והשוו להוראת סעיף 91(ב)(2)
לפקודה). סיווג איגוד כאיגוד מקרקעין יכול בתנאים
מסוימים אף לאפשר את פירוק האיגוד כאירוע
הפטור ממס שבח לגבי איגודים שהפכו לאיגוד
מקרקעין לפני 7 בנובמבר 2001.

הרי כי כן, סיווגו של איגוד כאיגוד מקרקעין או שמא
כאיגוד רגיל, יעשה בנסיבות כל מקרה ומקרה לגופו
בהתאם לעקרונות שפורטו לעיל, כאשר יש ליתן את
הדעת ליתרונות ולחסרונות הגלומים בכל סיווג.

בשולי הדברים, נשאלת השאלה, האם מסקנת ועדת
הערר בעניין **אספן** הייתה נותרת על כנה אילו
השותפות הייתה מבקשת פטור ממע"מ מכוח סעיף
31(1) לחוק מע"מ בגין השכרה למגורים. מעבר
לשאלה, האם בנסיבות אלו זכאית הייתה השותפות
כלל לפטור ממע"מ (וראו לעניין זה ע"מ 1156-09
וע"מ 51878-12-10 שפורסמו לאחרונה), עולה
השאלה העקרונית, האם קבלת פטור ממע"מ בגין
השכרת דירות מגורים יכולה לדור בכפיפה אחת עם
המסקנה, כי האיגוד המשכיר אינו מהווה איגוד
מקרקעין לצרכי חוק מיסוי מקרקעין. בשל קוצר
היריעה, נותר שאלה זו פתוחה לעת עתה.