

תשלום מס רכישה בהקצאת מניות באיגוד מקרקעין

תקציר

השאלה:

המקרה: חברה בבעלות יחיד, זכתה במכרז של המנהל להקצאת נכס מקרקעין (מגרש). בשלב זה עדיין לא שולמה תמורתו ולא בוצעה ההקצאה בפועל של המגרש. בשלב הזה, מכניסים עוד שותף לחברה (הקצאת מניות). האם בשלב הזה החברה כבר נחשבת לאיגוד מקרקעין וצריך לשלם מס רכישה על ידי השותף הנכנס (וגם לחשב שבח אצל השותף המקורי)? ואז, בהקצאת המגרש בפועל ע"י המנהל צריך לשלם שוב מס רכישה על הנכס בחברה, או שמא שעדיין זה לא איגוד מקרקעין, ואין עסקת מקרקעין בשלב של הקצאת המניות, ורק בעת הקצאת המגרש ע"י המנהל רק אז יש חבות במס רכישה על ידי החברה?

רו"ח עו"ד שוקי ג'אנה משיב:

על מנת שחברה תחשב ל"איגוד מקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין צריך להפעיל את "מבחן הנכסים", או על פי לשון הסעיף כאמור:

איגוד מקרקעין – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה, בתקופה שעד למועד הרישום למסחר בבורסה כהגדרתו בסעיף 3א64(א)(2) לפקודה, ובלבד שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה כאמור באותו סעיף; 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;

יש לבחון האם ההתקשרות עם רמ"י יצרה כבר זכאות לזכות במקרקעין בחברה. סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין קובע מתי נקבע המועד כאמור:

19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל - יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך;

לענין השאלה – למונח "זכתה במכרז" משמעות שנמתחת על פני ציר זמן ארוך – האם התקבלה רק הודעת זכייה, האם העסקה הועברה לאישור המוסמך, האם אותו מוסמך אישר את העסקה, האם נחתם הסכם חכירה וכו'...

החוק קובע את יום הקניית הזכות למועד שבו אושרה העסקה על ידי מי שהוסמך לאשרה ברמ"י.

כב' השופט צ' זילברטל, הדגיש בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (מיום 30.9.2013) כי-

"בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות – קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 157-158). באמצעות הגדרה רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה",

המגמה בפסיקה ובפרשנות לחוק לסמן את התרחשותו של אירוע המס ואת התגבשותה של החבות במס כבר בשלב כריתת ההסכם ל"מכירת זכות במקרקעין", דהיינו כבר בשלב שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה.

בפס"ד ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, נקבע - אישור העסקה על-ידי רמ"י מעניק זכות לקבל זכות במקרקעין. קבלת הזכות עונה להגדרה של "מכירה" בחוק (סעיף קטן (2) להגדרה). קבלת הזכות היא אירוע מס, כיוון שאישור העסקה הגדיל את אגד הזכויות לזוכה. בהתאמה קובע זאת סעיף 19(3) שצוטט לעיל. אירוע המס מתגבש כבר במועד אישור העסקה על ידי רמ"י, ולא במועד החתימה על הסכם הפיתוח או תשלום דמי ההיוון, שכן במועד זה נכרת הסכם מותנה בתנאים, או הוענקה 'זכות לקבל זכות במקרקעין', וכפועל יוצא חלה תמורה במערך הזכויות, וקמה לצד המתקשר עם רמ"י הנאה כלכלית מרכישת המקרקעין.

בחזרה לשאלה, הנתונים חסרים, ברם הסמן לרכישת הזכויות באופן ברור הוא יום אישור העסקה כאמור וחתימתה על ידי המוסמך. יש פרשנות מרחיבה שאפילו מקדימה את יום המכירה ואפילו היא לא נחתמה אבל באופן וודאי היא צריכה להיחתם, אזי יהיה ניתן לראות כבר בכך כיום מכירה.

ככל וקרה האירוע של אישור רמ"י על ידי האחראי המוסמך לכך, אזי לחברה יש נכס מקרקעין והיא תחשב "כאיגוד מקרקעין" בהתקיים מבחן הנכסים. הקצאה במצב זה תחשב כפעולה באיגוד ותחייב במיסוי מקרקעין – מס רכישה אצל הרוכש. בהקצאת המגרש בפועל, לא יהיה מיסוי מקרקעין נוסף בגין אותה עסקה.

המשיב –

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים