

"איגוד מקרקעין"

מהו איגוד מקרקעין?

"איגוד מקרקעין" - 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;

דוגמאות להגדרה (עפ"י קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין)

דוגמא 1:

חברת "אחוזת ראובן בע"מ היא איגוד שרכושו מגרש בשטח של 2 דונם. האיגוד הוקם לשם רכישת המגרש ובניית בית דירות להשכרה (רכוש קבוע). טרם התחילו לבנות על המגרש והחברים באיגוד החליטו להקים בינתיים קיוסק שבו יעסוק אחד מחברי האיגוד.

פתרון דוגמא 1:

חברת "אחוזת ראובן בע"מ" היא איגוד מקרקעין למרות שרכושה כולל גם ציוד (מיטלטלין) המיועד ליצור הכנסה עבור האיגוד וזאת מן הנימוקים הבאים:

1. השימוש הנעשה בציוד הנמצא בקיוסק הוא טפל למטרה העיקרית אשר לשמה נוסד האיגוד.
2. השימוש הנעשה בציוד הוא שימוש ארעי שכן הקיוסק יתקיים אך ורק עד אשר יתחילו לבנות את הבניין המתוכנן להקמה על המגרש.

דוגמא 2:

חברת "אריחים בע"מ" היא איגוד שרכושו מגרש בשטח של שני דונם ועליו מבנה וציוד המשמשים כבית חרושת לאריחי קיר.

פתרון דוגמא 2:

- חברת "אריחים בע"מ" איננה איגוד מקרקעין, וזאת מן הנימוקים הבאים:
1. הציוד משמש לחברה ליצור הכנסתו.
 2. השימוש בציוד איננו טפל לפעילות השוטפת של האיגוד, שכן האיגוד נוצר מלכתחילה כדי ליצר אריחים והוא אומנם מיצר אריחים מיום הקמתו.

סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – החוק) קובע כי המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין. סעיפים 12, 14 ו- 38 לחוק טרם התיקון בוטלו (הסעיפים דנו בדרך חישוב המס בפעולה באיגוד מקרקעין).

מיסוי פעולה ב"איגוד מקרקעין" בעקבות תיקון 50 לחוק

סעיף 7א לחוק¹:

(א) לענין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה' וחלק ה-2 לפקודה, בשינויים המחויבים לפי הענין ובכללם שווי הרכישה ויום הרכישה של זכות באיגוד מקרקעין יהיה המחיר המקורי לפי הוראות חלק ה' וחלק ה-2 האמורים.

(ב) לענין חיוב במס רכישה ולענין חיוב במס על פי הסכם כמשמעותו בסעיף 196 לפקודה, יחולו הוראות חוק זה.

(ג) לענין פטור ממס ושיעור המס החל על פעולה באיגוד מקרקעין, יחולו ההוראות לפי חוק זה;

[התנאי של 5 שנים איגוד מקרקעין לפני תוקן: התשס"ה-2005 (55)]

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת – סמכות לקבוע תקנות

הסדר המס בפעולה באיגוד מקרקעין:

הסעיף קובע: " לענין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה' וחלק ה-2 לפקודה בשינויים המחויבים לפי הענין ובכללם שווי הרכישה של זכות באיגוד מקרקעין יהיה המחיר המקורי לפי הוראות הפקודה".

העיקרון הבסיסי הוא שהפרשנות להחלת הוראות חלק ה' היא רק לענין "חישוב" המס. קרי, קביעת שווי מכירה/רכישה, יום מכירה/רכישה, מידוד וכדומה, אך לא לענין בסיס המס, כלומר, לא כולל פטורים והטבות.

מכאן, מקור החיוב ושיעורי המס הינם לפי חוק מיסוי מקרקעין, אולם אופן חישוב מס שבח יהא בהתאם לחלק ה' לפקודה, ולכן החישובים החלים במכירת זכות שאינה זכות באיגוד יחולו על פעולה באיגוד.

שיעור המס המוטב לפי החוק (25% מהיום הקובע) יחול רק אם האיגוד היה איגוד מקרקעין במשך **5 שנים לפחות** לפני הפעולה. במידה ולא התקיים תנאי זה שיעור המס יהא לפי הפקודה (הוראה זו בוטלה במסגרת תיקון 55 לחוק).

בעבר סעיפים 94, 94א, 94ב, 104א ו- 93 לפקודה לא חלו בחישוב פעולה באיגוד שכן זכות באיגוד לא היוותה נכס כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כיום חישוב המס יהא בהתאם לחלק ה' לפקודה.

הנפקה של זכויות באיגוד מקרקעין:

עד לתיקון 50 לחוק הקצאה של זכויות באיגוד מקרקעין נחשבה לפעולה באיגוד מקרקעין אשר הביאה לחיוב במס, זאת להבדיל מהוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. במסגרת התיקון כאמור תוקנו ההגדרות בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"פעולה באיגוד" : "...למעט הקצאה"

"הקצאה": "הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מחברי האיגוד, במישרין ובעקיפין"

¹ [הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, והוא יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו (סעיף התחולה תוקן במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון), ס"ח 1881 מיום 18.12.02]