

## איגודי מקרקעין וחברות בית

מרצה: עו"ד שי ארז  
משרד עמפלי עריכת דין מיסים  
17 ביולי 2019

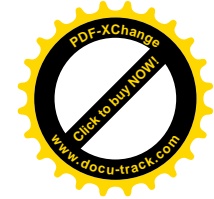


אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



## נושאי המצגת

- איגודי מקרקעין – היסטוריה; חישוב מס שבח, מס רכישה ומע"מ בפעולה באיגוד מקרקעין, מהו איגוד מקרקעין.
- חברות בית – התנאים לקיומה של חברת בית, מיסוי חברת הבית ובעלי מניותיה, הוראת מעבר לאור תיקון הסעיף בשנת 2018.



# איגודי מקרקעין





## איגוד מקרקעין – הגדרה (סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין)

**"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;**



## היסטוריה – חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט - 1949

"מקרקעים" כולל –

(1) קרקע מכל סוג או חזקה, וכל בנין, מבנה, עץ או כל דבר אחר המחובר לקרקע, וכן כל זכות או טובת הנאה בקרקע, חוץ מחכירה קיימת לתקופה פחותה מעשר שנים שאין להאריכה כדי עשר שנים או יותר מכוח זכות ברירה שניתנה לחוכר;

(2) מניות בחברה שעסקיה העיקריים הם רכישתם והחזקתם של מקרקעים, כמוגדר בפסקה (1), ושהשליטה עליה – כמשמעותה בסעיף 26 לפקודת מס הכנסה, 1947, – נתונה בידי חמשה בני אדם לכל היותר; לגבי מניות כאלה (להלן "מניות") יחולו הוראות חוק זה בשינויים המחוייבים על פי הענין ובתיאומים המפורטים בסעיף 26.

...

"מכירה" כוללת חליפים, חוץ מחליפים של מקרקעים במקרקעים שאין עמם תמורה אחרת; ו"מוכר", בחליפים, כולל את שני הצדדים לחליפים."

• "הקצאה והדחה" – תכנון מס שכיח.



## חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963

"זכות באיגוד" - כל אחד מאלה בין שהיא מוענקת במסמכי ההתאגדות של האיגוד או על פיהם או בהסכם בין חברי האיגוד;

(1) חברות באיגוד, זכות לנכסי איגוד בשעת פירוק, זכות לרווחיו של איגוד, זכות לניהולו של איגוד או להצבעה בו;

(2) זכות - שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין - לתפוס נכסי האיגוד מכוח אחת הזכויות האמורות בפסקה (1);

(3) זכות - שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין - לדרוש מהאיגוד או מבעל זכות באיגוד אחת מהזכויות האמורות בפסקאות (1) ו-(2);

(4) זכות להורות במישרין או בעקיפין למחזיק בזכות מהזכויות האמורות בפסקה (1) על הדרך להפעיל את זכותו;



## חוק מיסוי מקרקעין – המשך:

**"פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לענין זה, "הקצאה" - הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין;"**



## מס שבח על פעולה באיגוד מקרקעין

סעיף 7א לחוק מיסוי מקרקעין – הדמיה של מכירת מניות לפי פקודת מס הכנסה:  
"לענין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה'  
וחלק ה2 לפקודה, בשינויים המחויבים לפי הענין ובכללם שווי הרכישה ויום  
הרכישה של זכות באיגוד מקרקעין יהיה המחיר המקורי לפי הוראות חלק  
ה' וחלק ה2 האמורים."

הגדרת "תמורה" בסעיף 88 לפקודה (חלק ה'):

"תמורה" - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה  
מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות  
אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר  
בעד הנכס נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים  
מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב  
- תהא התמורה המחיר שנקבע..."





## מס רכישה על פעולה באיגוד

סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין – הדמיה של רכישת מקרקעין (השקפה):  
" (1) בפעולה באיגוד מקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;"

שווי של זכות במקרקעין - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:  
"שווי" של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -  
(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;"



## מס רכישה על פעולה באיגוד – המשך:

- תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 – שיעור מס הרכישה בפעולה באיגוד  
"במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים - 6%"
- פסק דין שמי אשקלון (עמ"ש 314/99) – שיעור מס הרכישה הנ"ל יחול ללא קשר לאופי הנכסים שבידי האיגוד (בין אם הוא מחזיק בדירות מגורים או בנכסים אחרים).



## מע"מ על פעולה באיגוד

- סעיף 1 לחוק מע"מ:  
"מכר" - ... לענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963"
- סעיף 7 לחוק מע"מ:  
"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה".
- פס"ד מוסדן (ע"מ 1036-04) - כאשר קיימת הוראה כללית הקובעת את המחיר לעניין חוק מע"מ כתמורה שהוסכם עליה, ולא קיימת הוראה הקובעת אחרת, המחיר לא ייקבע לפי שווי המקרקעין אלא לפי התמורה המוסכמת.



## דוגמא מספרית

התחייבויות והון עצמי		נכסים	
1,000,000	הלוואה	100	מזומן
100	הון עצמי	1,000,000	מקרקעין
1,000,100	סה"כ	1,000,100	סה"כ

- מכירת 50% ממניות החברה תמורת 50% מהונה העצמי (50 שקלים)
- מס שבח (לפי שווי מניות החברה) – התמורה היא 50 שקלים. סכום המס זניח.
  - מע"מ (לפי התמורה המוסכמת) – המחיר הוא 50 שקלים. סכום המע"מ זניח.
  - מס רכישה (לפי שווי החלק היחסי במקרקעין) –

$$1,000,000 * 50% * 6% = 30,000$$



## הקצאת מניות באיגוד מקרקעין

- מס שבח - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:  
"פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לענין זה, "הקצאה" - הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין;"
- מס רכישה - סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין:  
"פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין בלא בתמורה; לענין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד."



## הקצאת מניות באיגוד מקרקעין – המשך:

חברה שלה 1,000,000 מניות בנות 1 ₪ ערך נקוב שווה 1,000,000 ₪ ומוחזקת ע"י בעל מניות אחד. החברה הנפיקה 1,000,000 מניות תמורת 1,000,000 ₪. כתוצאה מן ההנפקה שווי החברה הוא 2,000,000 ₪ ושעור ההחזקה של כל אחד מבעלי המניות הוא 50%. שווי ההחזקה נותר 1,000,000 ₪.

הוראת ביצוע מ"ש 9/2008 – מתי הקצאה תיחשב ל"פעולה באיגוד" החייבת במס שבח

- אם לאיגוד בו הוקצו מניות חובות רבים, ושווי המקרקעין שברשותו אינו מכסה על חובות אלו, באותן נסיבות, פירעון הלוואת הבעלים מכספי ההקצאה מהווה תשלום לבעלים במסווה, ולכן זו "פעולה באיגוד".
- אם במסגרת ההקצאה בעל המניות מדולל להחזקה זניחה או אפסית, ייתכן וניתן לסווג הקצאה זו כ"פעולה באיגוד".



## מהו איגוד מקרקעין?

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

"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;



## מהו איגוד מקרקעין – המשך:

כדי שחברה לא תיחשב ל"איגוד מקרקעין" עליה לקיים ארבעה מבחנים מצטברים:

1. האם קיימים נכסים נוספים למעט המקרקעין?

פסק דין **גזית גלוב** (ע"א 74/15) - נדרש שהנכסים הנוספים יהיו עצמאיים ולא מוטמעים במקרקעין.

נכס המוטמע במקרקעין - כאשר הנכס הוא מיטלטלין מוחשי, נדרש שלא יהיה "מחובר" למקרקעין. כאשר הנכס הוא מיטלטלין לא מוחשי, נדרש שיהיה לו קיום עצמאי, שאינו קשור לפעילות הטבעית הנובעת מהמקרקעין.

2. האם האיגוד מפיק הכנסה?

3. במידה והתשובה חיובית על שתי השאלות, נבחן האם קיים קשר ישיר בין הנכסים הנוספים להכנסה.

4. ואם קיים קשר ישיר, נבדוק אם הקשר הישיר הנ"ל עולה בקנה אחד עם המטרות העיקריות של האיגוד.





## מרכז קניות כאיגוד מקרקעין

- פסק דין גזית גלוב (ע"א 74/15) – מרכז קניות/קניון הוא איגוד מקרקעין.
- המנגנון של "איגוד מקרקעין" חל לא רק על איגודים המחזיקים במקרקעין באופן פסיבי, ויכול לחול גם על איגודים המנהלים עסק במקרקעין.
- "עסק חי" ומוניטין של מרכז קניות אינם נכסים נפרדים מהמקרקעין, שכן הם קשורים לשימוש הרגיל בהם – מכירה או השכרה, ורק אם הפעילות העסקית אינה נובעת מהמקרקעין ניתן להכיר בה כנכס נפרד.
- קניון המספק לשוכרים שירותי ניהול ומוכר להם חשמל במתח נמוך עושה זאת מכוח היותו משכיר המקרקעין. יש לראות בשירותים אלה ובהכנסות המתקבלות מהם חלק בלתי-נפרד מהמקרקעין. על כן, הזכות לספק שירותי ניהול וחשמל במתח נמוך אף היא אינה נכס נפרד.



## בית מלון כאיגוד מקרקעין

### החלטת מיסוי 38/07

- חברה שבבעלותה מקרקעין, עליהם בנוי בית מלון, וכן ציוד שהינו מהותי להפעלת בית המלון.
- המלון הושכר לחברת ניהול על מכלול המתקנים והציוד שבו, ודמי השכירות נקבעו כתשלום גם עבור הציוד הנ"ל.
- נקבע כי מאחר שהציוד משמש את החברה לייצור הכנסה שאיננה טפלה למטרות העיקריות של האיגוד, החברה אינה מהווה "איגוד מקרקעין".
- בעניין **גזית גלוב** בית המשפט התייחס להחלטת המיסוי וקבע שהיא אינה מובנת מאליה, ואינה מחייבת את בתי המשפט, אך לא הביע עמדה ברורה בנושא.



## החלטות מיסוי אחרות

### החלטת מיסוי 4253/11

- חברה מחזיקה נכס מקרקעין, וכן עוסקת בפעילויות אחרות בתחום הנדל"ן – עבודות בניה וניהול נכסי מקרקעין עבור אחרים.
- נקבע ששווי הפעילות העסקית של החברה בניהול וביצוע פרויקטים, ביחס לשווי כלל הנכסים של החברה, עולה על 10%, ולפיכך החברה אינה איגוד מקרקעין.

### החלטות מיסוי 5687/12, 42/07

- חברה שמחזיקה בנכס מקרקעין היא גם בעלים בחברה עסקית.
- היות שיחס שווי מניות ההשקעה בחברה המוחזקת לבין שווי הנכסים של החברה המחזיקה גבוה מ-10%, החברה המחזיקה לא תיחשב כאיגוד מקרקעין.



## חברה המחזיקה מקרקעין שהם מלאי עסקי

- פסק דין מוסדן (ע"ש 1036/04) - המבחן המבדיל בין איגוד מקרקעין לאיגוד רגיל, הוא נכסיו האחרים של אותו איגוד שאינם נכסי מקרקעין המשמשים אותו ביצור הכנסה, וכי לסיווג המקרקעין כמלאי או כרכוש קבוע אין נפקות.
- הוראת ביצוע 8/2003 - המקרים והתנאים שבהם לא יראו באיגודים המחזיקים במלאי עסקי כאיגודי מקרקעין:
  1. **קבלן בונה** - איגוד אשר בשנות המס שקדמו לביצוע הפעולה באיגוד, דיווח על הכנסותיו לצורך מס ולצרכים חשבונאיים בהתאם לכללים החלים על קבלן בונה; המקרקעין שבבעלותו, מלבד משרדי האיגוד, רשומים כמלאי עסקי החל מיום רכישתם; זמן סביר לאחר רכישת המקרקעין באיגוד, הוחל בהכשרתם לבנייה (לדוגמה: הוצאת היתר בניה, פעולות פיתוח וכו'); בסמוך לביצוע הבנייה, החל האיגוד לשווק את המקרקעין; לאחר מכירת הזכויות באיגוד נמשכה הפעילות הקודמת והמקרקעין לא הפכו לרכוש קבוע.



## חברה המחזיקה מקרקעין שהם מלאי עסקי

2. **סוחר במקרקעין** - איגוד אשר בשנות המס שקדמו לביצוע הפעולה באיגוד עסק ברכישה ומכירה של מקרקעין וניהל את ספריו בהתאם; במשך מספר שנים תדירות והיקף העסקאות של האיגוד במקרקעין מצביעים על כך שמדובר בעסק; מלבד משרדי האיגוד, האיגוד אינו בעלים של מקרקעין שהם רכוש קבוע; לאחר הפעולה באיגוד, ייעודם של המקרקעין לא השתנה והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.
3. **איגוד חדש שהוקם במיוחד לצורך הקמת פרוייקט בניה למכירה** – למעט משרדי האיגוד, המקרקעין שבבעלות האיגוד מסווגים כמלאי עסקי ומיועדים לבנייה ולמכירה; המקרקעין שבבעלות האיגוד לא נרכשו מצדדים קשורים; בסמוך לאחר הקמת האיגוד החלה בניית הפרוייקט ושיווקו, אשר נעשו באופן רצוף וללא הפסקות; לפחות 12 חודשים לפני הפעולה באיגוד החלה בניית הפרוייקט, ובסמוך למועד זה נחתמו חוזי מכירה עם רוכשים שאינם צדדים קשורים; לאחר הפעולה באיגוד, ייעודם של המקרקעין לא השתנה והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.



## חברות בית





## כללי

- חברת בית היא "תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו.
- סעיף 64(ג) לפקודה – "הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית".



## התנאים לקיומה של חברת בית תנאי ראשון – חברת מעטים

- סעיף 76 לפקודה - "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה"
- "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר", לענין פרק זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.





## תנאי ראשון – המשך:

- ייחשבו לאדם אחד -
  - (1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;
  - (2) אדם ובא כוחו;
  - (3) שותפים בשותפות.
- **"בת-חברה"**, לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.
- **"אין לציבור עניין ממשי בה"** - היא אינה מוחזקת, במישרין או בעקיפין, ע"י הציבור הרחב.



## תנאי ראשון – המשך:

- פס"ד פלפולן סנטר (עמ"ה 27/09), פס"ד לינור (עמ"ה 10-02-12970), פס"ד ג'י כפר סבא (12-07-46002) פס"ד עופר נכסי רעננה (ע"מ 15-06-49880) – חברה נכדה של חברה ציבורית היא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה, ולכן אינה חברה מעטים. מקום שקיימת חובת דיווח על תוצאות עסקיות של חברה פרטית במסגרת דיווחיה של חברה ציבורית, יש לציבור עניין ממשי בחברה הפרטית.
- פס"ד עופר נכסי רעננה (ע"מ 15-06-49880) – חברה שבבעלותה קניון, שהינו מבנה המיועד למילוי צרכים מגוונים של ציבור גדול, ועל כן יש לציבור עניין ממשי בה.



## תנאי שני: מספר בעלי המניות בחברה אינו עולה על 20

- היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;
- יראו כבעל מניות אחד בחברה -
  - בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;
  - צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה;
  - חברי קיבוץ או חברי מושב שיתופי;



## תנאי שלישי: אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו

סעיף 62 לפקודה – אגודה שיתופית חקלאית רשאית לבחור בכל שנה אם המיסוי שלה יהיה כתאגיד שקוף או כתאגיד רגיל. חברה המוחזקת ע"י אגודה שיתופית חקלאית כאמור לא תוכל להיחשב כחברת בית.

חריג: חברה המוחזקת ע"י אגודה שיתופית חקלאית שהודיעה מראש על אופן המיסוי שלה (כתאגיד שקוף או כתאגיד רגיל) תוכל להיחשב כחברת בית.



## תנאי רביעיי: כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה

- בניין.
- קרקע שתוך חמש שנים הושלמה עליה בניית מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח המותר לבנייה לפי התב"ע. ניתן להאריך את התקופה הנ"ל בשנתיים, מטעמים מיוחדים שיירשמו;
- מזומנים שהושקעו בחברה, אשר ישמשו אותה לרכישת בניין או קרקע כאמור, והחברה תחזיק בהם לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו;
- מזומנים הנובעים מרווחי החברה;
- מניות בחברה שגם היא חברת בית;
- מניות באיגוד מקרקעין, אשר מקנות החזקה של יותר מ-50% מאמצעי השליטה בו;



## תנאי חמישי: החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כאמור בתנאי הרביעי

- אין כוונה שלחברה יהיה עסק פעיל של ממש, אלא שפעילותה תסתכם בהפקת הכנסה מנכסי מקרקעין.
- פס"ד פלפולן סנטר (עמ"ה 27/09), פס"ד ג'י כפר סבא (46002-07-12) – חברה שמחזיקה גם בשטחים שאינם מבונים אינה יכולה להיחשב לחברת בית.
- פס"ד עופר נכסי רעננה (ע"מ 15-06-49880) – חברה שבבעלותה קניון, שמלבד השכרת השטחים בקניון והפקת הכנסות שכירות, עסקה גם במכירת חשמל במתח נמוך לשוכרים בקניון, והפיקה מעיסוק זה הכנסות משמעותיות. על כן החברה אינה עוסקת רק בהחזקה של בניינים או קרקע, וגם מסיבה זו היא אינה חברת בית.



## תנאי שישי: לגבי חברה תושבת חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת

- Limited Liability Company (LLC) - חברה אמריקאית אשר ברירת המחדל היא שמיסויה יהיה כגוף שקוף.
- חוזר מס הכנסה **3/2002** - LLC הינו גוף בעל ישות משפטית נפרדת לצורך מס.
- חוזר מס הכנסה **5/2004** - יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת ה- LLC בדו"ח המס האישי שלו, ולקבל זיכוי בשל המס הזר ששולם על ידו בשם ה- LLC. עם זאת, מטרת החוזר היא טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר בלבד, ואין בו כדי לשנות את מעמד התאגיד ל"שקוף" לחלוטין לצורך מס. למשל, תושב ישראל המחזיק ב- LLC לא יוכל לקזז את הפסדי ה- LLC, ובגין הכנסות ה- LLC לא יזכה להטבות מס המוקנות ליחיד.
- ההסדר של "חברת בית" מאפשר לתאגיד שקוף מחוץ לישראל להיחשב לתאגיד שקוף לכל דבר ועניין גם בישראל.



## **תנאי שביעי: על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד**

פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון – הטבות במס לגבי בניינים להשכרה:

- "בנין להשכרה" - בניין שאושר ע"י הרשות להשקעות, שלפחות מחצית משטחו מיועדת להשכרה למגורים.
- "בניין חדש להשכרה" – בניין להשכרה, שלפחות מחצית משטחו מורכב מדירות המושכרות למגורים, ושתקופת ההשכרה הממוצעת שלהן היתה 5 שנים לפחות מתוך 7 השנים שלאחר תום הבניה.
- פחת על דירה מושכרת – 20% בשנה.
- על הכנסה של יחיד ממכירה או השכרה של דירה בבניין חדש להשכרה יחול מס מופחת בשיעור 20%.





**תנאי שמיני: החברה ביקשה להיחשב כחברת בית,  
בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד  
השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה**



## חברה שחדלה להיות חברת בית

- אם במהלך שנת המס חדל להתקיים בחברה אחד מהתנאים לחברת בית, תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת אותה שנת מס;
- חריג – אם התנאים שחדלו להתמלא הם תנאים 4 או 5, כתוצאה ממכירת נכסים במהלך שנת המס, ובשנת המס העוקבת החברה רכשה בניינים, קרקעות או מניות בהתאם למפורט בתנאי 4, או שבשנת המס העוקבת החברה התפרקה.
- חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות, לא יאחר מחודש לפני תחילת שנת המס, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת בית, מתחילת שנת המס העוקבת.
- חברה שחדלה להיות חברת בית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.



## מיסוי חברת בית ובעלי מניותיה

- הכנסתה החייבת (לרבות שבח מקרקעין) והפסדיה של חברת בית ייחשבו כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית.
- חלוקה של רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד, לא תיחשב לאירוע מס, זאת גם אם החלוקה היא לאחר שהחברה חדלה להיות חברת בית;
- הכנסה המופקת ע"י **חברה רגילה** ומחולקת לבעלי המניות – מס חברות (23%) ומס על דיבידנד (25% או 30% על בעל מניות מהותי).
- על הכנסה המופקת ע"י **חברת בית** יחול מס סופי המוטל על יחיד.



## מיסוי חברת בית ובעלי מניותיה

חברת בית		חברה רגילה	
1,000,000	שבח	1,000,000	שבח
250,000	מס שבח (25%)	230,000	מס חברות (23%)
750,000	תזרים נטו לבעל המניות	770,000	יתרה
		231,000	מס על דיבידנד (30%)
		539,000	תזרים נטו לבעל המניות
<b>25%</b>	<b>שיעור מס אפקטיבי</b>	<b>46.1%</b>	<b>שיעור מס אפקטיבי</b>

על השכרת נכסי מקרקעין בידי חברת בית ניתן להחיל הטבות מס הכנסה הניתנות ליחיד:

- חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 - פטור ממס על דמי שכירות עד 5,090 שקלים.
- סעיף 122 לפקודת מס הכנסה - מס של 10% בהשכרת דירות בישראל.
- סעיף 122א לפקודת מס הכנסה - מס של 15% בהשכרת נדל"ן מחוץ לישראל.



## מיסוי חברת בית ובעלי מניותיה – המשך:

- פס"ד **נטע עצמון** (עמ"ה 12/94) – היות שאופי ההכנסה בידי תאגיד שקוף נשמר גם אצל בעל המניות, הטבות מס המוענקות ליחידים על דמי שכירות של דירות מגורים יוענקו גם לבעל מניות בתאגיד שקוף המשכיר דירות.
- פס"ד **מומב** (ע"א 703/13) – הפטור ממס שבח שמוענק ליחיד המוכר דירת מגורים לא יחול על תאגיד שקוף ועל בעלי מניותיו, שכן הדרישה בחוק מיסוי מקרקעין היא ש"דירת מגורים" תהיה בבעלותו או בחכירתו של יחיד.
- לצורך חישוב המקדמות של בעל המניות, יש לצרף למחזור את חלקו היחסי של בעל המניות בהכנסתה החייבת של חברת הבית;
- ניתן לגבות את המס על הכנסת חברת הבית, לרבות המקדמות, הן מחברת הבית והן מבעלי המניות, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחי חברת הבית;
- הפסדים שהיו לבעל מניות לפני השנים בהן הייתה החברה חברת בית, אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה החייבת של חברת הבית.



## מכירת מניות של חברת בית

במכירת מניות של חברת בית או של חברה שהיתה חברת בית יחולו הוראות אלה:

1. בחישוב רווח ההון, יש להפחית מהתמורה את סכום הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד, שהצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניות, מוכפל בשיעור הנמכר בחברה;

### דוגמא מספרית:

חברת בית הייתה בבעלות שני בעלי מניות בחלקים שווים. בחברה נצברו עודפים בסך 100,000 ₪, אשר מוסו כהכנסתם הישירה של בעלי המניות, ולא חולקו. אחד מבעלי המניות מכר את מניותיו תמורת 500,000 ₪.

התמורה בחישוב רווח ההון:

	500,000	תמורה
חלקו של בעל המניות (50%) בעודפים שלא חולקו	<u>(50,000)</u>	בניכוי
	450,000	תמורה לצורך חישוב המס



## מכירת מניות של חברת בית – המשך:

2. אם סכום ההכנסה הכולל שיוחס למוכר מחברת הבית הוא שלילי, בשל קיומם של הפסדים, יש להוסיף את הסכום הזה לתמורה.

### דוגמא מספרית:

חברת בית הייתה בבעלות שני בעלי מניות בחלקים שווים. בשנה הראשונה נצברו בחברה עודפים בסך 100,000 ₪; בשנה השנייה נצברו בחברה עודפים בסך 50,000 ש"ח; ובשנה השלישית נוצרו לחברה הפסדים בסך 250,000 ₪. כל הרווחים וההפסדים יוחסו לבעלי המניות. בתום השנה השלישית, אחד מבעלי המניות מכר את מניותיו תמורת 500,000 ₪.

התמורה בחישוב רווח ההון:

	500,000	תמורה
חלקו של בעל המניות (50%) בהפסד שיוחס לו	<u>50,000</u>	בתוספת
	550,000	תמורה לצורך חישוב המס



## הליכי שומה

- נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה, בהתאם לשומת חברת הבית, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר.
- חברת הבית רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה, ובעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית.





## הנוסח הקודם של סעיף 64

הנוסח הקודם של סעיף 64 לפקודה (עד 31 בדצמבר 2017):

**"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158."**



## הוראת מעבר

- חברה שהייתה זכאית להיחשב ל"חברת בית" לפי הנוסח הקודם של סעיף 64, וביקשה להיחשב כחברת בית בדו"ח המס האחרון שהגישה לפני 1 בינואר 2018, יראו אותה כחברת בית גם אם לא מתקיימים בה התנאים 2, 3 ו-6.
- חברה שהייתה זכאית להיחשב ל"חברת בית" לפי הנוסח הקודם של סעיף 64 אך לא הגישה דו"חות מס לשנים 2016 או 2017, רשאית להגיש לפקיד השומה בקשה, בתוך 60 ימים מיום פרסום הנוסח החדש של הסעיף, יראו אותה כחברת בית גם אם לא מתקיימים בה התנאים 2, 3 ו-6.
- חברה שהתאגדה לפני 1 בינואר 2018, ובדו"ח המס האחרון שהגישה לפני כן לא ביקשה להיחשב כחברת בית, רשאית להגיש בקשה להיחשב כחברת בית בתוך 60 ימים מיום פרסום הנוסח החדש של הסעיף, ויראו אותה כחברת בית מיום ההודעה גם אם לא התקיים לגביה תנאי 8.



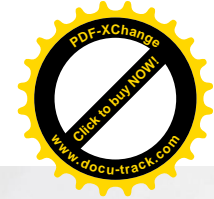
## הוראת מעבר – המשך:

- חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום פרסומו של הסעיף החדש, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית, ואז יראו אותה כאילו חדלה להיות חברת בית מתחילת שנת המס 2017.
- החברה שהיתה לחברת בית לפי הוראות הסעיף החדש, ונצברו לה הפסדים בתקופה קודמת, הפסדים אלו לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.



## נושאי המצגת

- **איגודי מקרקעין** – היסטוריה, חישוב מס שבח, מס רכישה ומע"מ בפעולה באיגוד מקרקעין, הקצאת מניות באיגוד מקרקעין, התנאים לקיומו של איגוד מקרקעין, האם מרכז קניות ובית מלון הם איגודי מקרקעין, האם חברה המחזיקה מקרקעין שהם מלאי עסקי היא איגוד מקרקעין?
- **חברות בית** – חברת בית כתאגיד שקוף, התנאים לקיומה של חברת בית, מיסוי חברת הבית ובעלי מניותיה, מכירת מניות של חברת בית, הליכי שומה לחברת בית ולבעלי מניותיה, הוראת מעבר.



## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

050-9048585

[shai@ampeli-tax.co.il](mailto:shai@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

תודה לכולם!

