

חברים יקרים:

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

בעסקה בין היזם הרגיל לבין רוכש, מושת מס רכישה גם על הרוכש הפרטי בגובה שווי הדירה המוגמרת, כלומר, הן על מרכיב הקרקע שנרכש מבעל המקרקעין והן על שירותי הבנייה שהיזם הרגיל מספק לרוכש הפרטי, בעצמו ו/או באמצעות אחרים (קבלן מבצע).

בהתאם למדרגות המס הקיימות בחוק מיסוי מקרקעין, רכישה של דירה יחידה, כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, פטורה ממס רכישה עד שווי של כמיליון ש"ח וחייבת במס רכישה בסכום של כ- 14,000 ש"ח עד שווי של כמיליון וחצי ש"ח. משווי זה ומעלה מתייבב מס הרכישה על 5% משווי הדירה. בדירת מגורים המיועדת להשקעה מס הרכישה גדל ועומד על כ- 60 אלף ש"ח בדירה בשווי של כמיליון וחצי ש"ח.

מובן, כי שווי הדירה המוגמרת מגלם בתוכו גם מע"מ. דהיינו, הרוכש הפרטי משלם מע"מ בגין רכישת דירת המגורים, על מרכיב הקרקע ועל מרכיב שירותי הבנייה. היזם הרגיל מצידו משלם מס הכנסה על ההכנסה החייבת הנצמחת מהפרויקט, ככל שנצמחת.

בנוסף, עסקה עם יזם רגיל מקימה ככלל גם חבות במע"מ בעת רכישת המקרקעין. הווה אומר, במידה והיזם רוכש את המקרקעין ממי שאינו עוסק בנדל"ן לצרכי חוק מע"מ, הרי שחבות המס מושתת על כתפיו של היזם הרגיל מכוח הגדרת "עסקת אקראי" בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") ובתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. לעיתים היזם הרגיל יצטרך לשלם גם מע"מ על חלקו בהסכמי פיתוח מול הרשות המקומית (ע"א 10252/05, ע"א 1306/99).

רכישה במסגרת קבוצת רכישה והמלצות הועדה

מיסוי מקרקעין

באמצעות התארגנות בקבוצת רכישה ופיצול הרכישה של מרכיב הקרקע משירותי הבנייה ניתן להפחית חלק מן המיסים הקיימים בעת רכישה של

המלצות הועדה לבחינת היבטי קבוצות רכישה - דגשים וביקורת:

ביום 14 ביוני 2010 הגישה ועדת רשות המסים ברשות היועץ המשפטי של רשות המיסים מר משה מזרחי את מסקנותיה והמלצותיה לעניין היבטי המס של קבוצות רכישה (להלן: "הועדה"). כידוע, לצד היתרונות הכלכליים והעסקיים, הקיימים בקבוצות רכישה, בדמות, חיסכון בעלויות השיווק והמימון הקיימים ברכישה של דירה מיזם רגיל, ולצד היבטים קניינים ואחרים, קבוצות רכישה יכולות להקנות, בנסיבות מסוימות, יתרונות מס בלתי מבוטלים לחברים בקבוצות הרכישה. ברשימה זו נסקור בקצרה יתרונות אלו על רקע רכישה של דירת מגורים בעסקה "קונבנציונלית" מיזם רגיל וכן נדון ונבקר חלק מהמלצות הועדה בקשר עם סיכול יתרונות אלו.

רקע

קבוצת רכישה מורכבת על פי רוב מרוכשים פרטיים, אשר מתארגנים בקבוצה על ידי יזם מארגן (להלן: "היזם המארגן"). החברים בקבוצת הרכישה חותמים על מערכת של הסכמים. ככלל, קבוצת הרכישה רוכשת את המקרקעין תחילה ורק בשלב מאוחר יותר היא חותמת על הסכם עם קבלן מבצע לצורך בניית הפרויקט.

רכישת דירה מיזם רגיל

רכישה של דירה מיזם רגיל מורכבת באופן כללי ממספר עסקאות, אשר מקימות חביות מס שונות ונפרדות ברמת היזם וברמת הרוכש הפרטי של דירת מגורים (להלן: "הרוכש הפרטי"). כך, בעסקה בין יזם רגיל לבין בעל המקרקעין (להלן: "בעל המקרקעין"), במסגרתה רוכש היזם את המקרקעין לשם הקמת הפרויקט, קמה לבעל המקרקעין ככלל חבות במס שבח, או במס הכנסה (ככל שהוא בעל עסק בנדל"ן). ליזם קמה חבות במס רכישה בהתאם לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

באשר בית המשפט העליון מעביר את מרכז הכובד ביחס לסוגיה זו וכורך אותה בשאלה, האם היזם רכש זכויות במקרקעין אותן הוא יכול למכור לחברי הקבוצה, אם לאו.

מכל מקום, הכרעת בית המשפט העליון אינה מהווה ערובה, כי המלצתה של ועדת הערר לא תאומץ בחקיקה (וראו למשל לעניין זה את פסיקת בית המשפט העליון בעניין **ורד פרי** (ע"א 4243/08) בעניין התרת הוצאות שמירה על ילדים ואת תיקון 170 לפקודה, אשר עקף את פסיקת בית המשפט העליון).

לעניין זהות המוכר של דירות המגורים המוגמרות, הועדה סבורה, כי מיסוי היזם המארגן כרוש קרקע וכמוכר דירות, ימשיך להיעשות ולהיבחן בהתאם לנסיבות כל מקרה ומקרה ובהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה. רוצה לומר, כאשר היזם המארגן נוטל על עצמו סיכון עסקי להצלחת הפרויקט ובד בבד נוטל סמכויות של קבלן רגיל, דהיינו לוקח חלק פעיל ברכישת המקרקעין מבעל המקרקעין, במציאת הקבלן הבונה, ברישום הבית המשותף, בתכנון, בליווי הבנקאי וכיוצא באלו פעולות, תטען רשות המסים, כי היזם המארגן פועל הלכה למעשה כקבלן רגיל ותמסה אותו בהתאם. משמע, במס רכישה כאילו רכש את המקרקעין מבעל המקרקעין ובמס הכנסה על הרווח שקיים לקבלן רגיל ממכירת דירות מגורים מוגמרות (ראו למשל ו"ע 1262/02).

מובן, שבעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון **בעניין גולן עמוס** סוגיה זו הפכה כאמור לסוגיה מרכזית גם בכל הקשור לחיוב קבוצת הרוכשים במס רכישה על דירת מגורים מוגמרת.

חוק מע"מ

מהיבט המע"מ, עסקת רכישת מקרקעין על ידי אדם פרטי מבעל מקרקעין, אשר אינו עוסק בנדל"ן לצרכי חוק מע"מ, ככלל, איננה חייבת במע"מ. הועדה סבורה ביחס לכך, כי מכירת קרקע לקבוצת רכישה הינה פעילות שחורגת מהמישור הפרטי וממליצה בהתאם לשנות את חוק מע"מ, כך שתתווסף חלופה נוספת להגדרת "עסקת אקראי" בחוק מע"מ, שתכלול מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה. הועדה

דירת מגורים מיזם רגיל. העסקה בין קבוצת הרכישה לבין הקבלן הבונה להקמת הפרויקט, איננה נחשבת כעסקה במקרקעין ולכן איננה מקימה לרוכשים ככלל חבות במס רכישה. כלומר, בעסקה בין קבוצת הרכישה לבין בעל המקרקעין, היחידים בקבוצת הרכישה עשויים לשלם מס רכישה בשיעור של 5% מכל שווי הרכישה של המקרקעין אך לא לחוב במס רכישה בגין שירותי הבנייה.

הועדה ממליצה לערוך שינויי חקיקה בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מע"מ, במסגרתם תיקבע חזקה, לפיה יראו התארגנות של עשרה רוכשים או יותר כקבוצת רכישה.

הועדה ממליצה בנוסף, לערוך תיקון חקיקה לפיו יקבע, כי רוכשים המתארגנים במסגרת קבוצת רכישה לשם רכישת דירות מגורים ייחשבו כרוכשי דירות מגורים מוגמרות לצרכי החיוב במס רכישה (ראו לעניין זה ע"א 6165/04, ו"ע 5024/99, ע"א 390/80, ו"ע 1262/02, והוראת ביצוע 7/2001).

הועדה הסתמכה, בין היתר, על ועדת הערר בעניין גולן עמוס (ו"ע 4006/03), אשר קבעה, באותו עניין, כי גם אם היזם לא רכש זכות במקרקעין, הרי שלאור היקף הסמכויות שהוקנו לו, מתבקשת המסקנה, כי ההסכם בינו לבין יחיד קבוצת הרכישה משקף הסכם לרכישת דירת מגורים מוגמרת.

עוד לא יבשה הדיו מדוח הועדה והנה ביום 16 באוגוסט 2010 הפך בית המשפט העליון את החלטת ועדת הערר בעניין **גולן עמוס** וקבע **בע"א 5332/08**, כי ללא רכישה של מקרקעין מצד היזם, לא ניתן לומר, כי חברי קבוצת הרכישה רכשו דירת מגורים מוגמרת מהקבלן, ובלשון בית המשפט העליון: **"לא ניתן לנתק בין פעולת המכירה לבין פעולת הרכישה, ומשעה שנקבע שהקבלן מעולם לא אחז בזכויות ברות מכירה במקרקעין, פשיטא שלא יכול היה למכרן למערערים, וממילא לא ניתן לומר שהמערערים רכשו אותו מידי".**

נראה שפסיקת בית המשפט העליון טורפת את קלפי הועדה ביחס להמלצה למסות את חברי קבוצת הרכישה במס רכישה על דירת מגורים מוגמרת,

יחידי קבוצת הרכישה במס רכישה על דירת מגורים מוגמרת.

אשר לחוק מע"מ, נראה, כי מסקנות הועדה סתמו את הגולל (עד שינוי חקיקה כאמור) על ניסיונות רשות המסים לחייב את רכישת המקרקעין במע"מ, כאשר קבוצת הרכישה רוכשת את המקרקעין, ממי שאינו עוסק במקרקעין לצרכי מע"מ.

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.

ממליצה להטיל את החיוב במע"מ על בעל הקרקע המזכר.

מגישה זו ניתן ללמוד, כי גם רשות המסים מסכינה, כי לא ניתן להטיל, באמצעות הוראות חוק מע"מ דהיום, חבות במע"מ על רכישת מקרקעין בידי קבוצת רכישה מאדם פרטי. מעניין לציין, כי בעוד שהועדה ראתה ליצור חבות במע"מ בגין רכישת המקרקעין, המלצותיה הן שלא להטיל חבות במע"מ בגין מרכיב האגרות וההיטלים המשולם על ידי הרוכשים בקבוצת הרכישה לרשויות המקומיות. כלומר, דומה, כי קיימת חוסר קוהרנטיות בגישת הועדה, באופן שלעניין רכישת המקרקעין, הועדה סיווגה את יחידי קבוצת הרכישה כקבוצה בעלת סממני פעילות עסקיים, ואילו לעניין מרכיב האגרות וההיטלים בחרה הועדה להשקיף את הקבוצה ולראות את חבריה כאנשים פרטיים.

יודגש בנוסף, כי הועדה קבעה ואישרה את השימוש שנעשה דרך כלל בהסדר האופציה שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי היזם המארגן בעת ארגון קבוצת הרכישה. עם זאת, הועדה לא דנה בהיבטי המע"מ הקיימים בעת העברת האופציה מהיזם המארגן לקבוצת הרכישה (סחור האופציה).

לסיכום, סוגית קבוצת הרכישה משלבת היבטי מס רבים, במישור מיסוי מקרקעין, במישור חוק מע"מ ובמישור מס הכנסה. היבטים אלו, לצד היבטים מסחריים וקנייניים אחרים, ראוי כי יבואו על פתרונם טרם התארגנות הקבוצה. מטרת הקמת הועדה הייתה לבחון וליתן המלצות ביחס להיבטי המס העיקריים הקשורים בקבוצות רכישה.

עיון בדוח הועדה מעלה, כי עד לאימוצה של חקיקה חדשה (אם בכלל), לא יחול שינוי בסוגיות העיקריות העומדות על הפרק - מיסוי קבוצת הרכישה במס רכישה על דירת מגורים מוגמרת ומיסוי היזם המארגן כקבלן רגיל - ואלו ימשיכו להיות שאלות של עובדה, המחייבות בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה.

אדרבה, לאור פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין גולן עמוס, נדמה, כי שאלת מיסוי היזם הופכת להיות השאלה המרכזית גם בקשר למיסוי