



י"א אייר, תשע"ג  
21 אפריל, 2013

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 02 / 2013

### הנדון: מיסוי קבוצת רכישה

#### 1. כללי

התארגנויות של קבוצות רכישה לרכישת קרקע ולבנייה משותפת עליה, הפכו בשנים האחרונות לתופעה רווחת. בשונה מהעסקה ה"מסורתית", שבה רוכש מתקשר בהסכם עם קבלן או יזם שהוא בעל הזכות במקרקעין והוא המוכר דירה/ נכס עסקי מבונה ומוגמר, הרי שבקבוצת רכישה ההתקשרות לקבלת מבנה גמור נעשית במערכת חוזים מפוצלת במסגרתה הרוכש בקבוצה מתקשר עם גורמים נפרדים שכל אחד מהם "מנפק" רק חלק מהזכויות והשירותים שזו המבנה הגמור. אולם קיומם המשולב של החוזים מביא את הרוכש בקבוצה לקבלת זכויות בנכס בנוי.

בדרך כלל נעשה פיצול בין עסקת רכישת הקרקע מבעל הקרקע לקבוצה לבין העסקה של קבלת שירותי בניה הנערכת בין הקבלן המבצע לבין הקבוצה.

חברי קבוצת רכישה קובעים בהסכם ביניהם מנגנון חוזי שלם ומפורט שאמור להביא אותם עד למוצר המוגמר- דירת מגורים או מבנה עסקי. **חבר בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהחליט שהוא נשאר רק עם קרקע ובמובן זה כל אחד מחברי הקבוצה רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר.**

ביום 21 ביוני 2010 פורסם דו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות הרכישה (להלן: דו"ח הוועדה), לרבות המלצות הוועדה לתיקוני חקיקה בסוגיות המיסוי השונות הנובעות מהתארגנות של קבוצות רכישה.

ביום 6 בינואר 2011 נכנס לתוקפו תיקון מס' 69 אשר הוסף במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, התיקון קבע כללים למיסוי קבוצות הרכישה. הן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") והן בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ")

יודגש כי התיקון מתייחס לבעל הקרקע (חבותו במע"מ) ולרוכש בקבוצה (חבותו במס רכישה כמי שרכש נכס מבונה ולא קרקע).

בתיקון 69 נקבע, בין היתר, כי במקום בו לא ניתן לסווג את העסקה כדו-שלבית אלא כמכירה המתבצעת ישירות מבעל הקרקע לחברי הקבוצה, יראו במצב כזה את חבר הקבוצה כמי שרכש נכס מבונה לעניין קביעת "שווי המכירה" לצורך מס הרכישה, ובנוסף יראו את בעל הקרקע כמי שחייב במע"מ, גם אם העסקה נקשרת בין אדם פרטי ליחיד הקבוצה.

הוראת ביצוע זו באה לקבוע את נוהל הטיפול במס שבח ומס רכישה בעסקאות של קבוצות רכישה בעקבות התיקון וכן להבטיח שיטת טיפול אחידה בכל היחידות.

2.1 במסגרת תיקון החקיקה שולבו ההגדרות להלן:

**"קבוצת רכישה" – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:**

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

לעניין הגדרה זו –

**"גורם מארגן" – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור;**

**"מסגרת חוזית" – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;  
"תמורה" – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף;**

2.2 מאפייני קבוצת רכישה:

קבוצת רכישה לעניין החוק היא קבוצה המורכבת ממספר חברים שהתארגנו כקבוצה ע"י "גורם מארגן" במטרה לבנות את ביתם/נכס עסקי בבניה משותפת עוד בטרם רכישת הזכויות בקרקע.

חברי הקבוצה חותמים על **מערכת הסכמים** הכוללת שני הסכמים מרכזיים: האחד, הסכם לרכישת הקרקע הנחתם בין חברי הקבוצה לבין בעל הקרקע והשני, "הסכם שיתוף" הנחתם בין חברי הקבוצה והמהווה מסגרת חוזית בין החברים. בשלב הראשון, קבוצת הרכישה רוכשת את הקרקע ובשלב השני, הקבוצה מתקשרת עם קבלנים מבצעים ונותני שירותים שונים.

התארגנות לרכישת נכס מקרקעין בדרך של קבוצת רכישה עשויה מחד, להקנות לחברי הקבוצה יתרון בהוזלת עלויות הכוללות הוצאות מימון, פרסום, שיווק, רווח יזמי, מסים ומאידך, רכישה במסגרת כזו טומנת בחובה גם חסרונות כמו סיכונים שונים המוטלים על הרוכש כגון: הבטחת ההשקעה, מחיר דירה לא סופי, זהות המארגן חוסר וודאות מסויית ועוד.

2.3 גורם מארגן:

בהתחשב במורכבות ביצוע פרויקט בניה משותף ובמיוחד בבנייה רוויה, יש צורך לארגן מראש את "כללי המשחק" של השותפים בפרויקט ולקבוע גורם שיארגן את הקבוצה וייתן מענה לדרישות החברים בקבוצה. צורך זה גובר ככל שההיקף הכספי של ההשקעה גדול יותר, הפרויקט מורכב יותר, מספר החברים בקבוצה גדול יותר וכתוצאה מכך יש חשיפה רבה יותר לסיכון להיקלע למצבים של ניגוד אינטרסים בין יחיד הקבוצה העלולים להערים קשיים על ביצוע הפרויקט.



### המודלים העיקריים בהם פועל מארגן הקבוצה:

א. **שיטת "הליווי המלא"** - שיטה בה המארגן מלווה את כל שלבי הפרויקט. המארגן מאתר קרקע, מברר זכויות הבניה, מכין תכנון מוקדם, מכין אומדן עלויות הפרויקט, עורך את המסגרת המשפטית להתארגנות הקבוצה, מארגן את חברי הקבוצה, מלווה את רכישת הקרקע, מבצע את ההתקשרויות מול הקבלנים המבצעים, מפקח על ביצוע הפרויקט, מארגן את הליווי הבנקאי ומלווה את הפרויקט עד להשלמתו ורישום הזכויות על שם חברי הקבוצה.

הסיכונים והסיכויים השונים במודל זה כגון עלות הנכס, מועד מסירה וכו' נותרים בידי חברי הקבוצה.

ב. **שיטת "הליווי החלקי" (או "שיטת המארגן")** - המארגן מאתר את הקרקע, מכין את מסגרת ההתקשרות הכוללת בדרך כלל גם מנגנון של הסכם אופציה מול בעל הקרקע, מארגן את חברי הקבוצה, ופורש לאחר החתימה על הסכם המכר עם בעל הקרקע ועל הסכם השיתוף, ומכאן והקבוצה ממשיכה להתנהל לבדה מול הקבלן המבצע והיועצים השונים עד להשלמת הפרויקט.

#### 2.4 מסגרת חוזית:

המאפיין את קבוצת הרכישה היא כי כל חברי הקבוצה, **מתחייבים מראש** לוותר לפרק זמן מסוים, על חלק מאגד זכויותיהם במקרקעין העתידיים להירכש (כפי שיפורט בהרחבה להלן) וזאת על מנת לאפשר את מימוש זכויות הבניה ובניית הבניין המתוכנן. הסכמה זו באה לידי ביטוי בהסכם מחייב (כגון: **הסכם השיתוף**) שחתימה עליו הנה תנאי מקדים להצטרפותו לקבוצה של כל חבר וחבר.

המערכת החוזית ובה הסכם השיתוף קובעת לרוב מנגנון הכולל גם את דרך ההתקשרות עם הקבלן המבצע שמטרתו להוליך את חברי הקבוצה למוצר מוגמר-דירת מגורים/מבנה עסקי. עפ"י ההסכם "חבר" בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהשאיר בידיו את הקרקע בלבד, כך שהלכה למעשה ה"חבר" רוכש מוצר מוגמר.

המערכת החוזית מסדירה את התחייבות היחידים בקבוצה ממועד רכישת הקרקע ועד לסיום הבניה. כגון: התקשרות עם בעלי מקצוע לבניית הנכס, הסדר הליך קבלת החלטות בקבוצה, בנק מלווה, יועצים משפטיים ועוד.

**יודגש, כי בהתאם להוראות החוק התנאי להיכנס להגדרת "קבוצת רכישה" הוא כי החברים בקבוצה קשורים במערכת חוזית. אם אין בין חברי הקבוצה, בינם לבין עצמם, התקשרות חוזית (לדוגמא הסכם שיתוף) אזי אותה קבוצה לא תחשב ל"קבוצת רכישה".**

#### 2.5 תשלום תמורה לגורם המארגן:

על פי התיקון, התמורה למארגן עבור פעולות הארגון שלו היא תנאי להכרה בקבוצת הרוכשים כ"קבוצת רכישה" לעניין החוק.

התמורה המשולמת לגורם המארגן יכול ותינתן במזומן ו/או בשווה כסף. לעניין זה יש לציין כי גם תמורה המשתלמת בתמורה לסיחור אופציה לרכישת הקרקע נחשבת כ"תמורה" עבור פעולת האירגון.

הטבות בשווה כסף יכולות להתבטא במקרים בהם החבר המארגן או מי מקרוביו הינם חלק מקבוצת הרכישה. המארגן או מקרוביו ישלמו בגין הנכס המוגמר עלות נמוכה מהעלות אותה ישלמו ייתר החברים בגין נכס זהה שיתקבל בסיום הפרויקט.

### 3. חיוב במס רכישה:

#### 3.1 נכס שאיננו דירת מגורים

סעיף 9(א) תוקן ונקבע בו כי לגבי כל נכס אחר **שאיננו דירת מגורים** והרוכש נמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה **שווי המכירה של הנכס הבנוי**.  
להלן הוראות החוק לאחר תיקונו:

**"במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים היא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."**

#### 3.2 נכס שהינו דירת מגורים

בסעיף 9(ג) הורחבה הגדרת "דירת מגורים" כך שההגדרה כוללת גם זכות במקרקעין שנמכרת לקבוצת רוכשים ומיועדת לשמש למגורים.

להלן הוראות החוק לאחר תיקונו:

**" דירת מגורים" - כל אחת מאלה:**

- "(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.**
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."**

בסעיף 9(ג1א) הוספה פסקה 3 ונקבע בה כי רוכש בקבוצת רכישה של דירת מגורים יחויב במס רכישה לפי שווי המכירה של דירת המגורים כבנויה.

להלן הוראות סעיף 9(ג1א)(3):

**"לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; לעניין זה, "קבוצת רכישה" – כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה "דירת מגורים" שבסעיף קטן (ג)."**

#### 4. תנאים לתקפן של עסקאות:

סעיף 16(א)(2) תוקן ונקבע בו, כי במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה, לא יינתן אישור מס שבח אלא אם הומצא אישור מנהל מע"מ, לפיו שולם המע"מ המתחייב על רכיב הקרקע או ניתנה ערובה לתשלומו במועד.  
להלן הוראות החוק לאחר תיקונו:

**" מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין, אלא אם כן המנהל אישר שהיא פטורה ממס או ששולם המס המגיע על פי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב)(1) או (2); לא נעשתה שומה כאמור, תירשם המכירה אם ניתנה ערבות בנקאית או ערובה אחרת להנחת דעתו של המנהל, לגבי ההפרש שבין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית כמשמעותה בסעיף 78(א) או (ב)(3), להבטחת תשלום המס שיגיע; תוקפה של ערבות או ערובה כאמור יהיה לתקופה שיקבע המנהל, ובלבד שלא תעלה על תשעה חודשים מיום שנמסרה למנהל ההצהרה כאמור בסעיף 73, ולגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה- ובלבד שהומצא גם אישור מהמנהל, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף לפי סעיף 136 לחוק האמור, שהמס המגיע לפי אותו חוק בשל אותה מכירה שולם או שניתנה ערובה לתשלומו במועדו".**

יובהר, כי בתיקון לחוק מע"מ אשר נערך במקביל לתיקונים הנ"ל בחוק מיסוי מקרקעין, נקבע כי במכירת קרקע מאדם פרטי לקבוצת רכישה (בשונה ממכירה לאדם פרטי) תהא המכירה חייבת במע"מ בידי המוכר. התנית רישום הזכויות בתשלום המע"מ תמנע מצבים (כולל מכירות באמצעות מנגנון נאמנות) בהם מוכר הקרקע לא יידע כי הוא מוכר את הקרקע לקבוצת רכישה ומוטלת עליו חבות במע"מ דבר אשר יסייע להבטחת תשלום המע"מ.

סייג לתחולה- החיוב במע"מ על פי תיקון 40 לחוק מע"מ, לא יחול לגבי עסקאות כאמור שהן מימוש של אופציה לפי פרק חמישי<sup>2</sup> לחוק מיסוי מקרקעין שנתנה לזם / המארגן או לקבוצת הרכישה וכן במקרה של מימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין ובלבד שהודעה על אופציה כאמור נמסרה למנהל מיסוי מקרקעין עד ליום 18.10.10.

#### 5. המבחנים העיקריים לזיהוי של קבוצת רכישה :

##### 5.1 קיום גורם מארגן:

בבחינת מכלול ההסכמים אשר נחתמו ע"י חברי הקבוצה ניתן לזהות גורם מארגן, לעיתים עו"ד<sup>1</sup>, לעיתים מתווך מקרקעין ולעיתים יזם, אשר מהווה את הרוח החיה בארגון הקבוצה וביצירת יכולתה להתקשר כקבוצה עם בעל הקרקע לרכישתה ובניה עליה. אחת הדרכים לזיהוי הגורם המארגן היא בדיקה מי יצר את הקשר הראשוני עם בעל הקרקע לרבות אופציה ככל שניתנה.

<sup>1</sup> יש לציין כי מתן שירותים משפטיים בלבד (כאשר התמורה המשולמת בעד שירותים אלו משקפת שווי שוק של תמורה בעד שירותים כאמור בלבד), לא יהיה לבדם בכדי להוות נימוק בלעדי לקביעה כי עורך הדין הינו "מארגן"

## 5.2 מסגרת חוזית:

התנאי על פי החוק לקיום קבוצת רכישה הינו שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית. על פי רוב, חברי הקבוצה מצטרפים **למערכת חוזית** שהוכנה ע"י מארגן הקבוצה או ביוזמתו והמארגן מקבל "**תמורה**" בגין הטיפול "בארגון הקבוצה". המערכת החוזית מחייבת את כלל המצטרפים ממועד הצטרפותם לקבוצה להיות חלק מ"מנגנון" שתפקידו אחד - להביא להשלמת בניית הפרויקט. זהות חברי הקבוצה מתבררת סופית, בדרך כלל, רק בסמוך ולפני מועד רכישת הזכויות בקרקע, וממועד הרכישה לא ניתן לבטל את החברות בקבוצה אלא בדרך הקבועה מראש בהסכם השיתוף.

## 5.3 גורם מממן/ליווי בנקאי

הסכמי השיתוף מחייבים בד"כ את ביצוע הבנייה בשיתוף פעולה עם בנק מלווה (יתכן גורם מממן אחר). תפקיד הבנק המלווה, להבטיח את העמדת כל המימון הנדרש לסיום הבנייה. כנגד זאת, הבנק המלווה דורש לשעבד כבטוחה להעמדת קו האשראי את הקרקע כנקייה מכל חוב או שיעבוד.

הבנק המלווה מאשר את הליווי הבנקאי בדרך פתיחת תיק משכנתא של כל יחיד בקבוצת הרכישה. הבנק מאשר את הצטרפותו של כל חבר לקבוצה, וזאת לאחר בדיקת יכולתו הכלכלית של כל אחד מחברי הקבוצה. הבנק באמצעות דו"חות אפס תקופתיים בוחן את התקדמות הפרויקט ומזרים כספים לקבוצה עפ"י קצב התקדמות הבנייה.

## 5.4 ויתור על "אגד זכויות" במקרקעין - לתקופת היזמות והבנייה:

חברי הקבוצה במסגרת הסכם שיתוף מוותרים ויתור זמני על מגוון זכויות **לרבות** כמפורט להלן:

- הזכות לבטל את רכישת הזכויות במקרקעין.
- הזכות לדרוש פרוק השיתוף במקרקעין.
- הזכות לעכב את מימוש הבנייה עקב קשיי מימון בלתי צפויים שהם נקלעו אליו.
- הזכות לשעבד את המקרקעין בתקופה שעד סיום הבנייה (למעט לטובת הבנק המלווה).
- הגבלת זכות מימוש זכויות היחיד בקבוצת הרכישה (חובת קבלת הסכמת הקבוצה באמצעות הנאמן/המארגן).

## 5.5 חתימה על יפויי כוח:

האמצעי להבטחת ההתחייבויות שלוקחים על עצמם הרוכשים עם כניסתם לקבוצת הרכישה הוא חתימת חברי הקבוצה על **יפויי כוח** המסמיכים את מי מהגורמים המקצועיים כדוגמת המארגן, הוועד המנהל או הבנק לשם סיום הפרויקט כאשר ויתורם של הרוכשים על הזכויות לעיל (סעיף 5.4) מסייע אף הוא לסיום הפרויקט.



## 5.6 מספר החברים בקבוצה :

עפ"י הוראות החוק הגדרת "קבוצת רכישה" אינה כוללת רף מינימאלי של מספר החברים בקבוצה, ועל כן גם התארגנות של מספר מועט של חברים לרכישת זכות במקרקעין ולבניה עליה, באמצעות גורם מארגן המקבל תמורה במישרין או בעקיפין, תוך התחייבות הרוכשים למסגרת חוזית **יכול ותחשב לקבוצת רכישה**.

## 5.7 התקשרות הגורם המארגן עם בעל הקרקע :

5.7.1. אופציה ייחודית ככלי לארגון קבוצת רכישה- פרק חמישי 2 : אופציה במקרקעין. ישנם מקרים בהם המארגן רוכש אופציה ייחודית מבעל הקרקע, האופציה מקנה למארגן אורכה לרכישת הקרקע לפרק זמן מסוים עד להשלמת קבוצת הרכישה. המארגן מסחר את האופציה שניתנה לו לקבוצת הרוכשים, ואלו מתקשרים ישירות בהסכם מכר עם בעל הקרקע וככל שהסכם האופציה לא ימומש, המארגן יישא בעלות האופציה. חשוב לציין, כי אין בקבלת האופציה הייחודית כשלעצמה בכדי לקבוע שהמארגן לא רכש זכות במקרקעין וכל מקרה ייבחן לגופו בהתאם להוראות החוק והפסיקה. יובהר, כי בסיחור אופציה רגילה (שאינה עונה לתנאי פרק חמישי 2) לקבוצת רכישה, יש חשש להסטת רווח פירוטי לרווח הוני. במקרים אלו יש להעביר מידע כאמור לפקיד שומה.

5.7.2. ישנם מקרים בהם בשל ריבוי הרוכשים בקבוצת הרכישה אחד הרוכשים או הגורם המארגן מתקשר עם בעל הקרקע ומשמש נאמן לחברי הקבוצה. ראה התייחסות במיסוי המארגן סעיף 7 להוראה זו.

## 6. הוראות לפעולה

### 6.1 בחינת קיומה של קבוצת רכישה :

- 6.1.1 יש לבחון קיום גורם מארגן ו/או מי מטעמו ומסגרת חוזית מחייבת לקבלת נכס בנוי.
- 6.1.2 יש לבחון את כל מערכת ההסכמים וההתקשרויות בין בעל הקרקע, מארגן הקבוצה וחברי הקבוצה בהתבסס על המבחנים שנקבעו בפרק 2 ופרק 5 לה"ב זו.
- 6.1.3 הצהרת המוכר תיפתח במחשב כמכירת קרקע (סוג נכס 06 או 05).
- 6.1.4 התיק ינותב במחשב לחוליה האורגנית המתאימה.
- 6.1.5 התיק ינותב בשאילתא 5/ITSR כולל ציון אחד מסוגי החישוב הבאים :
  - בסוג נכס 05 ידווח סוג חישוב 516- קבוצת רכישה מגורים או 517- קבוצת רכישה מסחרי.
  - בסוג נכס 06 ידווח סוג חישוב 616- קבוצת רכישה מגורים או 617- קבוצת רכישה מסחרי.



6.1.6 התיק יבחר לתוכנית עבודה במסגרת בחירת מטה.

6.1.7 בסיום הטיפול השומתי ישדר המפקח שומת מס שבח בהתאם לקודים החדשים וללא אישור לטאבו במס שבח. במערכת הממוכנת תתווסף סיבה לאי מתן אישור-קבוצת רכישה חייב מע"מ" במס רכישה יציין המפקח בתקצור כי הנכס נרכש במסגרת קבוצת רכישה וזאת בשדה ששולב במסך D 925- פרטי הנגרות.

## 6.2 קביעת שווי המכירה:

6.2.1 **הכלל** - חיוב במס רכישה של חבר בקבוצת רכישה בגין **סך כל התמורות והעלויות בהם נשא** בכסף או בשווה כסף עבור קבלת מבנה בנוי ומוגמר (ראה קביעת בית המשפט העליון בשאלת "שווי המכירה" ב-דנ"א 1047/10 **פרידמן ככשורי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין**).

6.2.2 במקרים בהם במועד החתימה על הסכם השיתוף טרם נחתם הסכם עם קבלן מבצע, יש להיעזר ב"דו"ח 0" לצורך קביעת שווי המכירה (דו"ח שמאי כלכלי אשר נערך לפני החתימה על הסכם השיתוף ובו אומדן של כלל עלויות הפרויקט).

6.2.3 במקרים בהם נראה כי "דו"ח 0" אינו משקף את העלויות המקובלות באזור באופן ניכר יש להוסיף אחוז מסוים לשווי הנכס, כך שהעלות תהא לפחות עלות מינימאלית מקובלת לאזור הספציפי.

6.2.4 אין לכלול בשווי המכירה רווח יזמי שכן, אחד היתרונות בהתאגדות מעין זו, הוא החיסכון ברווח היזמי. יחד עם זאת, יש לבחון האם קיים פער העולה על 20% בין שווי השוק של דירה גמורה דומה לבין שווי מצרפי של כל העלויות (בניה+קרקע+ארגון) כפי שהן מוצגות ע"י הקבוצה, במידה וקיים פער העולה על הפער האמור יש להתערב בשווי שהוצהר ולחייב בהתאם לשווי עלויות סביר לאותו אזור.

6.2.5 **בעסקאות בהן קיים פער משמעותי העולה על 25%, יש להעביר מידע גם לפקיד השומה בו מתנהל תיקו של חבר בקבוצת הרכישה לצורך בחינה האם קיימת הטבה החייבת במס פירוטי או במס רווח הון (מאחר ובעתיד הדירה כנראה, תמכר בפטור לפי סעיף 49 לחוק).**

6.2.6 תשומת הלב כי "שווי המכירה" למוכר הקרקע ייקבע בהתאם לשווי הזכויות במקרקעין במצבו במועד המכירה.

## 6.3 סווג הנכס לצרכי מס רכישה:

6.3.1 הנכס הנרכש יסווג כדירת מגורים יחידה או דירת מגורים (שאינה יחידה) או נכס עסקי. הדיווח לסוג נכס ייעשה על פי מהות הנכס בהתאם 30, 50, 32 או

.60





6.3.2 מקרה בו חבר הקבוצה הינו בעלים של דירת מגורים יחידה שרכש במסגרת קבוצת רכישה דירת מגורים נוספת ומתכוון למכור את דירתו יש לפרש את סעיף 9 (ג1א)(2)(א) לענין פרק הזמן למכירת הדירה הישנה תוך שנה מיום מסירת החזקה בדירה נשוא קבוצת הרכישה בדומה להוראה החלה על קבלן.

#### 6.4. אישור לטאבו:

עד לבניית מערכת קשר ממוכנת בין מסמ"ק למע"מ, יפיק מנהל מע"מ אישורים ידניים בדבר תשלום המע"מ לכל מכירה כאמור. לאחר קבלת אישור מע"מ יתקן המפקח שטיפל בתיק את מצב האישור לטאבו בשאילתא 9700, יעדכן בתרשומת הממוכנת כי התקבל אישור מע"מ ויתייק את האישור בתיק.

#### 7. מיסוי הגורם המארגן

כיום, היזם בקבוצות הרכישה מלווה את הפרויקט ("שיטת הליווי המלא") או מכין את המסגרת להתארגנות הקבוצה (שיטת "הליווי החלקי" או שיטת "המארגן") ופחות נושא בסיכונים ובסיכויים של הפרויקט.

תיקון 69 לא דן בהיבטי המיסוי של הגורם המארגן ולכן ימשיך לחול הדין הקודם לעניין מיסויו.

ככל שמבחן הסיכונים והסיכויים ומבחן השליטה שנקבעו בפסיקה לא מתקיימים לגבי המארגן, אין לראות בו כמי שרוכש קרקע ומוכר דירה/בנין. במקרה כזה יש להעביר המידע למס הכנסה לצורך מיסוי פעילותו של המארגן/יזם/מתווך.

ככל שנוחה שהמארגן נושא בסיכונים ובסיכויים ומקיים את מבחן השליטה הרי שיש למסותו בדומה לקבלן כאמור בה"ב 7/2001 - קרי, עסקת דו שלבית: עסקה א' - רכישת הקרקע ע"י היזם.

עסקה ב' - מכירת חלקים מהמגרש (במידה ואין קשר בין הגורם המארגן להליך הבנייה) או מכירת דירות מגורים או חלקים בבניין בנוי מהיזם לרוכש.

#### 8. מיסוי "רוכשים פוטנציאליים" ו/או הגורם המארגן:

ישנם מארגנים של קבוצות רכישה שיש להם "מאגר" של רוכשים פוטנציאליים המעוניינים להשקיע בפרויקטים שונים.

אותם גורמים, רוכשים מספר דירות בקבוצות רכישה שונות ולעתים מוכרים את הדירות במימוש מהיר בסמוך לקבלת הדירה. מצב שכזה דורש לבחון האם פעילות זו של המשקיעים, אינה עולה כדי פעילות של עסק (ולחילופין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי) בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה.

אי לכך, כאשר מזהה מנהל מסמ"ק רוכשים כאמור, עליו להעביר את הטיפול בעניינם לפקיד השומה הרלוונטי, לצורך בחינת פעילותם וסיווג מקור הכנסתם.



## **9. תחולה:**

תחולת הוראת ביצוע זאת הינה בגין מכירות שנעשו מיום 1.1.2011. לגבי מכירות שנעשו בטרם המועד האמור כל תיק יבדק לנסיבותיו.

**בברכה**

**רשות המסים בישראל**