

אל :  
תפוצה : א', נצ(1), ב(3), ג(3), ד(2), ו

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 8 / 2003 - מיסוי מקרקעין, מקצועית, משפטית

### הנדון: מעמדו של איגוד שבעלותו זכויות במקרקעין שהנן מלאי עסקי

#### 1. כללי

1.1 חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק") קובע כי:

- א. מס שבח יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין (סעיף 7).
- ב. מס מכירה יוטל על כל פעולה באיגוד מקרקעין (סעיף 72ב).
- ג. מס רכישה יוטל על הרוכש בפעולה באיגוד מקרקעין (סעיף 9).

1.2 "איגוד מקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

**"איגוד מקרקעין" - איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין; ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומיטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית. "**

1.3 סיווגם של המקרקעין בידי האיגוד כמלאי עסקי או כרכוש קבוע אין בהם, כשלעצמם, כדי לפסול את האיגוד מלהיחשב "איגוד מקרקעין". עם זאת, לאור המחלוקת הקיימת בנושא, בחרה נציבות מס הכנסה בפרשנות, לפיה לא ייחשבו איגודים מסויימים ל"איגודי מקרקעין", באותם המקרים שבהם בנוסף לזכויות במקרקעין שבאיגוד, המסווגים אצלם כמלאי עסקי, קיימת באיגוד פעילות עסקית ממשית (קבלן בניין או סוחר במקרקעין), והכל בכפוף לקריטריונים המפורטים בהוראת ביצוע זו.

1.4 מובהר בזאת, כי כל עושה פעולה באחד מסוגי האיגודים המובאים להלן, המבקש להחיל על עצמו את הוראת ביצוע זו, יהיה חייב בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין על כל שינוי בזכויות המחזיקים באיגוד וזאת כאמור בסעיף 73 לחוק. לעניין זה יודגש, כי הדברים המובאים בהוראת ביצוע זו לא יתפרשו כפוטרים את עושה הפעולה מדיווח כאמור.

1.5 בכל מקרה שבו יש ספיקות בדבר תחולת הוראת ביצוע זו, האם מדובר ב"איגוד מקרקעין" אם לאו, יש להפנות את הטיפול בעניין למחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה.

## 2. איגודים שלא ייחשבו כאיגודי מקרקעין

להלן פירוט המקרים והתנאים שבהם לא יראו באיגודים כאיגודי מקרקעין :

2.1 איגוד אשר בשנות המס שקדמו לשנת המס שבה נעשתה הפעולה באיגוד דיווח על הכנסותיו בהתאם להוראות תקן חשבונאי מס' 2 של המוסד לתקינה חשבונאית או גילוי דעת מס' 6 של לשכת רואי חשבון, לפי העניין, ויישם לצורכי פקודת מס הכנסה את הוראות סעיף 8א(ג) ואת הוראות 18(ד) לפקודה ומנהל את פנקסיו על-פי תוספת ד' להוראות ניהול פנקסים (קבלנים), ובלבד שבתקופה כאמור דיווח בדו"ח הכספי לצורכי מס על רווח או הפסד מפעילותו זו בהתאם להוראות סעיף 12(1) לפקודה והתקיימו בו התנאים שלהלן :

א. המקרקעין שבבעלותו, מלבד משרדי האיגוד, רשומים כמלאי עסקי תחת הסעיף המאזני "רכוש שוטף", החל מיום רכישתם.

ב. זמן סביר לאחר רכישת המקרקעין באיגוד, הוחל בהכשרת המקרקעין לבנייה (לדוגמה: הוצאת היתר בניה, פעולות פיתוח וכו')

ג. בסמוך לביצוע הבנייה, החל האיגוד בפעולות שיווקיות של יחידות העבודה שהוא בונה (לעניין זה, פעילות שיווקית תכלול גם תיווך, פרסום וקידום מכירות).

ד. לאחר הפעולה בזכויות המשיך האיגוד בפעילותו הקודמת ולא שונה יעוד המקרקעין שבאיגוד.

2.2 איגוד אשר בשנות המס שלפני מועד עשיית הפעולה באיגוד עסק בפועל ברכישה ומכירה של מקרקעין אשר עליהם דיווח בדו"חות החשבונאים כהכנסה רגילה מפעילות שוטפת ולצורכי מס הכנסה ניהל את ספריו בהתאם להוראות תוספת ט' להוראות ניהול פנקסים (סוחרי מקרקעין), ובלבד שבתקופה כאמור דיווח על הכנסותיו מפעילותו זו כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה, והתקיימו בו התנאים שלהלן :

א. במשך מספר שנים תדירות העסקאות של האיגוד במסחר במקרקעין והיקפן מצביעים על כך שמדובר בעסק.

ב. מלבד משרדי האיגוד, האיגוד אינו בעלים של מקרקעין שהם רכוש קבוע באותה תקופה.

ג. לאחר הפעולה בזכויות באיגוד, ייעודם של המקרקעין באיגוד לא השתנה והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.

2.3 איגוד חדש שהוקם במיוחד לצורך הקמת פרויקט בניה למכירה והתקיימו בו כל המבחנים הבאים :

א. האיגוד מחזיק במקרקעין המסווגים כמלאי עסקי, למעט משרדי האיגוד, המיועדים לבנייה ולמכירה (להלן: "הפרוייקט").

ב. המקרקעין שבבעלות האיגוד לא נרכשו מגופים הקשורים שיש להם יחסים מיוחדים עם האיגוד או בעליו.

ג. בסמוך לאחר הקמת האיגוד החלה בניית הפרוייקט ושיווקו לרוכשים. הבנייה ושיווק הפרוייקט נעשו באופן רצוף וללא הפסקות.

- ד. בסמוך להתחלת בניית הפרוייקט ובמהלך הקמתו נחתמו חוזי מכירה עם רוכשים שאינם צדדים קשורים.
- ה. לפחות 12 חודשים לפני הפעולה באיגוד החלה בניית הפרוייקט ונחתמו חוזי מכירה עם רוכשים שאינם צדדים קשורים.
- ו. לאחר הפעולה בזכויות האיגוד, ייעודם של המקרקעין לא השתנה והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.

### 3. תנאים כלליים:

- לצורך הכרעה בדבר מעמדו של האיגוד, ניתן להיעזר בממצאים הבאים:
- 3.1 האיגוד הגיש, על פי חובתו ובהתאם להוראות הפקודה, את כל דוחותיו לצורכי מס לגבי כל שנות המס שקדמו לשנת המס שבה נעשתה הפעולה באיגוד.
- 3.2 בשנים שקדמו למועד ביצוע הפעולה באיגוד, ספרי האיגוד קבילים.
- 3.3 חוות הדעת של המבקר לגבי הדוחות הכספיים שהגיש האיגוד הנה ללא הסתייגות או הימנעות.
- 3.4 לגבי קביעת מעמדם של המקרקעין, ניתן להיעזר גם בדרך שבה דווחו לרשויות מס ערך מוסף.

### 4. דגשים לפעולה

- 4.1 בכל תיק יבחנו הנסיבות הספציפיות וההכרעה תתקבל בהתאם לנתונים בתיק.
- 4.2 בכל מקרה שבו קיים ספק, אם מדובר ב"באיגוד מקרקעין" אם לאו או שקיים חשש ל"פעולה מלאכותית" המוציאה את האיגוד מהגדרת "איגוד מקרקעין" או להפך, יש להפנות את הטיפול למחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה.

**בברכה,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**