



כ' חשוון, תשס"ט
18 נובמבר, 2008
מש-04109408

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 9/2008

הנדון: הקצאת מניות באיגוד מקרקעין

1. כללי

- 1.1** בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50), התשס"א-2001 (להלן: תיקון מס' 50) תוקנה הגדרת "פעולה באיגוד" כך שהקצאת מניות מועטה מהגדרת "פעולה באיגוד".
הקצאה הוגדרה כ"הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מחבר האיגוד, במישרין או בעקיפין".
- 1.2** תיקון זה אשר קובע כי פעולת הקצאה אינה פעולה באיגוד נובע מכך כי פעולת הקצאה היא פעולה הנעדרת מימוש כלכלי אמיתי כך שלאחר ההקצאות אומנם יש דילול בהחזקת בעלי המניות אך שווי החזקות של בעלי המניות לא השתנה.
- 1.3** בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה-2005 (להלן: "תיקון מס' 55") תוקן סעיף 75 לחוק, כך שנוספה פסקה (ג) המטילה חובת הודעה על כל הקצאה באיגוד מקרקעין, על מנת שהמנהל יוכל לבחון עמידתה של הפעולה בתנאי ההגדרה, או חיובה במס כפעולה באיגוד.
יש לציין, כי תחולתו של סעיף 75(ג) לחוק הינה רטרואקטיבית ולכן חובת ההודעה, כאמור, חלה על כל הקצאה שנעשתה מיום 7.11.01.
- מטרת הוראה זו לקבוע מבחנים ואמות מידה לסווג הפעולה (הקצאה שאינה אירוע מס או פעולה באיגוד) וכן לקבוע נהלים לטיפול בהודעות הנמסרות על הקצאה באיגוד מקרקעין.

2. סיווג ההודעה על ההקצאה

מיד או בסמוך לקבלת הודעה על הקצאה באיגוד מקרקעין בהתאם לסעיף 75(ג) לחוק, על המשרד האזורי לבחון את מהותה ולסווגה בהתאם.
ענתה ההקצאה על ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק ועמדה בין היתר במבחנים המפורטים להלן, הרי שזו לא תחויב במס, ואולם, באם לא עמדה במבחנים ובתנאי הסעיף, הרי שיש לסווג ההקצאה כפעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס ועל המנהל לדרוש הצהרה מן הנוגעים בדבר לפי סעיף 81 לחוק.

2.1 המבחנים והתנאים לקיומה של הקצאה

- א. הזכויות המונפקות באיגוד המקרקעין לא נרכשו על ידי האיגוד מבעלי הזכויות בו קודם להקצאתן -
בהתאם לאמור בה"ב 9/03 הרפורמה במיסוי מקרקעין איגודי מקרקעין רכישת מניות מבעלי המניות על ידי האיגוד (רכישה עצמית) היא פעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס שבח, מס מכירה ומס רכישה. (ראה בעניין זה ו"ע 1005/00, 1006/00 גני דולינגר חברה לבניין בע"מ ואח' נגד מנהל מס שבח מרכז).



עפ"י התנאי האמור, רק הקצאה של מניות שנרכשו בעבר ע"י האיגוד איננה הקצאה, ולכן, במידה והאיגוד רכש מניותיו מבעלי המניות, ערב ההקצאה, ובהקצאה הונפקו מניות חדשות שלא הונפקו ונפרעו בעבר, הרי שהרכישה העצמית, כשלעצמה, אינה פוגעת במעמד ההקצאה לעניין החוק. נטל הוכחת זיהוי המניה המוקצית הינה על החברה המנפיקה.

ב. התמורה בעד ההקצאה כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין -
עמדת רשות המיסים היא כי יש לפרש את המונח "תמורה" כפי שפורטה בהרחבה בהוראת ביצוע 9/03.

2.2. להלן דוגמאות לנסיבות הקצאה שעשויות להעיד על מכירה:

א. שינוי כלכלי המעיד על פעולה באיגוד

הקצאה "טהורה" משקפת הזרמת הון לחברה כנגד קבלת זכויות בה. בהקצאה "טהורה", כאמור, שווי הזכויות שמחזיקים בעלי המניות המקוריים לאחר ההקצאה נשמר שכן ההנחה היא שאדם לא יוותר על זכויותיו הכלכליות ללא תמורה.

דוגמא: בחברה א' מונפקות 100 מנות בנות 1 ש"ח ע"נ כל אחת. בחברה שני בעלי מניות בעלי שיעור החזקה שווה (50%), שווי החברה 100 ₪. החברה הנפיקה 50 מניות בנות 1 ₪ ע"נ כל אחת לצד ג'. שווי החברה לאחר ההנפקה 150 ₪. כתוצאה מן ההנפקה שעור החזקה של כל אחד מבעלי המניות הינו 33%. יוצא אפוא, כי שווי הזכויות של בעלי המניות המקוריים נשאר כפי שהיה טרם ההקצאה - 50 ₪, ולכן, הקצאה זו אינה ארוע מס. מכאן, ניתן להסיק שכאשר שווי הזכויות של בעלי המניות המקורי קטן כתוצאה מפעולת ההקצאה, הרי שמדובר בפעולה באיגוד בה בעל המניות המקורי מוכר זכויותיו ובעל המניות החדש רוכש, בשווי ההפרש.

ב. פירעון הלוואת בעלים

לאחר שהוזרמו הכספים לחברה בגין ההקצאה, החברה רשאית לעשות שימוש בכספים אלו לצורך פעילותה הכלכלית. בין היתר, יכולה החברה להשתמש בכספים אלו לפירעון חובות החברה לצד ג', כדוגמת בנקים, או לפירעון חובות החברה לבעל המניות עצמו (פירעון הלוואת בעלים).

עקרונית, בפעולות כנ"ל אין משום תשלום תמורה לבעל המניות המקורי אלא פירעון חוב, אולם, אם השימוש שנעשה בכספים ע"י החברה נעדר תכלית כלכלית מסחרית הרי שהדבר מצביע על מלאכותיות ויש לבחון מחדש את סיווג ההקצאה.

לדוגמא: כאשר לאיגוד בו הוקצו הזכויות חובות רבים, ואין בשווי המקרקעין שברשותו בכדי לכסות חובות אלו, פירעון הלוואת הבעלים בנסיבות כנ"ל מכספי ההקצאה, מהווה סממן למסווה של פעולה באיגוד ולא הקצאה גרידא.

דוגמא נוספת: כאשר הלוואת הבעלים נושאת ריבית x והחברה פורעת אותה הלוואה מכספי ההקצאה, אולם, במקביל או בסמוך לכך, נוטלת הלוואה חדשה מצד ג' או מבעל המניות עצמו בריבית גבוהה יותר מהריבית הקיימת במשק ליום פירעון הלוואה, דהיינו (x+y), הרי שזוהי פעולה שמהווה סממן לפעולה באיגוד ולא להקצאה.



ג. דילול זכויות מלא או חלקי

במידה ותוצאת ההקצאה הינה דילול **מהותי** של בעל מניות באיגוד או דילול חלקי אשר בסמוך לו מתלווה מכירת יתרת ההחזקות באיגוד, יתכן ומדובר בתכנון מס שכל מטרתו להימנע ממיסים עקיפים, ייתכן וניתן לסווג הקצאה זו כפעולה באיגוד.

יודגש כי יתכנו מצבים בהם יתקיימו סממנים לפעולה באיגוד, כאמור, ויחד עם זאת, בהתחשב במכלול הנסיבות, תחשב הפעולה כ"הקצאה".

3. חובת הודעה

בשל הוצאת מיסוי ההקצאות מבסיס המס בחוק מיסוי מקרקעין וכן בשל העובדה שהקצאה יכולה להיות מסווה לפעולה באיגוד מקרקעין החייבת במיסי מקרקעין, נקבעה בתיקון מס' 55 חובת הודעה כללית על כל הקצאה באיגוד מקרקעין.

3.1 מועד מסירת ההודעה

עפ"י תיקון מס' 55 לחוק והוראת המעבר לו, מועד חובת ההודעה על הקצאה באיגוד מקרקעין נקבע כדלקמן:

א. היתה ההקצאה באיגוד מקרקעין ביום 7.11.01 ועד 12.4.05, ההודעה תימסר תוך 60 יום מיום פרסומו של תיקון מס' 55 (דהיינו: מיום 12.4.05 ועד יום 12.6.05).

ב. היתה ההקצאה באיגוד מקרקעין ביום 12.4.05 או לאחריו, ההודעה תימסר תוך 30 יום מיום ההקצאה.

3.2 דרך מסירת ההודעה

הודעה עפ"י סעיף 75(ג), כאמור, תימסר על גבי טופס מס' 7010 שהעתקו מצ"ב, ויצורפו לה המסמכים כמפורט בתחתית הטופס ובפסקה 4.3 להלן.

4. הוראות לפעולה

4.1 הודעות שהוגשו על הקצאת מניות, יקלטו במערכת הממוכנת בשאילתא 910 אפשרות 1. קליטת ההודעה על הקצאת המניות, כאמור, תוצג בשאילתא 971, 977 ו-905 ITSR.

4.2 מיד או בסמוך לקבלת ההודעה, על המשרד האזורי לבחון סיווג המהותי של ההודעה, כהקצאה שאינה אירוע מס, או כפעולה באיגוד.

4.3 לצורך סיווג ההודעה, כאמור, יש לדרוש הפרטים הבאים:

4.3.1 הסכם הקצאה ופירוט של כל מרכיבי התמורה שניתנה בגין הקצאת המניות.

4.3.2 מאזן החברה לתום השנה שקדמה להקצאה.

4.3.3 מאזן בוחן לפני ואחרי ההקצאה.



- 4.3.4 פקודות יומן של ההקצאה.
- 4.3.5 אישור רואה חשבון המאשר ומפרט כדלקמן :
- א. סכומי ההלוואות, ערבויות או התחייבויות אחרות של בעלי המניות ואו חברות קשורות (בנות, אחיות) שהיו ערב ההקצאה ולאחריה.
- ב. תנאי הלוואות הבעלים לפני ואחרי ההקצאה (שיעור הריבית, תקופות החזר וסכומי החזר).
- 4.3.6 האם הייתה רכישה עצמית מיום הקמת החברה ועד למועד ההקצאה?
- 4.3.7 אישור רשם החברות בדבר זהות בעלי המניות לאחר הקצאת המניות.
- 4.3.8 דו"ח הקצאת מניות שנשלח לרשם החברות.
- 4.3.9 פרוטוקול ישיבת דירקטוריון בגין הקצאת המניות.
- 4.3.10 הצהרה מטעם מנהל החברה בה נעשתה ההקצאה לפיה, התמורה מההקצאה לא שולמה, במישרין או בעקיפין, לבעלי הזכויות בה. כמו כן, יצהיר המנהל כי אם במועד עריכת הדו"חות הכספיים השנתיים בשנת ההקצאה או בשנה שלאחריה יתברר כי חל שינוי **ביעוד התמורה** בגין ההקצאה מזה שהוצהר לרשויות המס, תוגש הודעה מתוקנת מטעם החברה.
- 4.4 הודעה שסווגה כ"הקצאה" תתוקצר בשאלתא 920 עפ"י סוגי החישוב כדלקמן :
- סוג חישוב 75 (הקצאה - שאינה מכירה), או סוג חישוב 76 (הקצאה מטיבה - שאינה מכירה).
- יש להקפיד על סיווג ההקצאה, כהקצאה רגילה או כהקצאה מיטיבה, כבר בשלב זה, בשל ההשפעה העתידית להקצאה מיטיבה על תוצאת המס בפירוק החברה (המערכת הממוכנת תתריע בעת דיווח פירוק חברה שזוהתה לגביה הודעה על הקצאה מיטיבה בטווח של 4 שנים).
- 4.5 בגין הודעה שסווגה כ"פעולה באיגוד מקרקעין", יש לדרוש הצהרה לפי סעיף 81 לחוק מבעלי המניות ששיעור החזקתם השתנה כתוצאה מן הפעולה. דרישת ההצהרה תשלח על גבי טופס מספר 7110.
- לאחר קבלת הצהרה עפ"י הדרישה כאמור, יש להוציא שומה על פי הוראות סעיף 79 לחוק.
- יצוין, כי לעניין חובת ההצהרה, ולעניין זה בלבד, יש לראות את תאריך שליחת דרישת ההצהרה לפי סעיף 81 לחוק, כתאריך הפעולה באיגוד.
- 4.6 יודגש כי במידה וההודעה בגין הקצאת המניות שסווגה כפעולה באיגוד לא נמסרה במועד הקבוע בסעיף 75 (ג) (בתוך 30 ימים מיום ההקצאה), יש לשלוח דרישת הצהרה **לפי סעיף 82 לחוק**.
- במקרה זה מועד חובת ההצהרה יחול מיום הפעולה באיגוד.
- מצ"ב : **נספח א'** דוגמאות להמחשת האמור.
נספח ב' דוגמת טופס הודעה על הקצאה מעודכן.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח א' - דוגמאות

רחל ולאה הן בעלות מניות בחלקים שווים בחברת "אמהות" בע"מ שהיא איגוד מקרקעין. לרחל 100 מניות מתוך 200 מניות שהונפקו ונפרעו וללאה 100 מניות מתוך 200 מניות שהונפקו ונפרעו. (הונה הרשום של החברה 1000 מניות). לחברה מגרש הרשום בספרים בסך 2,200 ₪. רחל ולאה הלוח לחברה 1000 ש"ח כ"א, נתון כי שווי שוק המקרקעין ליום ההקצאה הינו 5000 ₪. החברה מקצה 200 מניות לרבקה.

להלן מאזן החברה ערב ההקצאה:

1000	רחל - בעלים - רחל	2200	קרקע
1000	הלוואת בעלים - לאה		
200	הון מניות		
2200		2200	סה"כ:

מקרה 1-

רבקה העבירה לחברה 3,000 ₪ במזומן תמורת ההנפקה והלוואות בעלים לא נפרעו.

מאזן החברה לאחר הקצאה:

1000	רחל - בעלים - רחל	2200	קרקע
1000	הלוואת בעלים - לאה	3000	מזומן
400	הון מניות		
2800	פרמיה		
4200		4200	סה"כ:

$$\begin{aligned} 5000 - 2000 &= 3000 && \text{שווי השוק של החברה לפני ההנפקה} \\ 5000 + 3000 - 2000 &= 6000 && \text{שווי השוק של החברה לאחר ההנפקה} \\ 6000 \times 50\% &= 3000 && \text{חלקה של רבקה לאחר ההנפקה} \end{aligned}$$

במקרה זה אין סממן של פעולה באיגוד



מקרה 2 -

רבקה העבירה לחברה 1,000 ₪ במזומן תמורת ההנפקה והלוואות הבעלים לא נפרעו.

מאזן לאחר הקצאה:

1000	הלוואת בעלים - רחל	2200	קרקע
1000	הלוואת בעלים - לאה	1000	מזומן
400	הון מניות		
800	פרמיה		
3200		3200	סה"כ:

שווי השוק של החברה לאחר ההנפקה $4000 = 1000 + 5000 - 2000$
חלקה של רבקה לאחר ההנפקה $4000 \times 50\% = 2000$
התמורה ששילמה רבקה 1000 - איננה סבירה

במקרה זה יש סממן של פעולה באיגוד מכיוון שהתמורה בגין הקצאת המניות שונה באופן מהותי משווי שוק של המניות.

מקרה 3-

רבקה העבירה לחברה 2500 ₪ במזומן תמורת ההנפקה, וכן הלוואת בעלים על סך 500 ₪. כמו כן, נפרעו שתי הלוואות של רחל ולאה כך שמהלוואתה של רחל נפרעו 500 ₪, ומהלוואתה של לאה נפרעו 500 ש"ח.

מאזן לאחר הקצאה:

500	הלוואת בעלים - רחל	2200	קרקע
500	הלוואת בעלים - לאה	1500	מזומן
500	הלוואת בעלים-רבקה		
400	הון מניות		
1800	פרמיה		
3700		3700	סה"כ:

במקרה זה אין סממן לפעולה באיגוד, שכן אין לחברה הלוואות נוספות והחברה רשאית לעשות כרצונה בכספיה.
הנחה זו נכונה כאשר החברה אינה חדלת פירעון ותנאי הלוואות של בעלי המניות זהים.



מקרה 4-

רבקה העבירה לחברה 3,000 ש"ח במזומן תמורת ההנפקה, כמו כן מהלוואתה של רחל נפרעו 500 ש"ח ואילו הלוואתה של לאה לא נפרעה כלל.

להלן מאזן לאחר ההקצאה:

500	הלוואת בעלים - רחל	2200	קרקע
1000	הלוואת בעלים - לאה	2500	מזומן
400	הון מניות		
2800	פרמיה		
4700		4700	סה"כ:

במקרה זה פירעון הלוואות הבעלים הינו בשיעור שונה מהשיעור בו דוללה ההחזקה במניות ויש להמשיך ולבחון את הפעולה. האם ישנה הטבה לבעל מניות?

מקרה 5-

אותם נתונים כמו בנתוני הבסיס, אולם, במקום הלוואת בעלים קיימים שטרי הון אשר אינם נושאים ריבית והפרשי הצמדה.

להלן מאזן החברה ערב ההקצאה:

1000	רחל -	שטר הון	2200	קרקע
1000	לאה -	שטר הון		
200		הון מניות		
2200			2200	סה"כ:

רבקה העבירה לחברה 3000 ש"ח במזומן תמורת ההנפקה ומכספים אלו נפרעו 75% משטרי ההון שבמאזן.

במקרה זה יש סממן לפעולה באיגוד, כיוון שלבעל המניות שקיבל חזרה את כספו יש ערך נוסף מהפירעון.



נספח ב' - דוגמת טופס הודעה על הקצאה מעודכן

7010

מס שבה מקרקעין
אזור _____

הודעה על הקצאה

לפי סעיף 57(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבה מסורה ורכישה) התשכ"ג - 1963
(סמ"ר ל' ביימוע המנאים)



חלק א - מרשום על האיגוד ובעלי הזכויות

א. מרשום האיגוד המקרקעין בו נעשית ההקצאה

מספר רישום	שם	כתובת	מספר סלולר
_____	_____	_____	_____

מחולל האיגוד: _____
 חברה חברה נוכחית / יחיד מקום התגוררות _____
 חברה חברה נוכחית חברה נוכחית חברה נוכחית חברה נוכחית

ב. זוגי הזכויות באיגוד

זכויות שאינן מוגנות (מריטרים)	מ ר ש ו מ					
	מספר הזכויות	חברות	מספר הזכויות	מספר הזכויות	מספר הזכויות	מספר הזכויות
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

ג. פירוט נפשי האיגוד ביום ההקצאה

נכסים נשמיים	נ כ ש י מ ק ר ק ע י ן							
	שטח	מספר	חלקה	החלקים	שטח במ"ר	על תאריך	על תאריך	על תאריך
מספר זכרון	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
מספר זכרון	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
מספר זכרון	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
מספר זכרון	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
מספר זכרון	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

ד. פירוט זכויות האיגוד באיגוד אחר ביום ההקצאה

זכויות אחרות (מריטרים)	מ ר ש ו מ					
	מספר הזכויות	חברות	מספר הזכויות	מספר הזכויות	מספר הזכויות	מספר הזכויות
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

מירוט ומיית כשהזכויות אינן מוגנות ע"י מניות

ה. מרשום בעלי הזכויות באיגוד ערב ההקצאה

שם מוגן	שם פרטי	מספר זהות	כתובת	מספר ת.ז.ז	מספר ת.ז.ז	מספר ת.ז.ז	מספר ת.ז.ז	מספר ת.ז.ז	מספר ת.ז.ז
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

לפי לחישוב טבלת המספרים ביום ההקצאה - 01.11.18



ג. פרטי בעלי הזכויות באגודת נדיד לאזור התקבוצה

שם בעלות	שם נרטי	מספר זהות	מספר תעודת זהות	סוג תעודת זהות	רשימת רישומים	שם תעודת זהות

ד. תמורה בין התקבוצה במישרין או עקיפין (כגון: סומך, החזר חובות, החזר הלוואות, ערבות וכו')

לבעלי הזכויות	לתאגיד

ה. הוצאות שהוקצו נישט לא נישט לפני התקבוצה ע"י התאגיד

חלק ב - תצהירים

ט. השורת סגול האיגוד

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צמודה לעושים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהירה בזה כי כל הפרטים בהצהרת האיגוד - הם נכונים, שלמים ומדויקים, וכי אם יחול שינוי בייעוד התמורה בין הקבוצה, אדווח על כך על גבי טופס 1007.

חתימת: _____ תאריך: _____

1 2 3 4

י. השורת בעלי הזכויות לפני הקבוצה

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צמודה לעושים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהירה בזה כי כל הפרטים בהצהרת בעלי הזכויות - הם נכונים, שלמים ומדויקים. כמו כן, הנני מצהירים בזה כי לא קיבלנו כל תמורה במישרין או עקיפין.

חתימת: _____ תאריך: _____

1 2 3 4

יא. השורת בעלי הזכויות החדשים לאזור התקבוצה

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צמודה לעושים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהירה בזה כי כל הפרטים בהצהרת בעלי הזכויות - הם נכונים, שלמים ומדויקים. כמו כן, הנני מצהירים בזה כי לא שילמנו כל תמורה לבעלי הזכויות מאגודת.

חתימת: _____ תאריך: _____

1 2 3 4

יג. לפרק את המסמכים המצויים

1. תסכם תקבוצה
2. מאגיד 2.1. מאגן חברה לתום השנה שקדמה לתקבוצה/מאגן ביוני ועד התקבוצה
- 2.2. מאגן ביוני לאחר התקבוצה
- 2.3. סקודות יומן של התקבוצה
3. אישור ריח המאגיד ומסרס כולקטן 3.1. מסרס הלוואות, ערבות או תחייבויות אחרות של בעלי המניות ו/או חברות קשורות (בנות, אחיות) שהיו ועד התקבוצה ולאחריה.
- 3.2. תנאי הלוואות הבעלים לפני ואחרי התקבוצה (שיעור חריבות, תקופת החזר וסכום החזר)
4. אישור רשום החברות מהם בעלי המניות לאחר התקבוצה המניות
5. דוח קבוצת מניות ושלטון לרשום החברות
6. פרוטוקול ישיבת דירקטוריון ביוני התקבוצה המניות