

## תכנון מס במכירת זכות במקרקעין

### שהתקבלה אגב פירוק איגוד

מאת עו"ד עינת גלוסר

סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "**החוק**"), קובע פטור ממס שבח, בהעברת מקרקעין, לבעלי מניות, אגב פירוק איגוד (בין איגוד מקרקעין ובין איגוד רגיל), בהתקיים מספר תנאים:

- א. המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;
- ב. לא ניתנה תמורה בעד הזכות;
- ג. הזכויות במקרקעין הוקנו לבעלי המניות באיגוד המתפרק, לפי שיעור זכויותיהם באיגוד המתפרק;
- ד. ייעוד הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עיסקי בעת המכירה או הקניה, לפי הענין;
- ה. בתקופה של ארבע שנים, שקדמו ליום שבו הוחל בפירוק האיגוד המתפרק, לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מיטיבה, קרי, הקצאה, אחת או יותר, של זכויות באיגוד, (למעט הקצאה במועד התאגדותו של האיגוד), לבעלי זכויות באיגוד או למי שאינו בעל זכויות באיגוד, ובשל ההקצאה היה לבעל זכויות בו, אשר בעקבותיה שונו זכויותיהם של בעלי הזכויות באיגוד, כולם או חלקם, בשיעור של 10% או יותר;
- ו. הזכות במקרקעין לא נרכשה בידי האיגוד, בתקופה של ארבע שנים, שקדמו ליום שבו הוחל בפירוק האיגוד המתפרק;

יצוין, כי ככל שמדובר באיגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום 7 בנובמבר 2001 או לאחריו, יחולו הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, וזאת, חרף הוראות סעיף 71 (א) לחוק. איגוד מקרקעין, משמע, איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודת מס הכנסה.

העברת זכות במקרקעין של איגוד לבעל מניות באיגוד, תהיה פטורה ממס רכישה, אם הזכות היתה בבעלותו של האיגוד ביום הפרסום ברשומות של תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ג - 1983, אם ההעברה היא לבעל מניות יחיד ולא איגוד ובהתקיים התנאים המפורשים בסעיף 71 לחוק (תקנה 27 (ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשל"ה - 1974 - להלן: "**התקנות**").

יוצא מכאן, כי אם בעל המניות באיגוד המתפרק, הינו איגוד, הוא לא יהיה זכאי לפטור ממס רכישה.

ואולם, בפירוק של שרשרת איגודים, בזה אחר זה, במסגרתן הועברה זכות במקרקעין, מאיגוד לאיגוד, יהיו ההעברות הנ"ל פטורות ממס רכישה, ובלבד, שכל ההעברות הנ"ל פטורות ממס לפי סעיף 71 לחוק, שהאיגוד שביצע את ההעברה הראשונה היה הבעלים של הזכות ביום 27 ביולי 1983 ושהזכות עברה ליחיד תוך שישה חודשים ממועד ההעברה הראשונה.

לפני מס' חודשים ובמסגרת תיקון לתקנות - תקנה 3 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה) (תיקון), התש"ע - 2010 נוספה תקנה 27 לתקנות, אשר קובעת כי בפירוק של שרשרת איגודים, במסגרתן הועברה זכות במקרקעין, ושולם מס רכישה בגין העברת הזכות במסגרת הפירוק הראשון, יינתן פטור ממס רכישה ובלבד שלא חלפו שישה חודשים מיום הפירוק הראשון וכי חל לגבי ההעברות פטור ממס לפי סעיף 71 לחוק. תחולתה של תקנה זו על העברה של זכות במקרקעין לבעלי מניות שנעשתה ביום ט"ו בטבת התש"ע (1 בינואר 2010) או לאחריו.

הלכה למעשה, הוראת תקנה זו באה להקל בתשלום מס רכישה, בקשר עם העברת זכות במקרקעין במסגרת פירוק של שרשרת איגודים, גם במקרה בו הזכות במקרקעין של האיגוד המתפרק נרכשה לאחר יום 27 ביולי 1983 או במקרה והזכות במקרקעין לא תעבור לידי בעל מניות יחיד תוך שישה חודשים. במקרים אלו, ישולם מס רכישה בקשר עם העברת הזכות רק במסגרת הפירוק הראשון ולא בגין יתר הפירוקים.

עד לתיקון 55 לחוק, ניתן היה לבצע תכנון מס כך שתחת חלוקת דיבידנד לבעלי המניות (הרווחים שהפיק האיגוד מפעילותו), וכיוצא בזה תשלום מס על דיבידנד, רכש האיגוד ברווחיו, מקרקעין, והעבירם לבעלי המניות, אגב פירוק האיגוד, בפטור ממס, וזאת, בהתקיים התנאים המנויים בסעיף 71 לחוק (אלו שהיו קיימים לפני תיקון 55 לחוק).

ואולם, במסגרת תיקון 55 לחוק, ועל מנת למנוע תכנון מס כאמור, נוסף סעיף 71א לחוק, שהטיל על בעל המניות שקיבל את הזכות במקרקעין בפטור ממס לפי הוראות סעיף 71 לחוק, מס מיוחד על הרווח הנוסף, קרי, על החלק משווי המקרקעין, שמומן באמצעות רווחיו של האיגוד (וכהגדרת הסעיף, על הפרש שבין יתרת שווי הרכישה המתואמת של הזכות במקרקעין כפי שהיתה במועד שבו הוחל בפירוקו של האיגוד כשהיא מתואמת ליום המכירה, לבין המחיר המקורי של המניות כשהוא מתואם ליום המכירה), וזאת, בשיעור החל על דיבידנד [לפי סעיפים 125 ב (1) או (2) או 126 (ב) או (ג) לפקודת מס הכנסה] או על רווחים ראויים לחלוקה [לפי סעיף 94 לפקודה], לפי הענין.

בעל המניות יחוייב במס על הרווח הנוסף, במועד העברת הזכויות במקרקעין אליו או במועד מכירתה של הזכות במקרקעין על ידי בעל המניות שהעברתה אליו היתה פטורה ממס לפי סעיף 71 לחוק, לפי בחירתו.

במכירת זכות במקרקעין על ידי בעל מניות שקיבל אותה בין מאיגוד רגיל ובין מאיגוד מקרקעין, אגב פירוק, בפטור ממס, לפי סעיף 71 לחוק, יהיה יום הרכישה ושווי הרכישה של הזכות במקרקעין, כאילו האיגוד מכר אותה, קרי, יום ושווי רכישה על ידי האיגוד [סעיף 31 (א) לחוק]. יצוין כי לאחר תיקון 55 לחוק, בוטלה האבחנה בין מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק של איגוד מקרקעין לבין מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק של איגוד רגיל, בהתייחס לשווי רכישה, למעט במקרה בו יום הרכישה של המניות באיגוד המקרקעין שמכוחן התקבלה הזכות במקרקעין אגב פירוק איגוד המקרקעין, קדם ליום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה - 2005 (12 באפריל 2005) ואז שווי הרכישה יהא יום רכישת המניות באיגוד המקרקעין שמכוחן התקבלה הזכות במקרקעין או שוויה ביום רכישתה בידי האיגוד, לפי המאוחר.

בעל מניות שקיבל דירת מגורים מזכה מאיגוד (למעט איגוד שהיה איגוד מקרקעין במשך כל התקופה שמיום תחילת פעילותו או מיום 1 בינואר 1985, לפי המאוחר ועד ליום פירוקו), אגב פירוק, בפטור ממס, לפי סעיף 71 לחוק, וזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1, יחוייב במס במכירתה, חרף זאת, בשיעור המס שהיה חל במועד מכירת הדירה לבעל המניות, אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה היתה חייבת במס או המס שהיה חל לפי הפקודה, אילו הועברה זכות כאמור כדיבדנד מיד לפני תחילת הפירוק, לפי הגבוה מביניהם (סעיף 72ב לחוק).

במסגרת תכנון מס, אם כן, יש לבחור באם למכור את הזכות במקרקעין לפני פירוק האיגוד או להעבירה אגב פירוק האיגוד לבעל המניות ולמכור אותה, לאחר מכן. יש לבחון כל מקרה לגופו, בהתאם לנסיבותיו הוא.

---

האמור דלעיל מהווה מאמר כללי ואין בתוכנו ו/או בכל חלק ממנו משום המלצה ו/או חו"ד משפטי ו/או ייעוץ משפטי מכל סוג שהוא והמסתמך על המידע ו/או עושה בו שימוש, עושה זאת באחריותו בלבד.