

מבזקי מס

קבוצת המסים

עדכון ממחלקת מיסוי ישראל

8 באוגוסט 2021

לקוחות וידידים נכבדים,

מבזק מס 33/2021 - חישוב החבות במס רכישה בשינוי מבנה

ביום 8 ביולי 2021 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון (ע"א 1210/16), אשר דן במאוחד בשלושה ערעורים על החלטותיהן של ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**"): ערעור של מנהל מסמ"ק חיפה בעניין בריטיש ישראל השקעות בע"מ, וערעוריהן של ארנה סטאר גרופ בע"מ וסקי דרום החזקות בע"מ נגד מנהל מסמ"ק רחובות ותל אביב בהתאמה (להלן: "**החברות**").

פסק הדין נסוב סביב השאלה האם בהליך שינוי מבנה (מיזוג, פיצול, העברת מניות האיגוד) אשר במסגרתו נעשית דיספוזיציה במניות של איגוד מקרקעין, יש לגזור את שווי "המכירה" לצרכי מס רכישה מערך מניות האיגוד (היינו, בניכוי התחייבויות) או משווי השוק של המקרקעין שבבעלות האיגוד ומבלי להתחשב בהתחייבויות?

לנוחיותכם, ובטרם נתייחס לסוגיה עצמה אשר עמדה לפתחו של בית המשפט, נבאר להלן בקצרה שני מושגי יסוד הנדרשים לענייננו: איגוד מקרקעין ושינוי מבנה.

מהו איגוד מקרקעין?

איגוד מקרקעין מוגדר בחוק כאיגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, בראי החוק, ככלל, ביצוע דיספוזיציה במניות ו/או בזכויות באיגוד (להלן: "**פעולה באיגוד**"). מהווה עסקה במקרקעין, המקימה חבות במס רכישה בידי הרוכש ומס שבח בידי המוכר (לדיון מורחב בעניין איגוד מקרקעין ראו [מבזק מס 14/2021 מיום 21 באפריל 2021](#)).

שינוי מבנה

חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), מסדיר את האפשרות לביצוע שינויים במבני החזקה בפטור ממס, וזאת בדרך של העברת נכסים, מיזוג ופיצול חבר בני אדם. חלק זה כולל בין היתר את סעיפים 103ב(ב), 104ד(4) ו-105ב(ב) לפקודה אשר לשונם זהה, ולפיהם בשינוי מבנה שבמסגרתו מתבצעת פעולה באיגוד יחול פטור ממס שבח וחיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5%.

תמצית פסק הדין

החברות טענו, בין היתר, כי יש לפרש את חלק ה'2 לפקודה כך שסכום מס הרכישה יחושב לפי **שווי המניות** של איגוד המקרקעין, ואין להחיל את הוראות סעיף 9(ב) לחוק, לפיו על פעולה באיגוד יחול מס רכישה לפי שווי המקרקעין. עוד נטען, כי אין בהוראות הדין בבדי לתמוך בפרשנות לפיה יש לבצע "הרמת מסך" ולהתעלם מהמניות עצמן. קרי, לראות כאילו המקרקעין עצמם הם שהועברו/נמכרו, כפי שטוענת רשות המסים.

מנגד, רשות המסים טענה שהחבות במס באיגודי מקרקעין מבוססת על הוראות סעיף 9 לחוק ועל עיקרון "הרמת המסך", דהיינו השקפת עסקת מכירת המניות לעסקת מכירת המקרקעין עצמם. לטענתה, יש להחיל את אופן חישוב מס הרכישה בהתאם להוראות החוק, אחרת ייווצר "מס רכישה חדש", כלשונו. עוד נטען על ידה, כי מס רכישה הוא מס עקיף המוטל על צריכה ועל כן צריך להיגזר משווים של המקרקעין ללא תלות בשאר ההתחייבויות של האיגוד, שכן פרשנות זו מפלה לטובה איגודי מקרקעין עתירי התחייבויות לעומת איגודים הממומנים על ידי הון עצמי.

בית המשפט העליון קיבל את עמדת רשות המסים בקובעו, כי החוק מסדיר את המונח "מס רכישה", והשווי ממנו שיעור המס מחושב. הכלל המנחה הוא שהשווי מתייחס לשווי המקרקעין בעסקת המכירה, ללא תלות אם נמכרו זכות במקרקעין או מניות איגוד מקרקעין.

עוד מוסיף בית המשפט וקובע, כי בהיעדר הוראה מפורשת, הגדרת "מס רכישה", לרבות מס רכישה בשיעור מופחת, זהה במשמעותה בפקודה לזו שבחוק, וממק זאת בלשון סעיף 103 לפקודה לפיו "**תהא לכל מונח המשמעות שיש לו [...] בחוק מיסוי מקרקעין [...] זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת**". מאחר ואין הוראה מפורשת אחרת לעניין "שווי המכירה", יש לפעול בהתאם להוראות החוק. פרשנות החברות, אליבא דבית המשפט, משמעותה הולדת מס חדש, שאינו דומה בשיעורו ואופן חישובו למס רכישה, ובהתאם לעקרון ההרמוניה החקיקתית יש לפרש את המונח מס רכישה כך שמשמעותו תהא זהה בשני הדינים.

בסופו של דבר, בית המשפט העליון סותם את הגולל על סוגיה זו וקובע כי בשינוי מבנה כאמור, השווי לצרכי חישוב מס הרכישה יקבע על פי שווי המקרקעין שבידי איגוד המקרקעין ולא לפי שווי המניות.

לסיום נציין, כי סיווגו של איגוד כאיגוד מקרקעין מהווה לעיתים קרובות נושא סבוך המצריך בחינה וניתוח וכן, במידת האפשר, תכנון מקדים. פסק דין זה מעצים את הצורך בבדיקה ותכנון מקדים כאמור.

קבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים.

שאלו בן אמוץ, שותף בקבוצת המסים, בדוא"ל Shaul.Ben-Amotz@pwc.com, טל. 03-7954489.
שלומי דהן, מנהל בכיר בקבוצת המסים, בדוא"ל Shlomi.Dahan@pwc.com, טל. 03-7954807.

בברכה,

PwC Israel

פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת PwC, השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חבות זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל זק ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.