

21 באפריל 2021

לקוחות וידידים נכבדים,

## מבזק מס 14/2021 - סיווג כאיגוד מקרקעין: דגשים בעקבות פסק הדין בעניין ב.ס.ט. בנייה

מבוא

ביום 4 באפריל 2021 פורסם פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ב.ס.ט בנייה ואח' (ע"א 4900/19) (להלן: "המערערת"), שעניינו בערעור שהוגש על שומת מס רכישה שהוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בגין רכישת מניות של חברת ארמון ההגמון בע"מ (להלן: "החברה"). במסגרת פסק הדין בית המשפט העליון דן בשאלה האם חברה אשר בבעלותה זכות במקרקעין יוצאת מגדר "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), בשל זכות לפיצוי בגין הפקעה וזכות לפיצויים בגין ירידת ערך של מקרקעין אשר בידיה.

בית המשפט העליון מפי כב' השופט י' עמית דחה את הערעור וקבע כי הזכות לפיצויים בגין הפקעה והזכות לפיצוי בגין ירידת ערך אין בהן בכדי להחריג את החברה מהגדרת "איגוד מקרקעין", וקיבל את טענות מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) אשר, בין היתר, טען שקבלת עמדת המערערת תביא לתוצאה אבסורדית לפיה איגודי מקרקעין המחזיקים בנכסים זהים יסווגו אחרת רק בשל פעולות חיצוניות (כגון הגשת תביעה לפיצויים בשל ירידת ערך), שאינן קשורות למצבת הנכסים של האיגוד.

המשיב המחיש את טיעונו בשתי דוגמאות, כדלקמן: קיומה של תכנית שפוגעת במקרקעין שבבעלות איגוד מקרקעין או איגוד מקרקעין שהגיש תביעה לפיצויים, יביאו להוצאת האיגוד **באופן זמני** למשך בירור תביעתו מהגדרתו כאיגוד מקרקעין, ואילו איגוד מקרקעין שבאותן נסיבות וביחס לאותה זכות תביעה התפשר עם הרשויות וקיבל פיצוי יסווג כאיגוד מקרקעין. ובלשון המשיב - קבלת עמדת המערערת תיצור איגוד מקרקעין "מהבהב" שסיווגו משתנה כתלות במיציאת זכות התביעה ואופן בירורה.

בית המשפט העליון דחה את הערעור וקיבל את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה בנסיבות העניין מדובר באיגוד מקרקעין אשר רכישת מניות חייבת במס רכישה. פסק הדין אומנם עוסק בעיקר בסוגיית הזכויות לפיצויים כאמור, אך אנו נבקש ליתן דגש דווקא לטענת המערערת שהמקרקעין מהווים מלאי עסקי של החברה והסיבות בגינן נדחתה טענתה זו.

### תמצית פסק הדין

#### מהו איגוד מקרקעין?

בפתחם של דברים נציין בקצירת האומר, כי איגוד מקרקעין מוגדר בחוק כאיגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, כאשר לעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד מזומנים, מניות, איגרות חוב, ני"ע ומטלטלין, שאינם משמשים לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אך טפלים למטרותיו העיקריות. עוד נבקש לציין, כי בהוראת ביצוע 8/2003 שפורסמה על ידי רשות המסים (להלן: "הוראת הביצוע"), נאמר כי בכפוף לתנאים מסוימים חברות קבלניות או יזמיות בתחום הנדל"ן לא תסווגנה כאיגוד מקרקעין, וזאת אף אם כל נכסיהן הן זכויות במקרקעין.

**המערערת טענה כי החברה אינה מהווה "איגוד מקרקעין" כמשמעות מונח זה בחוק, שכן לחברה מקרקעין המהווים ברובם מלאי עסקי וכן נכסים מהותיים, נפרדים ועצמאיים – הם הזכות לקבלת פיצוי בגין הפקעה והזכות לפיצויים בשל ירידת ערך המקרקעין, ובשל כל אלה החברה אינה בגדר "איגוד מקרקעין".**

**המשיב** כאמור טען מנגד שיש לראות בזכויות לפיצויים כנכס המשולב ונטמע ב"זכויות במקרקעין", וכן שמדובר בנכס ניטרלי שדינו כדון מזומנים וממילא אין הוא מהווה חלק ממנגנון ייצור הכנסה. עוד נטען כי **המקרקעין שבבעלות החברה אינם מסווגים כמלאי, החברה לא החלה בבנייה או בשיווק המקרקעין, ומשכך אינה מוחרגת מהגדרת איגוד מקרקעין בהתאם להוראת הביצוע.**

בית המשפט העליון ניתח את טענות הצדדים, ובסופו של ההליך כאמור קיבל את טענותיו ונימוקיו של מנהל מיסוי מקרקעין ודחה את הערעור.

פסק הדין של בית המשפט העליון הוקדש רובו ככולו לסוגיית הזכויות לפיצויים ולא דן בטענה של המערערת בעניין סיווגם של המקרקעין כמלאי עסקי, ואנו מוצאים לנכון לכוון את הזרקור לסוגיה זו אשר נדונה בהרחבה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ובעיקר לטעמים אשר הביאו את בית המשפט לדחותה.

המערערת טענה כי הנכסים המהותיים של החברה מהווים מלאי עסקי בידיה, ומשכך בהתאם להוראת הביצוע אין לסווג את החברה כאיגוד מקרקעין.

זה המקום לציין כי בהוראת הביצוע רשות המסים מפרטת תנאים אשר בהתקיימותם לא יסווגו איגודים מסוימים כאיגודי מקרקעין אף אם כל נכסיהם הם זכויות במקרקעין, ואלו עיקרם: האיגוד דיווח לצרכי מס על הכנסותיו כפעילות עסקית של קבלן בונה/יזם, ניהל את ספריו בהתאם להוראות החלות על קבלנים, המקרקעין רשומים כמלאי עסקי מיום רכישתם וזמן סביר לאחר רכישת המקרקעין החלו בפעולות להכשרת המקרקעין לבנייה (לדוגמה: הוצאת היתר בניה, פעולות פיתוח וכו'), בסמוך לביצוע הבנייה החל האיגוד בפעולות שיווקיות ועוד.

בית המשפט המחוזי דחה את טענת החברה בדבר סיווג נכסיה, ראשית משום שהמקרקעין נרשמו בספרי החברה כנכסים בלתי שוטפים כלשונו, והוסיף כי בתקופה הרלוונטית - שקדמה לעסקה מושא הערר - החברה אף לא עמדה בתנאים שבהוראת הביצוע ובין היתר: טרם בנתה במתחם העליון, טרם שיווקה יחידות דיור ואין בידיה נכסים אחרים המשמשים לייצור הכנסה. כמו כן החברה לא עסקה בפעולת רכישה ומכירה של מקרקעין אשר דווחה בדוחותיה כהכנסה רגילה מפעילות עסקית שוטפת.

**לסיכום, אנו ממליצים כי בטרם ביצוע עסקה לרכישת/מכירת מניות של חברות אשר עיקר נכסיהן הן זכויות במקרקעין ו/או עסקאות אשר יכולות להוות "פעולה באיגוד" בחברות כאמור, להתייעץ ולבחון היטב האם בנסיבות המקרה עסקיין באיגוד מקרקעין, ובהתאם מהן השלכות המס הנובעות מסטטוס זה.**

**מחלקת הנדל"ן בקבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים.**

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

בברכה,

PwC Israel