



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 6261/25

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מיסוי השבח כהכנסה חריגה – החלטת מיסוי בהסכם

החלטת מיסוי בהסכם – מיסוי השבח כהכנסה חריגה

1. העובדות

- 1.1. חברה התאגדה ונרשמה בישראל (להלן: "החברה") על מנת לפעול כקרן להשקעות במקרקעין בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). קרן להשקעות במקרקעין הינה גוף שמטרתו העיקרית הינה החזקה וניהול נדל"ן מניב, כגון דירות מגורים להשכרה, בנייני משרדים, מרכזים מסחריים, מבני תעשייה וכדומה, תוך מתן אפשרות למשקיעים שונים להשתתף, באופן לא ישיר, בפרויקטים מניבים בהם משקיעה הקרן, תוך פיזור הסיכונים הכרוכים בהשקעה בנכסים מניבים.
- 1.2. החברה התקשרה בהסכם עם צדדים שלישיים שאינם קשורים לחברה לרכישת מקרקעין (להלן: "המקרקעין").
- 1.3. המקרקעין נרכשו בשלמותם מבעלי זכויות שונים, כאשר במועד רכישתם, כבר הייתה תב"ע בתוקף שעל פיה ניתן היה להוציא היתר בנייה להקמת עשרות יחידות דיור. בהתאם לאסטרטגיית הפעילות של החברה, תכננה החברה, עם השלמת הפרויקט, להשכיר את כל יחידות המגורים בפרויקט לשוכרים שונים לטווח ארוך.
- 1.4. עסקת הרכישה הושלמה עם רישום הזכויות ע"ש החברה בלשכת רישום המקרקעין בסמוך למועד הרכישה וממועד זה ואילך החברה עסקה בקידום הרישוי לצורך קבלת היתר בנייה לבניית הפרויקט המיועד להשכרה.
- 1.5. כאמור, על המקרקעין, בעת רכישתם הותרה הקמת עשרות יחידות דיור. מיד לאחר רכישת המקרקעין, החלה החברה בניסיון להשבחת המקרקעין בדרך של בקשה לאישור הקלות (להלן: "הפרויקט").
- 1.6. בפועל, הליך הרישוי התעכב זמן רב מעבר למתוכנן, בין היתר, בשל דרישות תכנוניות לא צפויות, שלא נלקחו בחשבון.
- 1.7. מאחר ומדובר במקרקעין המיועדים להשכרה על ידי החברה, סיווגה החברה את המקרקעין החל ממועד רכישתם כנדל"ן להשקעה בדוחותיה הכספיים.
- 1.8. כאמור, החברה רכשה את המקרקעין, תוך כוונה לבנות על המקרקעין יחידות דיור לצרכי השכרה, וזאת על מנת לעמוד בדרישות הרלוונטיות לקרנות להשקעה במקרקעין, המובאות בחלופה הרביעית בהגדרת "מקרקעין לצרכי דיור להשכרה" בסעיף 2א64(א) לפקודה.



החטיבה המקצועית

- 1.9. יצוין, כי בדיווח שמסרה החברה למנהל מיסוי מקרקעין בגין רכישת המקרקעין, הצהירה החברה, כי מדובר ברכישת "מקרקעין לצרכי דיור להשכרה" בהתאם להוראות הפקודה ומשכך שולם מס רכישה מופחת בהתאם להוראות סעיף 7א64(א) לפקודה.
- 1.10. לנוכח העיכובים כמפורט לעיל, לא צפויה החברה להשלים את בניית יחידות הדיור בתוך חמש שנים ממועד רכישת המקרקעין. משכך, ולראשונה מאז התאגדה החברה, החלה החברה בבחינת הצורך למכירת המקרקעין, וזאת לצורך שמירת סיווגה כקרן להשקעות במקרקעין בהתאם להוראות הפקודה.
- 1.11. יצוין כי עסקת מכירה זו הינה פעולה חריגה ואינה חלק ממהלך העסקים השוטף של החברה, אלא נוצרה עקב הנסיבות המיוחדות כאמור לעיל, על אף מטרתה המקורית של החברה לבנות על המקרקעין דירות מגורים להשכרה ולהשכירן כ"מקרקעין מניבים לצרכי דיור להשכרה" תוך חיוב במס מופחת בהתאם להוראות סעיף 4א64(ג)(3) לפקודה.
- 1.12. מכירת המקרקעין מהווה הכנסה חריגה כמשמעותה בהגדרת "הכנסות חריגות" של קרן להשקעות במקרקעין בסעיף 2א64(א) לפקודה (להלן: "הכנסה חריגה" או "הכנסות חריגות").

2. פרטי הבקשה

לקבוע כי ההכנסה החריגה, בהתאם להגדרת "הכנסות חריגות" בסעיף 2א64 לפקודה, מתייחסת לשבח ממכירת המקרקעין, כהגדרתו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), ולא ל"שווי המכירה" כהגדרתו בסעיף 17 לחוק.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

- 3.1. פרק שני 1 בפקודה מסדיר את הוראות המיסוי של קרן להשקעות במקרקעין.
- 3.2. במטרה להבטיח שפעילותה של קרן השקעות במקרקעין תעסוק בהחזקת מקרקעין מניבים לצורכי השכרה, נקבע שיעור מס גבוה במיוחד על הכנסות שמהוות הכנסות חריגות.
- 3.3. להכנסות קרן להשקעות במקרקעין אשר נחשבות ל"הכנסות חריגות", נקבעו שיעורי מס בגובה 70% או 60%, כמפורט בסעיפים 4א64(ג) או (ה) לפקודה, לפי העניין.



החטיבה המקצועית

- 3.4. הגדרת "הכנסות חריגות" בסעיף 2א64(א) לפקודה מתייחסת למונח ל"הכנסות" (ולא ל"הכנסות חייבות"). עם זאת, בסיפא של ההגדרה, יש התייחסות למונח הכנסות "לעניין פסקאות (2) ו-3" ככאלו שהן "לרבות שבח מקרקעין". לפיכך, בעת מכירת המקרקעין על ידי החברה, ימוסה השבח, כהגדרתו בסעיף 6 לחוק, כהכנסה חריגה.
- 3.5. בהתאם לסעיף 7א64 לפקודה, על החברה להשלים את תשלום מס הרכישה, בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על המקרקעין ביום רכישתם לפי החוק.
- 3.6. יובהר, כי בסמכות פקיד השומה לבחון את מכירת המקרקעין ואת סיווגה כמלאי עסקי. במקרה כזה, לא תחול החלטת המיסוי.
- 3.7. החלטת מיסוי זו מוגבלת וחלה אך ורק על הכנסות שמהוות שבח מקרקעין וממוסות לפי פסקאות 2 ו-3 להגדרת הכנסה חריגה. החלטת מיסוי זו אינה חלה על הכנסה לפי פסקה 1 להגדרת הכנסה חריגה (הכנסה ממכירת מלאי עסקי) שכן, לגישת רשות המסים, בעת מכירת המקרקעין כהכנסה חריגה, תמוסה ה"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.
- 3.8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים.