

החלטת מיסוי בהסכם - יישום סעיף 62 לפקודת מס הכנסה ומיסוי שבח לחברים ולאגודה

פברואר 2022
חוזר מקצועי מספר 27/22

ברצוננו לעדכנכם בדבר החלטת מיסוי בהסכם מספר 7172/22 - יישום סעיף 62 לפקודת מס הכנסה ומיסוי שבח לחברים ולאגודה, שפורסמה על ידי רשות המסים בינואר 2022.

יודגש, כי החלטה זו מבטלת את האמור בהחלטת מיסוי מספר 61/08, לפיה ראו את תשלום מס השבח על ידי האגודה כתשלום עבור חבריה, בשיעור מס סופי, בעת חלוקת התמורה מעסקת המקרקעין.

בתמצית, על פי ההחלטה המעודכנת, כל חבר יקבל את חלקו היחסי ממס השבח, ששולם על ידי האגודה, ויידרש לבצע השלמה לדיווח ולתשלום המס במישור האישי לפי נסיבות המקרה של חלוקת התמורה.

להלן פרטי החלטת המיסוי:

העובדות

- ההחלטה ניתנה לגבי אגודה חקלאית שיתופית שלה הסכמי חכירה עם רמ"י בגין שטחים חקלאיים, שרובם שימשו ומשמשים את חברי האגודה להפקת הכנסות מעסק. האגודה רשומה כבעלת זכויות החכירה במקרקעין והחברים הינם ברי רשות במקרקעין, שחלקם היו בשימוש חברי האגודה בעסקם וחלקם שימשו את האגודה.
- בין האגודה לבין חברה ממשלתית נחתמו הסכמי פיצוי עבור הפקעת זכויות השימוש במקרקעין ועבור המחוברים. החברים הזכאים לפיצוי, מכוח היותם ברי רשות במקרקעין, נדרשו לחתום על ההסכם והסכומים שנקבעו בו לגבי כל אחד מהם.
- האגודה מקבלת את הפיצוי מהחברה הממשלתית היות והיא בעלת הזכויות בהסכמי החכירה, ובכוונת האגודה לחלק לכל חבר הזכאי לפיצוי חלק בתמורה המיוחסת לו.
- בכוונת האגודה לחלק לכל חבר הזכאי לפיצוי חלק בתמורה המיוחסת לו בהתאם להסכם בין החברה הממשלתית לבין האגודה.
- בהתאם לכוונת האגודה וחבריה, והיות וחברים אלו ברי רשות במקרקעין, החברים יהיו זכאים לקבלת הפיצוי האמור.
- מעבר להכנסות מפיצוי בגין ההפקעה, לאגודה הכנסות מפעילותה הרגילה.
- האגודה ביקשה לאשר, כי במידה ודין האגודה יהיה כדין שותפות בהתאם לסעיף 62 לפקודה:
 - כספי הפיצויים המיוחסים לחברי האגודה הזכאים לפיצוי, יופחתו מתמורת הפיצוי, על פי חלקו של כל חבר, בהתאם לפיצוי שנקבע בין החבר, החברה הממשלתית והאגודה.
 - כל חבר באגודה יהיה מחויב בהגשת דוח ויהיה בר השומה ובר הדיווח על ההכנסות, אשר יוחסו לו מהכנסתה החייבת של האגודה והכנסותיו מהפיצוי.

- הפיצוי ייחשב כתמורה בגין ההפקעה לעניין סעיף 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 91(ז) לפקודה.
- האגודה תהא פטורה מניכוי מס במקור באשר להעברת תשלום הפיצוי וחלוקת הכנסתה החייבת לחברי האגודה.
- במידה וחברי האגודה לא יחליטו כי דין האגודה יהיה כדין שותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה או שהחלטה לא תתקבל בהתאם להוראות הפקודה, מבוקש לאשר כי תמורת הפיצוי המיוחסת לחברי האגודה הזכאים לפיצוי, לא תהיה חלק מתמורת הפיצוי של האגודה.

החלטת המיסוי

- **במידה ודין האגודה יהיה כדין שותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה:**
 - הכנסתה החייבת של האגודה תועבר לכל אחד מהחברים בהתאם לסעיף 63 לפקודה.
 - מתמורת הפיצוי של האגודה יופחתו הסכומים המיוחסים לחברים הזכאים לפיצוי, בהתאם להסכם בין החברה הממשלתית, החברים והאגודה.
 - חברי האגודה ידווחו וימוסו על חלקם היחסי מהכנסתה החייבת של האגודה, על חלקם היחסי מתמורת הפיצוי השייך לאגודה, ועל תמורת הפיצוי להם זכאים מהחברה הממשלתית, וזאת בהתאם למקורות ההכנסה בפקודה.
 - יתרת ההכנסה החייבת של האגודה, לאחר ההפחתה הנ"ל, תחולק באופן שווה בין חברי האגודה בהתאם למשטר הנחלות.
 - יום הרכישה ויתרת המחיר המקורי לצורך חישוב חבות המס בגין תמורת הפיצוי בידי החבר, יהיו כדלקמן:
 - במקרה שהקרקע התקבלה בהקצאה מהאגודה לנישום, יום הרכישה יהיה יום ההקצאה ויתרת המחיר המקורי תהא כפי שהייתה בידי הנישום
 - במקרה שהקרקע התקבלה בירושה, יום הרכישה ויתרת המחיר המקורי יהיו כפי שהיו בידי המוריש.
 - בחישוב תמורת הפיצוי, לעניין מס שבח, יחולו הוראות סעיפים 48ג' ו-48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין ולעניין רווח הון יחולו סעיפים 91(ז) ו-91(ה)(1).
 - יובהר כי לצורך הפריסה והדיווח של החבר בגין הכנסותיו, לצורך פריסת השבח או רווח ההון הראלי, על החבר לכלול בדוח את כל הכנסותיו מכל המקורות לרבות ההכנסה שיוחסה לו מהאגודה לכל שנת מס.
 - באם שולם על ידי האגודה מס כמקדמה ו/או כניכוי מס במקור בשנה זו, מס זה יחולק לחברי האגודה, בהתאם לחלקם היחסי בהכנסתה החייבת ובתמורת הפיצוי של האגודה.
 - תמורת הפיצוי, השייכת לאגודה, הינה סך כל התמורה פחות החלק אשר לו זכאים החברים הזכאים לפיצוי. יום הרכישה - היום בו הוקצו המקרקעין מרמ"י לאגודה ויתרת המחיר המקורי תהא כפי שהיא מופיעה בספרי האגודה. שבח זה יצורף להכנסת החברים.
 - האגודה תנפיק לחברים אישורים בדבר ההכנסה החייבת שעליהם לכלול בדוחותיהם השנתיים וחלקם במקדמה ו/או בניכוי המס במקור אשר עומדים לזכותם.

- חלוקת הכנסות האגודה לחברי האגודה שנידונו בהחלטה זו לא תהא חייבת בניכוי מס במקור. כמו כן, חלוקת התמורות לחברי האגודה הזכאים אף היא לא תהא חייבת בניכוי מס במקור.
- במידה וחברי האגודה לא יחליטו כי דין האגודה יהיה כדין שותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה או שהחלטה לא תתקבל בהתאם לפקודה:
 - כל הכנסתה החייבת, של האגודה, לרבות חלקה בפיצוי מהפקעת המקרקעין מהחברה הממשלתית ובניכוי החלק שמיוחס לחברי האגודה, הזכאים לפיצוי, ואשר יידווח על ידם - תחויב בהתאם להוראות סעיפים 126 ו-91 לפקודה והוראות סעיף 48ג' לחוק, לפי העניין.
 - במידה ויוחלט על חלוקת דיבידנד לחברים מהכנסה זו, יהיו החברים חייבים במס בהתאם להוראות סעיף 125ב' לפקודה ויחולו התקנות הקבועות מכוח סעיף 164 לפקודה לעניין חובת ניכוי המס במקור.

משרדנו ישמח לסייע ביעוץ מס לגבי עסקת המקרקעין באגודה והגשת הדיווחים על ידי חברי האגודה בתיקם האישי ברשויות המס.

בדבר פרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) תמר נודל שטרן: 03-7180106, tamar@britcpa.co.il
ולעו"ד יוסף עזריאל: 054-6509909