



י"ט שבט תשע"ב  
12 פברואר 2012

**תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002 –  
הרחבת הפטור ליחידת מגורים בפרויקט פינוי בינוי**

ביום 26 בדצמבר 2010 פורסם ברשומות תיקון מס' 67<sup>1</sup> לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"), שעניינו הרחבת הפטור במכירת יחידת מגורים במתחמי פינוי בינוי (לעניין מסלולי ההכרזה על מתחמי פינוי בינוי ראו סעיף 7 להוראת ביצוע 11/2002).

**1. פטור ממס שבח במכירת יחידת מגורים במתחם – "תקרת השווי"**

**1.1 רקע כללי**

במסגרת סעיף 49כב' לחוק, נקבע כי המוכר לזים את כל הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם, יהיה פטור ממס שבח בגין המכירה, כולה או חלקה, בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף והמפורטים בסעיף 22 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002 – הרפורמה במיסוי מקרקעין פינוי ובינוי (הוראת שעה) (להלן: "הוראת ביצוע 11/2002").

המחוקק מצא לנכון לקבוע בין תנאי הפטור, גם את "תקרת השווי". משמע, הפטור ממס שבח במכירת יחידת המגורים במתחם (כולל זכויות הבניה) בידי הדיירים המתפנים, מוגבל בתקרה שנקבעה לעניין שווי היחידה הנמכרת, בהתאם ל"תקרת השווי" שנקבעה בסעיף האמור. כאשר שווי הדירה החלופית והתמורה הכספית שמקבל הדייר המתפנה עולה על "תקרת השווי" קמה חבות במס.

טרם תיקון 67 לחוק מיסוי מקרקעין נכללו ב"תקרת השווי" 2 חלופות. כאשר תקרת שווי יחידת המגורים החלופית (ראו סעיף 14 להוראת ביצוע 11/2002) נקבעה לגבוה מבין:

1.1.1 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שוויין של זכויות לבניה נוספת ביחידת המגורים הנמכרת, כמשמעותן בסעיף 49א(ב)(1) לחוק.

1.1.2 שווי דירת מגורים חדשה ("דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק), באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר (לעניין חישוב שטח הדירה ראו סעיף 2 לתוספת מס' 11/2002).

התוצאה המעשית של קביעה זו היתה כי החלופה האפקטיבית היתה שווי של דירת 120 מ"ר חדשה במתחם.

לאור הניסיון שנצבר, עלה הצורך בקביעת חלופה נוספת לסיטואציה בה הדיירים מפנים דירות ששטחן גדול יחסית ולפיכך התמורה שמקבלים, התואמת את היחידה הנמכרת, עשויה לעבור את תקרת השווי שנקבעה בחוק. לפיכך, בתיקון 67 נוספה חלופה שלישית

<sup>1</sup> ס"ח 2269 התשע"א, מיום 26.12.2010, עמ' 122.



**ל"תקרת השווי"** המתחשבת בדיירים המפנים דירות ישנות ששטחן גדול יחסית, כדלקמן:

**"שווי דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג), באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר".**

על-פי חלופה זו שטח הדירה הנמכרת יהווה בסיס לחישוב, בשונה מחלופה א' בה נקבע כי שווי הדירה הנמכרת יהווה בסיס לחישוב התקרה. כך, ראשית יימדד שטח יחידת המגורים הנמכרת (ולא שוויה), יוכפל ב-150% והתוצאה - שטח דירת התמורה, תתורגם לשווי. גם כאן מצא המחוקק לנכון לקבוע מגבלה של שטח דירה חלופית לעניין תקרת השווי - 200 מ"ר.

## 1.2 תחולה

תחולת התיקון בנוגע לסעיף 49כב(א)(1)(3) היא על מוכר שמכר את זכויותיו כאמור באותו הסעיף, החל מיום 1 בינואר 2010 ואילך. יובהר כי, כאשר נחתם הסכם לפני מועד תחילת התיקון, אולם יום המכירה נדחה לאחריו בהתאם להוראות סעיף 49כ' לחוק, המוכר יוכל ליהנות מהחלופה השלישית לתקרת הפטור.

## 1.3 הוראות לפעולה

כאשר התמורה הכוללת עבור מכירת יחידת המגורים במתחם הכוללת גם דירת מגורים חלופית, עולה על שווי של דירת 120 מ"ר במתחם, ובנוסף מבוקש כי התקרה תהא בהתאם לחלופה שלישית כמפורט לעיל יש לפעול כדלקמן:

1.3.1 הוכחה בדבר שטח היחידה הנמכרת יהיה בהתאם לחשבון הארנונה אשר יוצג ויהווה הוכחה לשטח הדירה הנמכרת.

1.3.2 יובהר כי, בניה אשר אינה בהתאם להיתר או שהשטח אינו מעודכן לעניין חיוב ארנונה, לא תוכר לעניין חלופה זו והתקרה הרלבנטית לגביה תהא שווי דירת 120 מ"ר במתחם (החלופה השנייה).

## 2. פטור ממס שבח במכירת דירה במתחם תמורת מזומן לצורך רכישת זכות בבית אבות

### 2.1 רקע כללי

במטרה להקל על דיירים מתפנים בגיל מבוגר, נוספה בתיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין אפשרות (במסגרת סעיף 49כב לחוק), לקבל תחת יחידת המגורים הנמכרת, יחידת מגורים קטנה בתוספת תמורה במזומן, והכל בפטור ממס שבח בכפוף לתקרת השווי שנקבעה כאמור בסעיף זה. בתיקון זה לא נקבעה מגבלה לגבי גיל הדיירים המתפנים.

כחלופה נוספת לאוכלוסייה מבוגרת, המעוניינת לעבור מיד לבית אבות וזאת ללא מעבר לתקופת ביניים לדיור חלופי בשכירות עד להשלמת הפרויקט, התווספה בתיקון 67



הוראה (במסגרת סעיף 49כב(א1) לחוק), המאפשרת קבלת תמורה במזומן בלבד, וזאת בתנאי שהתמורה תשמש לרכישת זכות בבית אבות, כפי שיפורט להלן.

דייר מתפנה שמוכר את זכויותיו ביחידת מגורים במתחם בתמורה בכסף בלבד, יהא פטור ממס שבח בגין המכירה וזאת בהתקיים התנאים הבאים:

- 2.1.1 הזכות למגורים בבית אבות נרכשה מכספי התמורה כולה או חלקה;
- 2.1.2 רכישת הזכות למגורים בבית אבות נעשתה בתוך 12 חודשים לפני מכירת יחידת המגורים או לאחריה;
- 2.1.3 הזכות בבית אבות תשמש למגורי המוכר או בן זוגו;
- 2.1.4 למוכר או בן זוגו מלאו 60 שנים או שטרם מלאו למי מהם 60 שנים, ובלבד שאחד מהם זקוק לשירותי סיעוד.

## 2.2 תחולה

תחולת תיקון זה מתייחסת למוכר שמכר זכויותיו כאמור בסעיף זה החל מיום 1 בינואר 2010 ואילך.

## 2.3 הוראות לפעולה

- 2.3.1 ההצהרה על מכירה כאמור תתבצע ע"ג טופס 7002 (מש"ח כחול) בצרוף טופס 7020 - טופס בקשה ייעודי לפטור האמור.
- 2.3.2 אם המוכר עומד בכל התנאים למעט רכישת הזכות בבית אבות, יש לערוך שומה **חייבת** (סוג נכס 03 וסוג חישוב 002) ולהקפיא את החוב לשנה מיום המכירה (שאלתא 934 - מחלקת הגביה). בנוסף יש לשלוח נימוקי שומה המפנים בין היתר את תשומת ליבו של המוכר כי בעת רכישת הזכויות בבית האבות עליו להגיש בקשה לתיקון השומה לפטור.
- 2.3.3 כאשר ידווח המוכר על רכישת זכות בבית אבות וזאת בתוך שנה מיום המכירה ויעבור לגור בה, יש לשדר תיקון שומה מחיוב לפטור, וזאת ע"י דוח סוג נכס 03 וסוג חישוב 242 - "פינוי בינוי, מזומן בית אבות".
- 2.3.4 רכש המוכר זכות למגורים בבית אבות תוך שנה כאמור אך טרם עבר להתגורר בה, תבחן שאלת ההקפאה לתקופה נוספת אך לא יותר מהתקופה הקבועה לתיקון שומה, לאור הנסיבות.
- 2.3.5 במידה והמוכר עמד בכל תנאי הפטור כבר בשלב ההצהרה (כולל רכישת זכות בבית אבות ומגורים בה), יש לשדר שומה פטורה לפי סוג חישוב 242 כבר בשלב הראשון.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**



**נספח א' לתוספת 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002**

נתונים כלליים (שווי דירות חדשות במתחם):

- שווי דירת 60 מ"ר – 1,150,000 ₪.
- שווי דירת 4 חדרים (100 מ"ר) כולל מחסן וחניה - 1,850,000 ₪.
- שווי דירת 120 מ"ר כולל מחסן וחניה - 2,100,000 ₪.
- שווי דירת 5 חדרים (150 מ"ר) כולל מחסן וחניה - 2,500,000 ₪.

דוגמא מס' 1		
שווי יחידת מגורים (40 מ"ר) נמכרת (ללא זכויות בנייה)	700,000 ₪	נתונים
התמורה:		
דירת 100 מ"ר במתחם	1,850,000 ₪	
שכר דירה לתקופת הבניה (30 חודשים) -	125,000 ₪	
<b>חישוב תקרת שווי:</b>		
חלופה א'	1,050,000	חישוב ביחס לנתוני הדוגמא
חלופה ב'	2,100,000	
חלופה ג'	שווי דירת 60 מ"ר חדשה במתחם ש"ח 1,150,000	
	שווי דירת 40 מ"ר * 150% =	
<p>יוצא אפוא כי החלופה הרלבנטית היא חלופה ב', שווי דירת 120 מ"ר חדשה במתחם. כל התמורה תהא פטורה שכן שווי דירת התמורה נמוך משווי דירת 120 מ"ר במתחם. שכר הדירה מתווסף לתקרה.</p>		

דוגמא מס' 2			
שווי יחידת מגורים (100 מ"ר) נמכרת (ללא זכויות בנייה)	1,200,000 ₪	נתונים	
התמורה:			
דירת 120 מ"ר במתחם	2,100,000 ₪		
שכר דירה לתקופת הבניה	125,000 ₪		
מזומן	400,000 ₪		
סה"כ תמורה (ללא שכ"ד שמתווסף לתקרה)	2,500,000 ₪	חישוב ביחס לנתוני הדוגמא	
<b>חישוב תקרת שווי:</b>			
חלופה א'	1,800,000		
חלופה ב'	2,100,000		
חלופה ג'	2,500,000		
	שווי דירת 100 מ"ר * 150% =		
<p>יוצא אפוא כי החלופה הרלבנטית היא חלופה ג'. כל התמורה תהא פטורה שכן שווי הדירה שהתקבלה בתוספת מזומן - 2,500,000 ₪ אינו עולה על התקרה. שכר הדירה מתווסף לתקרה.</p>			