



י"ז חשון תשע"ב
14 נובמבר 2011

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 6/2011 - רשות המסים
בנושא: חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א - 2011

1. רקע כללי

בשל העלייה במחירי הדיור בשנים האחרונות, ננקטו בתקופה האחרונה צעדים שונים לשם הגדלת היצע הדירות למגורים, ובין היתר נחקק חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים הוראת שעה), התשע"א – 2011 (להלן: "**הוראת השעה**"), אשר במסגרתו נקבעו ההוראות הבאות:

1.1 הפחתת שיעורי מס הרכישה לרוכשי דירת מגורים יחידה בתקופה שבין 21.02.11 ל – 31.12.12.

1.2 הגדלת שיעורי מס הרכישה לרוכשי דירות מגורים להשקעה בתקופה שבין 21.02.11 ל – 31.12.12.

1.3 הפחתת שיעור מס השבח במכירת קרקע המיועדת לבניית לפחות 8 דירות מגורים בתקופה שבין 15.11.10 ל – 31.12.11 (לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, סמכות להאריך את התקופה הנ"ל בשנה אחת נוספת).

1.4 מתן שני פטורים נוספים ממס שבח אשר כל אחד מהם מוגבל בתקרה של 2,200,000 ₪, וזאת מעבר לפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "**החוק**"), במכירת "דירת מגורים מזכה" בתקופה שבין 01.01.11 ל – 31.12.12.

בהמשך לכך, על מנת להשיג הגדלה נוספת של היצע דירות המגורים התקבל בכנסת ביום 1 באוגוסט 2011, חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראת שעה), התשע"א – 2011¹ (להלן: "**תיקון להוראת השעה**") המאפשר לקבל פטור ממס שבח גם במכירת דירת מגורים שאינה "**דירת מגורים מזכה**" (כדוגמת דירה המשמשת למשרד או מרפאה), בתקופה שבין 01.08.11 ל – 30.06.13.

במסגרת התיקון להוראת השעה וכתמריץ נוסף למכירה בתקופה הקובעת של דירות מגורים, תוקן סעיף 49(ב)1 במסגרת תיקון 71 לחוק² (להלן: "**תיקון 71**") ונקבע בו כהוראת שעה לתקופה שמיום 01.01.13 ועד ליום 01.01.21 שהפטור במכירת דירת מגורים מזכה יינתן אחת ל-8 שנים במקום אחת ל-4 שנים.

¹ ס"ח 2309 מיום 8.8.2011.



2. פירוט התמריצים שנקבעו במסגרת הוראת השעה

2.1 מדרגות מס הרכישה

2.1.1 מדרגות מס הרכישה שנקבעו למשך תקופת הוראת השעה

על מנת להוזיל את העלויות למי שמבקש לרכוש דירה לצרכי מגורים, נקבע בסעיף 3 להוראת השעה כי רוכש דירת מגורים בתקופה שבין 21.02.11 ל – 31.12.12 שחל עליו סעיף 9(א1)(א2)(א)(1) או (2) לחוק (כלומר מדובר ברוכש דירת מגורים יחידה, או כזה שימכור את דירתו הישנה שהייתה דירתו היחידה בפרק הזמן שנקבע בסעיף), יהא זכאי למדרגות מס רכישה הבאות:

- על חלק השווי שעד 1,350,000 ₪ - לא ישולם מס.
- על חלק השווי העולה על 1,350,000 ₪ ועד 1,601,210 ₪ - ישולם 3.5%.
- על חלק השווי העולה על 1,601,210 ₪ - ישולם 5%.

מנגד, על מנת להקטין את הכדאיות שברכישת דירות השקעה, נקבע בסעיף 2 להוראת השעה כי רוכש דירת מגורים שאינה דירתו היחידה בתקופה שבין 21.02.11 ל – 31.12.12 ישלם מס רכישה לפי המדרגות הבאות:

- על חלק השווי שעד 1,000,000 ₪ - 5%.
- על חלק השווי העולה על 1,000,000 ₪ ועד 3,000,000 ₪ - 6%.
- על חלק השווי העולה על 3,000,000 ₪ - 7%.

מובהר בזאת, כי בהתאם להוראות סעיף 4 להוראת השעה, מדרגות המס הנקובות לעיל, יתואמו ביום 16 בינואר 2012, לפי שיעור עליית המדד.

2.1.2 מניין דירות התא המשפחתי לעניין חישוב מדרגות מס הרכישה

בשל העובדה ששיעורי מס הרכישה לדירות השקעה הועלו בצורה משמעותית, חשוב לציין בהקשר זה את עמדת רשות המסים בנוגע למניין דירות התא המשפחתי, בכל אחד מהמקרים הבאים³:

2.1.2.1 דירה בבעלות קטין - כאשר נרכשת דירה עבור קטין הנמנה על יחידי התא המשפחתי, שלא ממקורות התא המשפחתי וללא קשר וקרבה כלשהיא אליו, ופעולה זו טעונה אישור בימ"ש על פי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות (לדוגמא רכישת דירה ע"י קטין מכספי פיצויים שנפסקו לטובתו עקב תאונת דרכים) והדירה עומדת לטובתו שלו בלבד לכשיתעורר הצורך בכך (קרי, השימוש בה לא נעשה ע"י המשפחה, ההכנסה הפירותית ממנה כמו גם ההכנסה ההונית ממימושה שמורים בקרן העומדת לטובתו

² חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) - הוראת שעה, התשכ"ג - 1963 - מס' 71, ס"ח 2309.
³ ראו התייחסות גם לעניין מקרים אחרים במסגרת הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011 - היקף תחולת חזקת התא המשפחתי.



הבלעדית), לא תיחשב דירה זו כדירת התא המשפחתי, אלא כדירתו של הקטין וחבות מס הרכישה תהיה בהתאם. לעניין זה, דירה שהתקבלה בידי קטין במסגרת ירושה, לא תימנה במניין דירות התא המשפחתי גם אם נתקבלה מקרובי משפחה, ובלבד שהיא עומדת בשאר התנאים הנ"ל לגבי היות הנכס והפירות ממנו מנוכרים מהתא המשפחתי. מאידך, יודגש כי דירה שנתנה במתנה לקטין או דירה שנרכשה על ידו מכספים ומקורות מימון שהועמדו לטובתו ע"י בני משפחה או קרובים תמנה במניין דירות התא המשפחתי, גם אם היא עומדת בתנאים דלעיל בדבר ניכורה מרכוש התא המשפחתי. הטעם לכך הוא הקושי להתחקות אחר מעברם של כספים בין קרובים והחשש שקירבה כזו תנוצל להגדלת דירות התא המשפחתי.

2.1.2.2 קטין להורים גרושים/פרודים - במקרה בו הורי הקטין התגרשו יש לבחון

תחילה מהו התא המשפחתי אליו מתייחס הקטין ואחר-כך לבחון את השאלה האם מדובר בנכס של הקטין המנוכר מתאו המשפחתי כמפורט בפסקה דלעיל. ככל שהמשמורת נקבעה בידי אחד מההורים ולשני רק זכות ביקורים, יחשב התא המשפחתי של הקטין - ההורה המשמורן. ככל שנקבעה משמורת משותפת לשני ההורים תיבחן שייכות הקטין, לתא משפחתי זה או אחר, לצורך דיני המס, בהתאם לנסיבות.

2.2 פטורים נוספים במכירת דירת מגורים

2.2.1 פטורים נוספים במכירת "דירת מגורים מזכה"

סעיף 6 להוראת השעה מאפשר למוכר "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק, למכור עד שתי דירות נוספות בפטור ממס שבח מעבר לפטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:

2.2.1.1 המכירה בוצעה בין התאריכים 01.01.2011 ל- 31.12.2012.

2.2.1.2 המוכר מכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו ב"דירת המגורים המזכה", כלומר הפטור לפי הוראת השעה לא חל על עסקאות קומבינציה. חשוב לציין כי, ניתן להגיש בקשה להמרת פטורים בתוך פרק הזמן הקבוע לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק כלומר, בתוך 4 שנים מיום שהשומה הפכה לסופית. כך למשל, מי שניצל פטור בתוך תקופת הוראת השעה לפי סעיף 49(ב1) לחוק ומבקש בשל עסקת קומבינציה מאוחרת יותר לנצל פטור נוסף, יוכל לבקש המרה של הפטור לפי סעיף 49(ב1) בפטור לפי הוראת השעה ולנצל את הפטור לפי סעיף 49(ב1) לעסקת הקומבינציה.



נציין בנוסף בהקשר זה של המרות הפטורים, כי מקום בו עוד לפני כניסת הוראת השעה לתוקף, מכר אדם דירת מגורים מזכה בחיוב במס מאחר ותכנן לנצל את הפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק על דירת מגורים אחרת בעתיד, יוכל לאחר כניסת הוראת השעה לתוקף, לבקש המרת החיוב לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק על הדירה שנמכרה לפני תחילת הוראת השעה, ובשל הדירה הנוספת אותה הוא מוכר בתוך תקופת הוראת השעה - לבקש פטור לפי סעיף 6א(א) להוראת השעה.

2.2.1.3 בעסקאות ששווי מכירתן הוא עד 2,200,000 ₪ (להלן: "התקרה") יינתן פטור מלא. במכירות ששוויין עולה על סכום זה יינתן פטור חלקי מהמס באופן הבא: תחילה יחושב מס השבח בהתאם להוראות החוק (להלן: "המס המלא") אולם המוכר ישלם רק את המס המתקבל מהכפלת המס המלא ביחס ההפרש שבין שווי המכירה לבין התקרה, כשהוא מחולק בשווי המכירה.

כך לדוגמא אם שווי המכירה של הדירה הוא 2,400,000 ₪ ומס שבח בגין מכירתה 360,000 ₪ אז המוכר ישלם מס בסך 30,000 ₪ = $360,000 \times (200,000 / 2,400,000)$.

במכירת חלק מדירה תינתן תקרה יחסית לפי החלק הנמכר ע"י המוכר.

2.2.1.4 במכירת "דירת מגורים מזכה" שהתמורה בגינה הושפעה מזכויות לבנייה נוספות יינתן פטור בכפוף להוראות סעיף 49א' לחוק אך לא יותר מתקרת הפטור לפי הוראת השעה. יובהר כי גם בעניין זה, במכירת חלק מדירה תינתן תקרה יחסית לפי החלק הנמכר.

דוגמאות		
גובה הפטור המתקבל	שווי הדירה (בש"ח) ללא זכויות נוספות לבנייה	דוגמא מס'
גובה הפטור בשל הדירה וזכויות הבניה הנוספות מוגבל בתקרה הקבועה בסעיף 49א(2) לחוק – 1,777,600 נכון לשנת 2011.	1,000,000	.1
גובה הפטור בשל הדירה וזכויות הבניה הנוספות מוגבל בכפל הפטור – כלומר ינתן פטור על סכום של 1,600,000 ₪.	800,000	.2
אין פטור לזכויות הבניה הנוספות והפטור בשל דירת המגורים מוגבל בתקרה הקבועה בסעיף 6א(1) להוראת השעה – 2,200,000 ₪.	2,500,000	.3



2.2.1.5 המוכר לא קיבל את הדירה הנמכרת בהעברה ללא תמורה בתקופה שבין 01.11.2010 ל – 31.12.2012. לעניין זה יובהר:

2.2.1.5.1 קבלת דירה בירושה בתקופה הנ"ל אינה נחשבת לקבלת הדירה "ללא תמורה" לצורך הוראות הוראת השעה, ולפיכך אין מניעה למכור דירה שהתקבלה בירושה בתקופה זו בפטור לפי הוראת השעה.

2.2.1.5.2 דירה שהתקבלה בידי המוכר אגב פירוק איגוד מקרקעין בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק בתקופה הנ"ל לא תיחשב כדירה שהתקבלה "ללא תמורה" לעניין חוק הוראת השעה. הנחיה זו נקבעת לאור תכלית ההוראה להגדיל את היצע הדירות בטווח הקצר ומאידך לא לאפשר ניצולה לרעה בדרך שיכפול של פטורים בתוך התא המשפחתי באמצעות העברות במתנה. המגבלה הקבועה לעניין 71(א) של העברת הנכסים ללא תמורה למעט המניות כלל אינה יושבת על אותו רציונאל אנטי תכנוני שבחוק הוראת השעה ויישומו בענייננו יחטיא את תכלית החקיקה להגדיל את היצע הדירות. כך גם נקבע בע"א 5773/99 **צבי סובול ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, לעניין הפרשנות השונה שיש לתת לאותה מגבלה (העברה ללא תמורה) הקבועה בחוק מס שבח מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"א-1992 ובסעיף 71 לחוק (לא ניתנה תמורה).

2.2.1.5.3 אין מניעה למכור בפטור לפי הוראת השעה "דירת מגורים מזכה" שהתקבלה אצל המוכר במתנה (או שמקורה בקרקע שהתקבלה במתנה) לפני 01.11.2010, כלומר תקופת הצינון לפי הוראות סעיף 149 לחוק לא חלה על מכירה בפטור לפי הוראת השעה.

2.2.1.6 המכירה אינה ל"קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, כאשר המונח "שליטה" בהגדרה האמורה יהיה לפי סעיף 19(4)(ב)(3) לחוק. יובהר כי פרשנות רשות המיסים⁴ להגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק, לפיה מי שהפך ל"קרוב" בעקבות נישואין ימשיך להיחשב כ"קרוב" גם אם בן זוגו נפטר וכל עוד הוא לא נישא לאחר, תהיה בתוקף גם לעניין זה. לדוגמא, אלמן שטרם נישא ימשיך להיחשב כ"קרוב" להורה ולאח של בן הזוג המנוח. הרציונאל שבקביעת סייג זה הוא רצון המחוקק למנוע תכנוני מס לפיהם

⁴ ראו קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (חבק מס שבח), עמ' 32.



יימכרו דירות לקרוב בפטור ממס לפי סעיף 6(א) בהוראת השעה, ובדרך זו ליצור שווי רכישה חדש בעת שהקרוב ימכור את הדירה. לו היה מתאפשר תכנון מס זה, ניתן היה לסכל את מטרתה של הוראת השעה שהינה הגדלת היצע הדירות בפועל.

2.2.1.7 המוכר לא יכול לקבל פטור, מלא או חלקי, לפי סעיף 6(א) להוראת השעה יותר מפעמיים בתקופת הוראת השעה. ניצול פטור לדירת מגורים שאינה באה בגדר "דירת מגורים מזכה" מזכה לפי סעיף 6(ב) להוראת השעה שהוסף בתיקון להוראת השעה, ייחשב במניין שני פטורים אלו. בהתאם להוראות סעיף 6(ד) להוראת השעה, פטורים שנוצלו לפי סעיף 6(א) להוראת השעה, לא ימנו במניין הפטורים לעניין סעיף 49(1) לחוק לגבי מכירות בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, אולם זאת בתקופת הוראת השעה בלבד. משמעות הדבר היא, כי מי שירצה בתום תקופת הוראת השעה (החל מיום 01.01.2013 ואילך) למכור דירה נוספת בפטור לפי סעיף 49(1) לחוק, יצטרך להמתין 8 שנים מהמכירה האחרונה שבוצעה בפטור, לרבות פטור שניתן לפי סעיף 6(א) להוראת השעה. כפי שצוין גם במסגרת סעיף 1 לעיל, יובהר כי פרק הזמן של 8 שנים נקבע בתיקון 71 לחוק ששינה את התקופה הקבועה בסעיף 49(1) מ – 4 שנים ל – 8 שנים במכירות בתקופה שמיום 01.01.2013 ועד ליום 01.01.2021. הוראה זו תואמת את תכלית הוראת השעה - הגדלת היצע הדירות בטווח הקצר. יובהר כי מי שניצל פטור או פטורים לפי הוראת השעה יוכל לאחר תום תקופת הוראת השעה למכור דירה נוספת בפטור כבר לאחר 4 שנים ובלבד והוא עומד בתנאי הפטור לדירת מגורים יחידה לפי סעיף 49(ב)(2) לחוק.

2.2.2 פטורים נוספים במכירת "דירת מגורים" שאינה מזכה

כאמור, ביום 8 באוגוסט 2011, פורסם התיקון להוראת השעה, ובו הורחב הפטור ממס שבח גם למכירות של דירות מגורים שאינן באות בגדר המונח "דירת מגורים מזכה", וזאת כדי להמשיך ולתמרץ את הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקרוב. הרחבת הפטור האמורה, חלה הן על דירות שמשמשות שלא למגורים (לצרכי משרד או מרפאה וכיוצ"ב), והן על דירות שהחלו לשמש למגורים אולם לא צברו את התקופה הנדרשת על מנת לבוא בגדר המונח "דירת מגורים מזכה" (4 שנים שקדמו למכירה או 80% מתקופת השבח). סעיף 6(ב) להוראת השעה (אשר נוסף במסגרת התיקון להוראת השעה) מאפשר למוכר "דירת מגורים" שאינה באה בגדר המונח "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק למכור עד שלוש דירות כאמור בפטור ממס שבח בכפוף לתנאים הבאים:

2.2.2.1 הדירה הנמכרת עונה להגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, אך היא לא עומדת בהגדרת "דירת מגורים מזכה" בסעיף 49(א) לחוק.



- 2.2.2.2 הזכאות לפטור תחול הן כאשר עסקינן בדירות בהן נעשה שימוש חורג על-פי היתר ובין אם נעשה שימוש חורג שלא על פי היתר.
- 2.2.2.3 המכירה בוצעה בין התאריכים 01.08.2011 ל- 30.06.2013.
- 2.2.2.4 בעסקאות ששווי מכירתן הוא עד 2,200,000 ₪ (להלן: "התקרה") יינתן פטור מלא. במכירות ששוויין עולה על סכום זה יינתן פטור חלקי מהמס כמפורט בסעיף 2.2.1.3 לעיל.
- 2.2.2.5 המוכר לא קיבל את הדירה הנמכרת בהעברה ללא תמורה בתקופה שבין 05.06.2011 ל- 30.06.2013. ראו לעניין זה סעיף 2.2.1.5 לעיל.
- 2.2.2.6 המכירה אינה ל"קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, כאשר המונח "שליטה" יהיה לפי סעיף 19(4)(ב)(3) לחוק. לעניין זה, ראו את הפרשנות להגדרת קרוב בסעיף 2.2.1.6 לעיל.
- 2.2.2.7 בהסכם המכירה נקבע כי על הדירה לשמש למגורים במשך לפחות שנתיים רצופות שתחילתן לא יאוחר מתום שישה חודשים מיום קבלת החזקה בדירה בידי הרוכש או מתום שנה מיום המכירה – לפי המוקדם, וכן נקבע כי לרוכש ידוע כי אם לא יתקיים תנאי זה הוא יחויב במס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה. מטרת הוראה זו היא להשיג את מטרת החקיקה להגדלת היצע הדירות שימשו למגורים ועל מנת להבטיח שהתמריץ בצורת פטור ממס יגשים את ייעודו והדירות אכן ינוצלו ויוסבו לשימוש למגורים.
- המחוקק התחשב בעובדה שכדי להסב דירה שלא שימשה למגורים לדירה שתשמש למגורים נדרשת תקופת התאמה ולפיכך נקבע כי מניין השנתיים יחל תוך 6 חודשים מיום שנמסרה חזקה בדירה, או שנה מיום המכירה, לפי המוקדם.
- 2.2.2.8 המוכר לא יכול לקבל פטור, מלא או חלקי, לפי סעיף 6א(ב) להוראת השעה יותר משלוש פעמים. ניצול פטור לפי סעיף 6א(א) להוראת השעה (הפטור הנוסף לדירות מגורים מזכות כפי שמפורט במסגרת סעיף 2.2.1 לעיל) וניצול פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק אשר נוצלו החל מיום 01.01.2011 יבואו במניין הפטורים לצורך הפטור לפי סעיף 6א, כלומר בסה"כ בתקופה שבין 01.01.2011 ל- 30.06.2013 לא ניתן לקבל יותר משלושה פטורים במצטבר לפי סעיפים 6א(א) ו- 6א(ב) להוראת השעה ולפי סעיף 49ב(1) לחוק.
- בהתאם להוראות סעיף 6א(ה) להוראת השעה, פטורים שנוצלו לפי סעיף 6א(ב) להוראת השעה לא ימנו במניין הפטורים לעניין סעיף 49ב(1) לחוק, לגבי מכירות בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק שבוצעו בתקופה שבין 01.08.2011 ל- 30.06.2013 (והכול בכפוף לאמור בסעיף 2.2.1.7 לעיל). כלומר, מי שירצה למכור דירה בפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק לאחר סיום



התקופה (החל מיום 01.07.13) יצטרך להמתין 8 שנים (בהתאם לתיקון מס' 71 לחוק ששינה את התקופה הקבועה בסעיף 49ב(1) מ- 4 שנים ל- 8 שנים במכירות בין ה- 01.01.2013 ל- 01.01.2021) מהמכירה האחרונה שבוצעה בפטור, כולל פטור שניתן לפי סעיף 6א(ב) להוראת השעה. הוראה זו תואמת את תכלית הוראת השעה - הגדלת היצע הדירות בטווח הקצר.

2.2.3 דירה בשימוש מעורב

בהתאם להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה" כפי שנקבע במסגרת סעיף 49 לחוק, הרי שדירה תבוא בגדר מונח זה אם היא שימשה בעיקרה למגורים באחת משתי התקופות שנקבעו במסגרת ההגדרה. כאשר נמכרת דירת מגורים הבאה בגדר המונח "דירת מגורים מזכה", הרי שעשוי להינתן בשלה פטור לפי סעיף 6 להוראת השעה, וכאשר נמכרת דירת מגורים שעיקרה לא שימש למגורים או שימש למגורים אך לא באופן ובתקופות המנויים בהגדרה, עשוי להינתן בשלה פטור לדירת מגורים לפי סעיף 6א להוראת השעה.

במקרה בו נמכרת דירה שחולקה לשתי יחידות נפרדות שכל אחת מהן בנפרד ובאופן עצמאי באה בגדר המונח "דירת מגורים", כאשר אחת מהן משמשת למגורים והשנייה משמשת לשימוש שאינו למגורים, אזי אין מניעה שהיחידה השנייה תהנה מהוראות הפטור לפי סעיף 6א(ב) להוראת השעה ואילו היחידה הראשונה תקבל פטור לפי הוראות סעיף 6א(א) להוראת השעה או לפי 49ב(1) לחוק. בנסיבות אלה כל דירת מגורים תיבחן בנפרד לעניין תקרת הפטור (2.2 מליון ₪). בנסיבות בהן מוכר הדירה בוחר למזג את שתי היחידות לדירה אחת עובר למכירה, ייבחן השימוש העיקרי הנעשה בדירה בשלמותה ותקרת הפטור (2.2 מליון ₪) תחול על מלוא הזכויות בדירה המאוחדת. לעניין זה ראוי לציין כי השאלה, האם עסקינן בשתי יחידות נפרדות או ביחידה אחת, הינה שאלה שבעובדה שתיבחן על-פי מצב הדירה בפועל, ולא בהכרח על-פי מצבה התכנוני או הרישומי.

2.3 הפחתת שיעור מס השבח במכירת קרקעות המיועדות לבניית דירות מגורים

בד בבד עם הוספת הפטורים במכירת דירות בנויות להגדלת היצע הדירות, במסגרת הוראת השעה הופחת שיעור מס השבח במכירת קרקעות (ע"י יחידים) המיועדות לבניית דירות מגורים בהוראת שעה, לגבי מכירות שיתבצעו החל מיום 15.11.2010 ועד ליום 31.12.2011, ובלבד שהקרקע הנמכרת נרכשה החל ביום 1.4.1961 ועד ליום 6.11.2001.

מטרת המחוקק הייתה לתמרץ מכירת מקרקעין אשר קיימות לגביהן תוכניות בנייה שנרכשו לפני יום 7.11.01 (מכירת מקרקעין שנרכשו לאחר מועד זה מתחייבת במס שבח בשיעור קבוע של 20% ליחידים), ואשר במכירתם מתחייבים בעליהם במס אפקטיבי גבוה



יותר בשל החישוב הליניארי של המס (מס שולי עד ליום 7.11.01, ולאחר מכן שיעור מס של 20% ליחיד) ובכך להגדיל את היצע הקרקעות לבנייה בתקופת הוראת השעה וכפועל יוצא גם את היצע הדירות הבנויות. הפחתת שיעור מס השבח תינתן בהתקיים ההוראות ותנאים אשר יפורטו להלן:

2.3.1 מכירת זכות במקרקעין שקיימת לגביה תוכנית בנייה

מובהר בזאת כי לאור הגדרת המונח "זכות במקרקעין", זכויות בנייה באות אף הן בגדר מונח זה, כך שניתן להחיל את ההקלה גם למשל, במכירת גג בניין. יובהר כי, המחוקק לא הבחין במסגרת ההוראות שנקבעו לעניין זה בהוראת השעה, בין קרקעות המיועדות לבנייה רוויה לבין קרקעות המיועדות לבניית צמודי קרקע דו-משפחתיים. יוצא אפוא, שההקלה חלה בכל מקרה בו קיימת תוכנית לבנייה של דירות מגורים.

2.3.2 מכירה על ידי יחיד

לעניין זה יובהר כי בהתאם להוראות סעיף 5(ה) להוראת השעה, מכירה על ידי חברה משפחתית תיחשב כמכירה על ידי יחיד, והכול בהתאם להוראות שנקבעו במסגרת הוראת השעה. מובהר כי ההקלה אינה חלה על מכירת מקרקעין על ידי חברת בית.

2.3.3 קרקע שחלה לגביה תוכנית המתירה בנייה של 8 דירות לפחות

2.3.3.1 קומבינציה

על המקרקעין הנמכרים חלה תוכנית לבניית לפחות 8 דירות המיועדות לשמש למגורים. כך, היה ונמכרים המקרקעין בעסקת קומבינציה, הרי שיש לוודא כי על החלק הנמכר ניתן לבנות לפחות קרקע לבניית 8 דירות מגורים (הכוונה היא לסך הדירות שיוותרו בידי הקבלן בלבד, ואין די בכך שניתן לבנות 8 דירות בסה"כ מלוא הפרויקט).

2.3.3.2 בעלים במושע

כאשר הבעלים במקרקעין הם בעלים במושע, בחינת כמות 8 הדירות תיעשה ביחס לכלל המקרקעין הנמכרים על ידם גם אם חלקו היחסי של כל אחד מהשותפים משקף זכויות לכמות הקטנה מ-8 דירות ובלבד שהמכירה נעשתה על-ידי הבעלים במושע ליזם אחד בעסקה אחת.

2.3.3.3 זכויות בחלקות לא גובלות

לעניין זה, מקרקעין אשר היוו ביום רכישתם חלקה אחת ועל-פי תוכנית של איחוד וחלוקה פוצלו זכויותיו של הבעלים המוכר לכמה מגרשים חדשים שאינם סמוכים ואינם גובלים בתחום התוכנית, יש לראות את מכירת המגרשים החדשים לאותו רוכש, כמכירה של חטיבת קרקע אחת לעניין עמידה בתנאי הכמותי של 8 הדירות.



האמור לעיל יחול אף בנסיבות בהן ביום רכישתם היוו המקרקעין חלקה אחת ובשלב מאוחר ליום הרכישה הופקעו חלק ממקרקעי התוכנית לייעוד ציבורי (כגון: כביש) ונקטע הרצף הקרקעי של המקרקעין.

2.3.3.4 זכויות בחלקות נפרדות

כאשר זכויות בעל המקרקעין הם במגרשים נפרדים אך סמוכים וגובלים (ומוחזקים על ידו במישרין או בעקיפין), יש לראות במכירת המגרשים בעסקה אחת לאותו יום כמכירה של חטיבת קרקע אחת לעניין עמידה בתנאי הכמותי של 8 הדירות.

לדוגמה: א' הינה הבעלים של חלקה א' עליה ניתן לבנות 4 דירות. א' הינה הבעלים של כל הזכויות בחברה משפחתית א' אשר הינה הבעלים של חלקה ב' עליה ניתן לבנות 4 דירות. חלקות א' ו-ב' גובלות וסמוכות זו לזו. על חלקות א' ו-ב' ניתן לבנות במאוחד בניין בן 8 דירות.

2.3.3.5 מכירת מקרקעין שיום רכישתם לפני יום 1.4.61 או לאחר 6.11.01

מובהר בזאת כי במקרה בו חלק מהמוכרים במושע אינם זכאים להקלה מכוח הוראת השעה (למשל, חברות, או יחידים שיום הרכישה לגביהם הוא לפני 1.4.1961 או לאחר יום 6.11.2001)(להלן: "הבעלים הלא זכאים"), לא יהיה בכך כדי לפגוע בזכאות יתר המוכרים להקלת המס מכוח חוק הוראת השעה, גם אם חלקם היחסי של יתר המוכרים הינו לזכויות המשקפות פחות מ- 8 דירות, ובלבד שביחד עם זכויות הבעלים הלא זכאים ישקפו זכויות ל- 8 יחידות ויותר.

כך גם, לגבי מוכר אשר רכש את הקרקע בשלבים ולפיכך יש לגביו שני ימי רכישה, כאשר אחד מהם חל לפני יום 1.4.61 או ביום 7.11.01 ולאחריו.

דוגמה א':

גב' א' מחזיקה בחלקה א'. החלקה נרכשה על ידה בשני שלבים. חלק מהזכויות נרכשו בשנת 1940 ויתרת הזכויות נרכשו בשנת 1990. על החלקה ניתן לבנות בניין בן 8 דירות.

דוגמה ב':

דיירי בניין בן 8 דירות מתקשרים עם יזם בעסקת קומבינציה ליישום תמ"א 38/2. על המקרקעין ניתן לבנות 22 יחידות. בהתאם לתנאי העסקה כל דייר יקבל שירותי בנייה לדירה אחת, משמע נמכרה קרקע לבניית 14 דירות מגורים. חלק מהדיירים מנצלים פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק בשילוב הוראות סעיף 49' לחוק. שאר הדיירים שלא מעוניינים לנצל את הפטור לדירת מגורים, יוכלו ליהנות מהקלות חוק הוראת השעה (רלוונטי כמובן רק לבעלי דירות שיום רכישתם הוא החל מיום 1.4.1961 ועד ליום 6.11.2001) ולהתחייב בשיעור מס של 20% בלבד.



2.3.4 המכירה היא של זכות במקרקעין שחלה לגביה תכנית המתירה בנייה של 8 דירות לפחות

תכנית לעניין זה הינה לרבות הקלות מכוח תכנית (לדוגמה הקלת "שבס"). החשיבות בקיומה של תכנית על הקרקע הינה זמינות הבנייה והאפשרות להביא להגדלת היצע הדירות בזמן הקצר והבינוני. לעניין זה הכוונה היא לתוכנית שניתן להוציא מכוחה היתר בנייה.

2.3.5 בנייה תוך 36 חודשים מיום המכירה

מטרת הוראת השעה הינה להגדיל את היצע הדירות ולא לעודד מסחר בקרקעות. לפיכך, נקבע תנאי החל על הרוכש והמגביל את זמן הבנייה לתקופה של 36 חודשים. כך, יש לסיים את הבנייה של 80% לפחות מהדירות המותרות לפי התכנית (כפי מצבה ביום סיום הבנייה) ולא פחות מ-8 דירות, עד לתום 36 חודשים מיום המכירה.

לעניין זה יש לציין, כי כאשר בשלב ראשון נמכרה אופציה בלבד, יימנו 36 חודשים מיום מימוש האופציה ולא מיום מכירת האופציה מבעל הקרקע לרוכש. למותר לציין, כי ההקלה שנקבעה במסגרת הוראת השעה תינתן רק כאשר מימוש האופציה ייעשה בתקופת הוראת השעה.

השימוש במכשיר האופציה נעשה בדרך-כלל במקרים בהם בעת מכירת הקרקע אין עדיין היתר בנייה ונדרשת תקופה בת מספר חודשים להוצאתו.

מאחר וההקלה למוכר מותנית בתנאי עתידי שעל הרוכש לקיים, ישנה לעיתים הסכמה בין הצדדים לפיה אם הבנייה לא תסתיים תוך 36 חודשים אזי הרוכש יישא בתשלומי המס הנובעים מהעיכוב בסיום הבנייה. יובהר כי במקרים אלו יש לתקן את שווי המכירה ולקבעו בדרך של גילום מלא בהתאם להוראות סעיף 17(ד) לחוק.

בברכה,

רשות המסים בישראל