



**החלטת מיסוי: 8293/17**  
**תחום החלטת מיסוי: מיסוי מקרקעין**

**הנושא: החלפת דירות בעסקאות תמ"א 38/2 - החלטת מיסוי בהסכם**

**1. העובדות**

- 1.1 בעלי זכויות בבניין התקשרו עם יזם בעסקה מסוג תמ"א 38/2.
- 1.2 על מנת לגשר על פערי האמון בעסקאות מסוג זה בין הדיירים לבין עצמם ובין הדיירים ליזם, נקבע בהסכם המכר מנגנון תמורה אחיד לפיו דירות התמורה של הדיירים ימוקמו קומה אחת מעל הקומה בה נמצאת הדירה הקיימת ויפנו לאותם כיווני אויר וכי שטח דירות התמורה לא יפחת משטח הדירות הקיימות בתוספת 25 מ"ר לשטח העיקרי של כל דירה.
- 1.3 לצד מנגנון התמורה האחיד שנקבע, כאמור, נקבעה בחוזה אפשרות לשינוי התמורה האחידה - בטרם יחל היזם במכירת דירותיו, תהא לדיירים הזכות להחליף את דירת התמורה שהוקצתה להם על פי ההסכם המקורי בדירה אחרת בבניין, בתמורה לתשלום הפרש השווי בין הדירות בהתאם להערכת השווי שנערכה עבור הבנק המלווה.
- 1.4 הסכם המכר דווח למשרד מיסוי מקרקעין כדין והמנהל הוציא שומה לדיירים בהתאם לפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. יום המכירה נקבע בשומה ליום חתימת ההסכם המקורי.
- 1.5 חלק מהדיירים מבקשים לעשות שימוש במנגנון שינוי התמורה ולהחליף את דירת התמורה הבסיסית בדירה אחרת בבניין.
- 1.6 טרם ניתן היתר בניה לפרויקט נשוא הבקשה.

**2. פרטי הבקשה**

- 2.1 לאשר כי הסכם שייחתם בין היזם לבין דייר להחלפת דירת התמורה לדירה אחרת (להלן: "**הסכם המשנה**") לא יהווה עסקת חליפין ועל כן עצם ההחלפה לא תגרור חבות במס שבח ובמס רכישה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**").
- 2.2 ככל שקיים הפרש שווי בין דירת התמורה שהוקצתה לדייר על פי ההסכם המקורי לבין הדירה החדשה, ימוסה הפרש שווי זה כעסקה נפרדת שיום מכירתה הוא יום חתימת הסכם המשנה.

### 3. החלטת המיסוי ותנאיה

- 3.1 הוראת ביצוע 20/97 ותוספת מס' 1 לאותה הוראה (להלן: "הוראת הביצוע"), מאפשרת החלפת דירה שנרכשה מקבלן בדירה אחרת, באותו בנין או באותו פרויקט בניה, מבלי שיראו בה עסקת חליפין חייבת במס, בכפוף למספר תנאים המפורטים בהוראת הביצוע.
- 3.2 בניגוד לרכישת דירה מקבלן, בהתקשרות מסוג תמ"א 38/2, התחייבות הדייר למכור את זכויותיו ליזם עומדת בעינה, אלא שהתמורה לה זכאי הדייר משתנה.
- 3.3 לאור האמור לעיל, ניתן להחיל את הוראת הביצוע גם על הסכם המשנה, בכפוף לעמידה בתנאי ההוראה, בשינויים המחויבים, כדלקמן:
- 3.3.1 הסכם המשנה ייחתם לכל המאוחר עד לסיום בנייתה של הדירה או בסמוך לאחר שבנייתה נסתיימה, בדומה לאמור בהוראת הביצוע.
- 3.3.2 הסכם המשנה ידווח למנהל מיסוי מקרקעין בהתאם לסעיף 73 לחוק.
- 3.3.3 המנהל יבחן את תנאי הסף לבקשה, בהתאם להוראת הביצוע - החלפת הדירה נעשתה בתום לב, ואין בה משום מכירה חוזרת של דירת התמורה ממנה הפיק הדייר שבח ריאלי כלשהו ועוד.
- 3.3.4 ייראו בהסכם המשנה תיקון לתמורה שנקבעה בהסכם המקורי ועל כן - עצם החלפת הדירה לא תהווה עסקת חליפין ולא תגרור חבות במס, ככל ששווי הדירה החדשה זהה לשווי דירת התמורה.
- 3.3.5 מקום בו יהיה הפרש שווי בין דירת התמורה שהוקצתה לדייר על פי ההסכם המקורי לבין הדירה החדשה, ימוסה הפרש שווי זה כעסקה נפרדת שיוס מכירתה הוא יום חתימת הסכם המשנה.
- 3.3.6 בעת מכירת דירת המגורים החדשה בידי הדייר, לצורך חישוב השבח והמס ייקבע יום רכישה נוסף בגין הפרש השווי נשוא הסכם המשנה.