



י"ח תמוז, תש"ע
30 יוני, 2010

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002 - רשות המסים

**הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין - פינוי ובינוי (הוראת שעה)
חישוב "כלל תמורות" והגדרת שטח דירה**

הוראות הפטור והקלות המס הקבועות בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, (להלן – "החוק"), מתבססות על מונחים הקבועים בחוק. לאור הסוגיות שהועלו בנושא, להלן הסבר לעניין המונח "כלל התמורות" המהווה בסיס לחישוב מס הרכישה המוטל על יזם בעסקת פינוי ובינוי והסבר לעניין חישוב שטח היחידה המהווה בסיס לפטור ממס שבח הניתן לדיירים המפונים.

1 "כלל התמורות" - חישוב מס הרכישה המוטל על היזם

בהתאם להוראות סעיף 49 כה' לחוק, שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה שנדרש היזם לשלם בגין רכישת הזכויות במתחם פינוי ובינוי הינו "כלל התמורות" שנדרש היזם לשלם. משמע, בשווי המכירה יש לכלול את כל התשלומים בכסף ובשווה כסף המשולמים לדיירים המפונים.

במרבית המקרים מקבל הדייר המפונה דירה חלופית במתחם או מחוץ למתחם. בנסיבות אלה מהווה הדירה החלופית תשלום בשווה כסף לדיירים המפונים ולפיכך אמור שוויה להיכלל ב"כלל התמורות". בסעיף נקבעה הקלה כדלקמן:
"... כלל שווי הרכישה לפי סעיף זה את שוויה של הקרקע ביחידת המגורים החלופית, ינוכה שוויה של הקרקע משווי המכירה כאמור".

הוראה זו נקבעה בשל העובדה שחוק מיסוי מקרקעין משקיף על עסקת פינוי בינוי כעסקת חליפין בה הדייר מוכר יחידת מגורים ורוכש דירת מגורים חדשה תחתיה. בשל מהותה של עסקת פינוי בינוי והעובדה שהדייר המפונה לא נפרד כלכלית מכל זכויותיו בקרקע (בדומה לעסקת קומבינציה), נקבע כי שווי הקרקע ינוטרל משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה בו מתחייב היזם.

במקרה שהעסקה כוללת מתן דירה חלופית, יש לחשב את "כלל התמורות" באופן דומה לחישוב שווי בעסקת קומבינציה. כך, חישוב שווי המכירה של זכויות הבניה יתבסס על עלות שירותי הבניה של הדירות החלופיות, בתוספת רווח קבלני מקובל שבין 15%-25%, ובתוספת:



- א. תמורה במזומן אם שולמה לדיירים ;
- ב. תשלום דמי שכירות לתקופת הבניה ;
- ג. שווי דמי שכירות במקרה והועמדה דירה לשימוש הדייר בתקופת הבניה ;
- ד. סילוק / תשלום חוב במקום הדייר ;
- ה. במקרה של דייר מוגן או פולש – תשלום שמשלם יזם לבעל הנכס ;
- ו. שונות.

בחישוב עלות שירותי הבניה יש לכלול:

1. עלויות חומרים ועבודה ;
2. עלויות פיקוח ותכנון ;
3. מס ערך מוסף ;
4. אגרות, מיסים והיטלים שמשלם הקבלן בעבור בעל הקרקע כגון : מס שבח, היטל השבחה, דמי היתר למנהל מקרקעי ישראל, אגרות בניה וכו' ;
5. תשלומים שמשלם הקבלן למוכר, בכסף או בשווה כסף.

כללים לחישוב שטח דירת המגורים

2

הפטור הניתן למכירת זכויות הבניה ליזם במתחם פינוי בינוי מוגבל לתקרת השווי, המחושב לפי הגבוה מבין שווי דירת 120 מ"ר במתחם, או 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת.

ביום 24.02.08 פורסם ברשומות (קובץ תקנות 6649) צו מכר דירות (טופס של מפרט) (תיקון), התשס"ח – 2008 (מצ"ב סעיפים רלבנטיים – נספח א'). התיקון מעדכן את טופס המפרט הטכני שמצרף הקבלן לחוזה המכירה והוא חל מיום 24.05.08.

על פי המפרט המתוקן חובה לציין את שטח הדירה הנמכרת וזאת על פי הכללים שקבועים במפרט (סעיף 5 למפרט). כמו-כן, בסעיף 6 למפרט קיים פירוט של שטחים נוספים המוצמדים לדירה או המשמשים את הדירה באופן בלעדי כמרפסת שמש, מחסן דירתי ועוד.

שטח הדירה לצורך יישום הוראות הפרק וקביעת תקרת הפטור (דירת 120 מ"ר) יילקח מתוך המפרט על פי צו מכר דירות המתוקן כדלקמן :

שטח דירה כמפורט בסעיף 5 לצו ובנוסף, שטחי שירות מקורים (כמפורט בסעיף 6 לצו) כגון מחסנים, שהינם צמודים פיזית לדירה, קיימת אליהם כניסה ישירה מהדירה, אין אליהם כניסה מדירות אחרות ושטחם הוצמד לדירה.



לדוגמא: מחסן דירתי הצמוד לדירה עם כניסה ישירה מהדירה יימנה בשטח הדירה לעניין בחינת תקרת הפטור בעוד מרפסת שמש לא תימנה בשטח הדירה לעניין תקרת הפטור, למרות ששטחה מוצמד לדירה.

בברכה,

רשות המסים בישראל

00832709