

אל: תפוצה א', נצ' (3), ב' (1), ג' (3), ד' (2), ו' .

### הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין  
פינוי ובינוי (הוראת שעה)

#### כללי

1. פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק") מאפשר פטור מיוחד לפרויקטים של פינוי ובינוי, כמפורט בחוזר זה.
  2. הוראות הפרק הנן הוראות שעה והן יחולו בתקופת תוקפו של צו ההכרזה על מתחם, ובלבד שהסכם המכירה נעשה ביום 7.11.2001 או לאחריו. תקופת תוקפו של הצו לא תעלה על שש שנים, אלא אם הוארך תוקפו.
  3. באופן כללי ניתן לומר שלפרויקטים של פינוי ובינוי נודעת חשיבות ציבורית של שיפור מרכזי הערים, שיקום אזורים נחשלים ומוזנחים, שימוש יעיל בתשתיות ובמוסדות ציבור, ניווד אוכלוסיות חזקות לאזורים חלשים, ושל ניצול שטחים מבונים לצורך ציפוף הבניה במקום לבנות בשטחים הפתוחים שהולכים ונגמרים.
  4. פרויקט פינוי ובינוי הינו, באופן כללי, כינוי למיזם בו רוכש יזם זכות לבנות על מקרקעין מבונים ומיושבים. היזם מתחייב לפנות את הדיירים המתגוררים במתחם, להרוס את המבנים הקיימים, ולבנות במקומם מבנים חדשים, בדרך כלל בצפיפות בניה גדולה יותר ובאיכות גבוהה יותר, אותם הוא יכול לשווק ולמכור.
- הדיירים בתמורה להתפנותם ולויתורם על יחידותיהם ליזם, מקבלים תמורה בדמות דירות מגורים, חנויות וכו' בבניינים החדשים אשר ייבנו במתחם ו/או מחוץ למתחם ו/או תמורה אחרת כפי שיוסכם בינם לבין היזם.
- התמורה מורכבת לרוב מהמרכיבים הבאים (כולם או חלקם):

1. דירה חדשה שתבנה ע"י היזם במתחם פינוי ובינוי או באזור אחר כלשהו.
  2. דמי שכירות ו/או דיור חלופי לתקופת הבניה.
  3. הוצאות פינוי והעברה.
  4. תשלום כל המסים החלים על המוכר בגין העסקה.
  5. לעיתים – במקום או בנוסף לתמורות המפורטות לעיל – תשלום במזומן עבור זכויות המוכר.
  6. סילוק חובות המוכר.
- ראוי לציין כי תיתכן שונות בתמורות שיקבלו מוכרים שונים בגין יחידות זהות, דהיינו, יתכן כי מוכר א' יקבל תמורה גבוהה יותר ממוכר ב' אף כי הנם בעלי נכסים זהים וזאת בין השאר בשל כושר המיקוח ותנאיו האישיים של כל מוכר.
5. יצוין כי, כאשר הפרויקט נבנה על קרקעות של מינהל מקרקעי ישראל מתפרסם מכרז של המינהל לקבלת הצעות להחכרת מגרשים, לבניה ולביצוע פינויים במתחם.
 

להלן חלק מהתנאים העיקריים במכרז לדוג':

    - . עם הזוכה ייחתם חוזה פיתוח לתקופה של חמש שנים כולל תכנון והרשאה לביצוע פינויים שבעקבותיו יחתם חוזה חכירה ל-49 שנים עם אופציה ל-49 שנים נוספות.
    - . הזוכה מתחייב לבצע את כל הפינויים ולהסיר את כל המטרדים על חשבונו לא יאוחר מתום 3 שנים מיום אישור העסקה.
    - . ידוע לזוכה כי במתחם המיועד לפינוי ישנם שוכרים, דיירים מוגנים ומחזיקים שלא עפ"י דין.
    - . לשלם כל האגרות וההיטלים ותשלומי חובה לעיריות.
    - . להכין על חשבונו תכנית לצרכי רישום של שטח התכנית.
    - . הזוכה במכרז משלם בדרך-כלל, בנוסף להתחייבויות המפורטות לעיל, גם תשלום כספי למינהל, לפי הצעתו.
  6. המחוקק בחר לעודד פרויקטים אלו, בין השאר, בדרך של הטבות מיסוי כמפורט בהמשך.

## מתחם פינוי ובינוי לעניין החוק

7. קיימים שלושה מסלולים להכרזה על מתחמי פינוי ובינוי:-  
המסלול האחד – מתחמים שהוכרזו כמתחמי פינוי ובינוי ע"י ועדה שמינתה הממשלה לפי הוראות סעיף 33א' לחוק התכנון והבניה.  
 בסמכות הועדה להמליץ לממשלה להכריז בצו על שטח מסוים כעל מתחם לפינוי לשם בינוי.

תוקפו של צו זה לא יעלה על 6 שנים.

המסלול השני – מתחם שיש בו 50 יחידות דיור לפחות לצורך פינוי לשם בינוי, שאושר ע"י הועדה שמינתה הממשלה לענין סעיף 33א' לחוק התכנון והבניה בצירוף מנהל מיסוי מקרקעין ומנהל מע"מ, כאמור בסעיף 49 כח' לחוק (להלן – "מתחם במסלול מיסוי"). הקריטריונים לפיהם תקבע הועדה האם להמליץ על הכרזת מתחם כמתחם פינוי ובינוי נקבעו בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (כללים להמלצה על הכרזת מתחם), התשס"ג2002- ולהלן בקצרה:

[הנוסח מהווה טיוטא בלבד, הכללים במתקונתם הסופית יכללו בהו"ב שתפורסם]

. המקרקעין מצויים בתחומה המוניציפלי של עירייה או מועצה מקומית;

. בקשת היזם הוגשה בטופס שקבע המנהל וצורפו אליה מסמכים אלה: תכנון ראשוני לפינוי 50 יחידות לפחות ולבנייתן של מספר יחידות לפחות כמספר היחידות שפוננו, מפה המתארת את מצב המקרקעין, אישור מהנדס הועדה המקומית בתחומה מצויים המקרקעין על הסכמה לפינוי ובינוי בהתאם לפרוגרמה שצורפה לבקשה.

המסלול השלישי – מתחם להתחדשות עירונית – עפ"י סעיף 49ל' לחוק גם מתחמי התחדשות עירונית (פינוי ובינוי) שעליהם הכריזה הממשלה לפני תחילתו של סעיף 33א לחוק התכנון והבניה באחת מהחלטות הממשלה מיום 19.11.00 או מיום 22.7.01 או מיום 11.11.01, ייחשבו כמתחמי פינוי ובינוי לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

יוטעם כ׳, פרויקט פינױ ובינױ אשר אינו עונה על הגדרת ״מתחם״ באחד מהמסלולים המפורטים לעיל לא יהנה מהטבות המס המוקנות בפרק זה.

### מונחים והגדרות

8. ״התקופה הקובעת״ – התקופה מיום 7.11.01 ועד יום 31.12.03.
9. ״יחידה״ – יחידת מגורים או יחידה אחרת כמוסבר להלן.
10. ״יחידת מגורים״ – דירה או חלק מדירה המשמשת למגורים בתקופה של שנה לפחות לפני החתימה על ההסכם.
- יודגש כי הגדרת יחידת מגורים שונה מהגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. יוצא אפוא שאין דרישה שהנכס הנמכר יהא בבעלות יחיד ולמעשה ההגדרה כוללת גם יחידה המוחזקת ע״י חברה. כמו-כן אין דרישה שהנכס יוחזק כרכוש קבוע ולפיכך היחידה יכול ותהא גם מלאי עסקי. יחד עם זאת, קיימת דרישה שיהא מבנה שאינו ארעי הכולל את המתקנים האלמנטריים למגורים.
- ראוי לציין כי אין דרישה שהזכויות בנכס יהיו מסוג של בעלות או חכירה ויתכנו מוכרים בעלי זכויות פחותות מאלה, כגון: דיירים מוגנים, שוכרים ואף פולשים.
11. ״יחידה אחרת״ – מבנה או חלק ממבנה שאינו יחידת מגורים ובלבד שאינו מהווה מלאי עסקי. לענין זה אף יחידת מגורים אשר אינה משמשת למגורים תחשב כיחידה אחרת.
12. ״יזם״ – כל אחד מאלה:
- . מי שלצורך פינױ מתחם לשם בינױו רוכש יחידות במתחם ;
  - . מי שהגיש בקשה להכריז על שטח כעל מתחם במסלול מיסוי ורכש יחידות בשטח האמור, לצורך פינױ המתחם לשם בינױו.
- יצוין כי מי שרוכש יחידות שלא לשם פינױ הדיירים הקיימים, הריסת המתחם ובינױו של מתחם חדש לא ייחשב כיזם לענין החוק (לדוג' סוחר המזהה הזדמנות עסקית וממהר לרכוש יחידה במתחם המיועד לפינױו ובינױו).

13. "מוכר" או "דייר" – בעל זכויות ביחידה במתחם מסוג בעלות, חכירה, שכירות, דיירות מוגנת, פולשים וכדומה, המוכר זכויותיו ליזם. לעניין זה, מכוח התקנות לענין פרק חמישי 4 לחוק, יראו מוכר ובן זוגו וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים כמוכר אחד.
14. "יחידת מגורים חלופית" (להלן – "דירה חלופית") - דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) וכן במסגרת שוויה יבוא בחשבון תשלום עבור דמי שכירות לתקופת בניית דירת המגורים האמורה ולכיסוי הוצאות כרוכות, כדלקמן:
1. הוצאות להובלת ציוד וריהוט בדרך מקובלת וסבירה;
  2. התקנת מונה גז, מונה חשמל ומונה מים לדירה החדשה;
  3. הוצאות העברה נוספות הקשורות במישרין לפינוי היחידה הקיימת והמעבר ליחידה חדשה.

#### הסכם בין מוכר ליזם – דחיית יום המכירה

15. סעיף 49'כ' לחוק קובע כי, במכירת יחידת מגורים או יחידה אחרת ליזם במתחם המותנית בתנאי מתלה או שהיא מכירה של אופציה, יידחה יום המכירה למועד מאוחר יותר.
16. דחיית יום המכירה נתונה לבחירת הצדדים, אך מותנית בכך שהיזם מסר בתוך 30 ימים הודעה למנהל על הסכם המכירה המותנה או על הסכם האופציה. לא הודיע היזם על הסכם המכירה - לא יידחה יום המכירה. אין בכך כדי לפגוע ביתר הטבות המס הכלולות בפרק זה. טופס לדוגמא מצ"ב.
17. מטרת ההוראה היא להקל על הצדדים לעסקת פינוי ובינוי, וזאת מאחר ולהוצאתו לפועל של פרויקט פינוי ובינוי נדרשת הסכמת כל הדיירים, ועד לחתימת כל הדיירים ולהתקיימות תנאים נוספים אין כל ודאות שהעסקה תוכל לצאת לפועל.
18. המציאות היא שבדרך כלל בשלב ראשון מחתים היזם את הדיירים על הסכם מכר המותלה בכך שכל יתר הדיירים יסכימו ויצטרפו לפרויקט ו/או בתנאים נוספים כגון: שינוי תכנית מתאר וכו'.
19. אפשרות אחרת היא שהיזם מחתים את הדיירים על הסכם אופציה לפיו שמורה ליזם הזכות לרכוש את היחידה או לא לרכוש את היחידה עפ"י

- שיקול דעתו הבלעדי, וזאת על מנת להותיר בידו את הגמישות החוזית והעסקית עד שיצליח להחתים את כל הדיירים.
20. בסטיה אפוא מהלכת **אלדר שרון**<sup>1</sup> פרק הפינוי והבינוי קובע כי, יום המכירה במקרה כזה יידחה לאחד המועדים הבאים, לפי המוקדם מביניהם:
- א. המועד שבו התקיים התנאי המתלה;
  - ב. המועד שבו מומשה האופציה, והיזם רכש את הזכויות ביחידה לגביה ניתנה האופציה;
  - ג. תחילת הבניה במתחם ע"י היזם או מטעמו.
21. בהתקיים אחד התנאים לסיום דחיית יום המכירה, ולאחר שנמסרה במועד הודעה כאמור בסעיף 16 לעיל, חייבים היזם והמוכר למסור הצהרה או שומה עצמית לפי הוראות סעיף 73 לחוק וכל הוראות החוק ובכללן ההוראות הנוגעות למסירת הצהרה ודיווח יחולו עליהם החל מיום זה. יודגש שבמידה והתמורה היא דירה חליפית – על המוכר והיזם להגיש 2 הצהרות (קונה ומוכר) האחת בגין מכירת יחידת המגורים מהמוכר ליזם והשניה בגין רכישת דירת מגורים מהיזם ע"י המוכר.

### פטור ממס שבח וממס מכירה במכירת יחידת מגורים

22. סעיף 49 כב' לחוק קובע כי, המוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם, יהיה פטור ממס שבח בגין המכירה, כולה או חלקה, בהתקיים כל התנאים הבאים:
1. הפטור ממס שבח נגזר מהתמורה שמקבל המוכר בגין מכירת יחידת מגורים במתחם (בדומה לסעיף 49'ז' לחוק).
  2. הפטור ינתן רק בגין אותו חלק מהתמורה שהוא דירה חלופית אחת בלבד שנותן היזם למוכר. אם ניתנה תמורה נוספת, בכסף או בשווה כסף, מעבר לדירה חלופית אחת – תמורה זו תחויב במס מלא. מובהר, במידה וניתנו למוכר בתמורה מספר דירות, הרי שיינתן פטור לפי פרק זה לדירה אחת בלבד לפי בחירתו ויתרת התמורה בגובה שווי שאר הדירות תחויב במס.

<sup>1</sup>ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל לענין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו (3) 366

- יודגש כי הדירה החלופית יכול שתהיה במתחם עצמו או באזור אחר.
3. שווי הזכות שמקבל המוכר בדירה החלופית אינו עולה על 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת ללא זכויות לבניה נוספת, או על שוויה של דירת מגורים **במתחם הפינני ובינוי עצמו** ששטחה 120 מ"ר (וזאת אף אם הדירה החלופית ניתנת במקום אחר) לפי הגבוה (להלן – "תקרת השווי").
- עלה שווי הדירה החלופית על תקרת השווי או שניתנה תמורה נוספת, יינתן פטור רק על אותו חלק משווי הדירה החלופית בגובה תקרת השווי בלבד, ואילו חלק הדירה החלופית העולה על תקרת השווי (להלן – "הפרש השווי") וכן כל התמורה הנוספת בכסף ובשווה כסף (להלן ביחד – "הזכות הנוספת") – יחויבו במס.
- במקרה כזה, שווי הרכישה והניכויים המותרים בגין מכירת הזכות הנוספת ייקבעו בשיעור התואם את היחס שבין החלק החייב במס לכלל התמורה שמקבל המוכר.
- יודגש כי, אם קבל המוכר בתמורה דירה חלופית ששוויה נמוך מתקרת השווי ותמורות נוספות בכסף או בשווה כסף, לרבות דירות נוספות, הפטור יינתן אך ורק בגין דירה אחת למרות ששוויה נמוך מתקרת השווי ושאר הדירות או התמורות ימוסו במלואן.
- לדוגמא: מוכר מכר יחידת מגורים אחת וקבל ארבע דירות בשטח של 30 מ"ר כל אחת. אותו מוכר יוכל להנות מפטור ממס שבח רק בגובה שווי דירה אחת בלבד ויתרת התמורה בגובה שלוש הדירות הנוספות תחויב במס.
4. שיעור הזכויות שמקבל המוכר בדירת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכויותיו ביחידת המגורים שמעביר ליזם.
- ניטול לדוגמא שני אחים המחזיקים בדירה במשותף הרי שכל אחד יינה מהקלות המס אם יקבלו כל אחד דירה אחת (ההטבות לא יינתנו אם יפחתו הזכויות מ-50% שהרי הפחתה מהווה מימוש הממוסה מיד). כל אחד מהאחים זכאי לתקרה בגובה 150% משווי מחצית דירה או שווי דירת 120 מ"ר במתחם, כגבוה מביניהם.
5. יחידת המגורים שמעביר המוכר ליזם, לא נתקבלה על ידו מקרוב בפטור ממס, ב-24 החודשים שלפני מועד ההסכם המותלה או הסכם האופציה.

'קרוב' כהגדרתו בסעיף 19(4) לחוק – קרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק וכן איגוד השולט במוכר (חברת אם) ואיגוד שבשליטת השולט בו (חברה אחות). לענין זה 'שליטה' – מי שמחזיק ב-20% או יותר של הון המניות או הזכאי במקרה של חלוקת כל הכנסת האיגוד בין החברים ל-20% או יותר מהסכום המתחלק.

6. הפטור יינתן רק בגין מכירת כל הזכויות ביחידת מגורים אחת במתחם.
23. המוכר המחויב במס שבח בגין הזכות הנוספת לא יהנה מהנחה ממס על אף שמכר בתקופה הקובעת, מכוח הוראות סעיף 48א(א) לחוק (10%/20% בתקופה הקובעת) שכן הזכות במקרקעין נמכרה בפטור חלקי ממס.
24. מכירת יחידת מגורים ליזם תהיה פטורה גם ממס מכירה באותו שיעור שהיא פטורה ממס שבח.
25. הזכאות לפטור במכירת יחידת מגורים ליזם, הינה בנוסף לכל פטור אחר – לרבות פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (דירת מגורים מזכה). התוצאה היא שקבלת הפטור במכירת יחידת המגורים במתחם פינוי ובינוי אינה חוסמת את המוכר לקבל פטור לאחר מכן או לפני כן, לפי סעיף 49ב(1) לחוק.

### דייר מוגן/פולש

26. דייר מוגן או פולש אינם מוכרים "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק ולפיכך הטיפול במכירת זכויותיהם ליזם יועבר לפקיד השומה.
27. יובהר, חלקם הגדול של המתחמים בהם מחזיקים פולשים או דיירים מוגנים ביחידות הינם על קרקעות של המינהל והיזם, או מי מטעמו, רוכש אף מהמינהל זכויות במקרקעין במובן החוק. התמורה המשתלמת ע"י היזם למוכרים ובכללם לדיירים המוגנים ולפולשים מהווה חלק מ"שווי המכירה" ברכישת הזכויות ע"י היזם מהמינהל, החייבת במס רכישה ע"י היזם, שכן היזם אומנם שילם בפועל למינהל סכום נמוך משווי השוק של המקרקעין אולם הוא התחייב לקחת על עצמו תשלומים שעל המינהל לשלם בעבור פינוי הדיירים, תשלומים אלה מהווים חלק מהתמורה בגין רכישת הזכויות במקרקעין על ידו.



28. סעיפים 15-21 לעיל יחולו בשינויים המחויבים, כאשר המוכרים יקבלו פטור מכוח סעיף 55 לחוק (על אף שלא מכרו זכות במקרקעין). בעתיד יינתן קוד ספציפי.

### יום ושוי הרכישה במכירת הזכות הנוספת

29. שוי הרכישה של הזכות הנוספת הוא שוי הרכישה שהיה נקבע לפי החוק ליחידת המגורים הנמכרת כשהוא מוכפל ביחס כדלקמן:

הפרש השוי + התמורה הנוספת  
שוי יחידת מגורים חלופית ותמורה נוספת

30. יום הרכישה של הזכות הנוספת הוא יום הרכישה שהיה נקבע לפי חוק זה במכירת יחידת המגורים הנמכרת.

### יום ושוי הרכישה של הדירה החלופית

31. שוי הרכישה ויום הרכישה של דירת המגורים החלופית שהתקבלה ע"י המוכר במכירה פטורה כאמור לעיל, יהיו שוי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים במכירת יחידת המגורים הנמכרת ("כניסה לנעליים" - עקרון רציפות המס).

32. אם בשלב המכירה ליזם ממוסה המוכר בגין הזכות הנוספת, דהיינו, בגין חלק מהתמורה נהנה מפטור ובגין חלק מהתמורה חויב במס, יפוצל שוי הרכישה ויום הרכישה של הדירה החלופית לשני ימי רכישה ולשני שווי רכישה:

האחד – יום רכישה מקורי של היחידה הנמכרת ליזם ויתרת שוי הרכישה שלא "נוצל" בעת חישוב המס בשלב המכירה ליזם.

השני – יום הרכישה יהיה יום המכירה ליזם של הזכות המקורית ושוי הרכישה הוא הפרש השוי.

חישוב מס שבח במכירת הדירה החלופית ייעשה בדרך המקובלת של חישוב המס במכירת נכס אשר נרכש בשני שלבים.

יום רכישת הזכות החלופית	שוי	רכישת	הזכות
-------------------------	-----	-------	-------

<b>החלופית</b>	
יום מכירה 49כ	יום רכישה יחידת מגורים נמכרת (יחידה מקורית) שווי רכישה יחידה נמכרת בניכוי שווי רכישה שיוחס לזכות הנוספת
יום מכירה 49כ	הפרש השווי

33. ראוי לציין כי בשלב מכירת הדירה החלופית, יהנה המוכר מהנחות המס הקבועות בסעיף 48א(ד) לחוק על מרכיב הפרש השווי. דהיינו, תינתן הנחה בשיעור 10%/20% מהמס בגין שבח שינבע ממכירת חלק זה.

34. שווי הרכישה ויום הרכישה של דירה חלופית שהתקבלה ע"י מוכר שהוא שוכר, דייר מוגן, פולש וכד' ואשר לא שולם בעד רכישתה, יהיה אפס ויום הרכישה יהיה יום המכירה שנקבע כאמור בסעיף 49כ' לחוק.

#### **פטור ממס רכישה למוכר ברכישת דירה חלופית**

35. מוכר המקבל דירת מגורים חליפית במתחם או מחוצה לו בתמורה לדירתו הישנה במתחם, פטור ממס רכישה בגין דירה אחת. הפטור כאמור לא מוגבל לתקרת שווי או שטח. כאשר משלם המוכר ליזם סכום כספי בגין רכישת הדירה החלופית (לדוג': אם מוסיף כסף כדי לקבל דירה גדולה יותר) לא יינתן פטור ממס רכישה בגין חלק זה. רכישה בתקופה הקובעת תזכה את המוכר בשיעורי מס מופחתים לפי סעיף 9ב לחוק, בתנאים הקבועים באותו סעיף.

#### **מס רכישה שחייב בו היזם**

36. שווי הרכישה של היזם הוא כלל התמורות (לרבות התמורות שישלם לדיירים מוגנים ולפולשים) שנדרש לשלם בשל רכישת הזכויות במתחם, בניכוי שוויה של קרקע בכל יחידות המגורים החלופיות שהעביר למוכרים לרבות מחוץ למתחם.

#### **יחידה אחרת – הטבות המס**

37. הוראות פרק הפינני ובינוי יחולו בשינויים המחויבים גם לגבי מכירה ליזם של יחידה אחרת שאינה יחידת מגורים ובלבד שאינה מהווה מלאי עסקי בידי המוכר. כך, ניתן למכור יחידה אחרת ולקבל כתמורה דירת מגורים או לחלופין שטח מסחרי או מבנה תעשייה ועוד.

38. עם זאת, במכירת היחידה החלופית אף אם היא דירת מגורים, שהתקבלה תמורת יחידה אחרת כאמור, לא יחול פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת או דחיית מס לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין או לפי הפקודה.

39. התנאים לקבלת הפטור ממס שבח וממס מכירה הם:

1. התמורה שנותן היזם למוכר היא אך ורק יחידה חלופית אחת (לדוג' דירה אחת, חנות אחת) ולא ניתנה למוכר כל תמורה נוספת בכסף או בשווה כסף. בקבלת מספר יחידות חלופיות לא ישלל הפטור לחלוטין אלא יינתן לגבי יחידה אחת בלבד.

2. שווי הזכות שמקבל המוכר ביחידה החלופית אינו עולה על 150% משווי היחידה האחרת שמעביר המוכר ליזם, או על שוויה של דירת מגורים ששטחה 120 מ"ר **במתחם הפינני ובינוי בלבד** (וזאת אף אם היחידה החלופית ניתנת במקום אחר), לפי הגבוה.

לעניין זה התקרה תקבע לשווי דירה ששטחה 120 מ"ר בפרויקט אף אם התמורה תהא חנות או כל יחידת מסחר אחרת. ראוי לציין כי לאור העובדה שבמרבית המקרים שוויו של 1 מ"ר מסחרי גבוה משווי של 1 מ"ר מגורים הרי שבמידה והיחידה החלופית תהא יחידה מסחרית – תקרת הפטור תשתווה לחנות בשטח קטן מ-120 מ"ר, המהווה חנות גדולה.

כך לדוג' ברחובות ראשיים במרכזי ערים היחס בין מגורים למסחר, לעניין שווי למ"ר יכול להגיע ליחס של 1:3, יוצא אפוא ששטח החנות החלופית אשר יזכה את מוכרו בפטור יהיה עד ל-40 מ"ר.

עלה שווי היחידה החלופית על תקרת השווי – או שניתנה תמורה נוספת, יינתן פטור רק על חלק היחידה החלופית בגובה תקרת השווי, ואילו חלק היחידה החלופית העולה על תקרת השווי וכן כל התמורה הנוספת בכסף ובשווה כסף יחויבו במס.

במקרה כזה, שווי הרכישה והניכויים המותרים בגין מכירת הזכות הנוספת ייקבעו בשיעור התואם את היחס שבין החלק החייב לכלל התמורה שמקבל המוכר.

3. שאר התנאים כמפורט לעיל, לעניין יחידת מגורים.

### מתחמי עיבוי

40. הקלות המס המפורטות לעיל חלות אף לגבי מתחמי עיבוי. פרויקט עיבוי הינו, באופן כללי, כינוי למיזם בו רוכש יזם זכות לבנות על מקרקעין מבונים ומיושבים כאשר בשונה מפרויקט פיננסי ובינוי אין היזם מפנה את הדיירים אלא מרחיב את יחידותיהם הקיימות ובונה יחידות נוספות אותם משווק, בין אם על גגות המבנים הקיימים ובין אם בחצרותיהם (רכוש משותף).
41. הוראת ביצוע ספציפית תצא בעתיד לענין חבויות המס הנובעות מעסקאות אלה.

**בברכה ,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**

## נספח

### דוגמא מספרית

נתונים רלבנטיים:

שווי דירת 120 מ"ר במתחם – 1 מיליון ₪.

"יום המכירה" – 1.1.05

1. בני משפחת בית פלשו ליחידת מגורים בשטח של 20 מ"ר במתחם. משפחת בית קיבלה מהיזם בתמורה לפינויה: 2 דירות בנות 120 מ"ר במתחם ששווי כ"א 1,000,000 ₪, דמי שכירות לתקופת הבניה – 3,000 ₪ לחודש לתקופה של 3 שנים.

*חבויות המס:*

הפטור ממס שבח אינו רלבנטי היות ועסקינן בפולשים והטיפול יועבר לפקיד השומה.

בני משפחת בית ישלמו מס רכישה בגין דירה אחת בלבד.

יום הרכישה של הדירות החלופיות יהיה 1.1.05 ושווי הרכישה יהיה "אפס".

היזם ישלם מס רכישה בגובה התמורה הכוללת (2,108,000 = 1,000,000 \* 2 +

3,000 \* 3 \* 12) בניכוי מרכיב הקרקע של שתי הדירות החלופיות.

2. בני משפ' גימל הינם בעלים של יחידת מגורים בשטח של 25 מ"ר במתחם.

היחידה נרכשה על ידם ביום 1.1.70 בעלות של 90 ₪.

משפ' גימל קיבלה מהיזם דופלקס בן 200 מ"ר בפרויקט נוסף אשר נבנה ע"י

היזם, ששוויו 1,500,000 ₪.

*חבויות המס:*

שווי יחידת המגורים ללא הזכויות הנוספות הינו אפסי, הפטור ממס שבח יינתן עד תקרת שווי דירה ששטחה 120 מ"ר במתחם.

שווי דופלקס – 1,500,000 ₪.

שווי דירת 120 מ"ר – 1,000,000 ₪.

סך של 500,000 ₪ חייב במס שבח ובמס מכירה. לתמורה זו ייחס שווי רכישה יחסי שהוא  $30 = 500,000 / 1,500,000 * 90$ , ויום רכישה 1.1.70.

בעת מכירת הדופלקס (במידה ולא ינוצל פטור דירת מגורים) יבוצע החישוב כרכישה בשני שלבים, דהיינו שני ימי רכישה ושני שווי רכישה:

1.1.70 – 60 ₪ ( $30 - 90 = 60$ )

1.1.05 – 500,000 ₪

בני משפ. גימל לא ישלמו מס רכישה בגין רכישת הדופלקס (ללא תקרה) – סעיף 49כד' לחוק.

היזם ישלם מס רכישה בגין שווי הדופלקס בניכוי מרכיב הקרקע.

3. מר נון היה בעלים של מחסן בשטח 20 מ"ר בשווי 50,000 ₪ אותו רכש ביום

1.1.80 תמורת 600 ₪.

מר נון קבל מהיזם דירה בשטח של 120 מ"ר ומזומן בסך 200,000 ₪.

ביום 1.1.06 מכר מר נון את הדירה שקבל מהיזם, מיד עם מסירתה לידי, תמורת 1,600,000 ₪.

מדדים ידועים:  $1/80 - 100$  נקודות

$1/04 - 500$  נק'

$1/06 - 600$  נק'

*חבויות המס:*

בשל מכירת המחסן יקבל מר נון פטור עד תקרת שווי דירה בת 120 מ"ר במתחם. בגין המזומן ישלם מס שבח ומס מכירה לפי היחס שבין התמורה

במזומן לכלל התמורות:

$200,000 / 1,200,000 = 1/6$

$200,000 - (600 * 1/6) = 199,900$

אינפלציוני 400

ריאלי 199,500

מכירת הדירה החלופית בשנת 2006 (לא ניתן לנצל פטור דירת מגורים):

$1,600,000 - (100 - 600) - 200,000 = 1,399,500$

$$200,000 * (1 - 600/500) + 500 * (1 - 600/100) = 42,500 \text{ אינפ'}$$

ריאלי 1,357,000

היזם ישלם מס רכישה בגין כלל התמורה – 1,200,000 ₪ בניכוי מרכיב הקרקע.