



תוכן עניינים

2	א. שם החוק המוצע
2	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים
4	ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על החוק הקיים
4	ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקציב המדינה
4	ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המנהלי
4	ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר
5	פרק ___ : צעדי מיסוי בתחום הדיור
5	סימן א : תיקונים במיסוי מקרקעין לענין התחדשות עירונית
5	1. תיקון חוק מיסוי מקרקעין
11	2. תיקון חוק מס ערך מוסף
11	3. תחילה ותחולה
11	סימן ב : רפורמה בשוק השכירות – היבטי מיסוי
11	4. תיקון פקודת מס הכנסה
14	5. תחילה פקודת מס הכנסה
14	6. הוראת מעבר
14	7. תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)
14	8. תיקון חוק מס ערך מוסף
15	דברי הסבר

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024)

2024, התשפ"ג – 2023, פרק ____ : צעדי מיסוי בתחום הדיור

תזכיר זה כולל תיקוני חקיקה שצפויים להיכלל במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024, ואשר מפורטים בטיוטת הצעת החלטה לממשלה, אשר הופצה להערות הציבור ביום 15 בפברואר 2023 ביחד עם יתר הצעות ההחלטה לעניין התכנית הכלכלית האמורה.

סימן א' מיישם את המוצע בסעיף 8 להחלטה המוצעת בעניין "קידום הליכי התחדשות עירונית".

סימן ב' מיישם את המוצע בסעיפים 6 עד 9 להחלטה המוצעת בעניין "הרפורמה בשוק השכירות".

א. שם החוק המוצע

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____ : צעדי מיסוי בתחום הדיור.

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

סימן א'

המוצע מוצעים תיקוני מיסוי לעניין התחדשות עירונית. לפרויקטים של התחדשות עירונית מסוג פינוי בינוי או חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה נודעת חשיבות ציבורית של שיפור מרכזי ערים, חיזוק מבנים קיימים, שיקום אזורים מוזנחים וניצול שטחים מבונים לצורך בניה ובדרך זו, הגדלת היצע הדיור. פרק חמישי 4 ופרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**), בשילוב עם סעיפים 31א ו-31ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נותנים הטבות מס משמעותיות ליזמים ולבעלי דירות המתקשרים ביניהם בפרויקטים של התחדשות עירונית.

בשנים האחרונות התעוררו כמה סוגיות בקשר ליישומן של הטבות המס הניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית שהצעת החוק (להלן – **ההצעה**) באה לתת להן מענה, ובכלל זאת עסקאות שנעשות עם דייר שהוא קשיש, עסקאות שבהן ניתנות לדייר תמורה כספית נוספת, עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין ומכירת זכויות ליזם ממשיך בין הסכם המכירה ליום המכירה כהגדרתו בחוק.

סוגיה נוספת שמוצע להסדיר בהצעה זו הן הטבות המס אשר יינתנו להסדר אשר נועד להחליף את תכנית המיתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), אשר קבוע בסעיף 70א לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ח-1965 (להלן – **המתווה החדש לחיזוק מבנים**). לולא יתוקן חוק מיסוי מקרקעין, מבנים אשר יחוזקו בהתאם למתווה החדש לחיזוק מבנים לא יהיו זכאים להטבות המס. ללא הטבות המס, באזורים רבים ההיתכנות הכלכלית של הפרויקטים לפי המתווה החדש מוטל בספק, ובהצעה זו מוצע לקבוע הטבות מס גם למתווה זה.

סימן ב'

בסימן ב' מוצעים צעדים לייעול שוק השכירות.

במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין (להלן – **קרן ריט**) להשקיע במקרקעין לצורכי דיור להשכרה, מוצע לבצע מספר תיקוני חקיקה שיסייעו לכדאיות הכלכליות לפעילות קרנות הריט ויסייעו בהסרת חסמים.

נכון להיום, מקרקעין לצרכי השכרה שרכשה קרן הריט מחויבים להיות מניבים תוך 5 שנים מיום הרכישה. עם זאת, ישנם מקרים בהם רכשה הקרן קרקע מתוכננת המיועדת לפרויקטים להשכרה, אך בשל עיכוב בהוצאת היתר הבנייה שאינו תלוי בהתנהלות הקרן היא אינה יכולה להגיע לשלב ההנבה במסגרת 5 השנים. לכן מוצע לאפשר לקרן הריט במקרים חריגים הארכה של שנתיים נוספות עד לאכלוס הפרויקט. לצד זאת, בכדי לעודד שכירות ארוכת טווח והשקעה באזורי הפריפריה מצד קרנות להשקעות במקרקעין, מוצע להקטין את מספר יחידות הדיור המינימלי שהיא נדרשת להשכיר מ-20 יחידות דיור ל-15 יחידות דיור באזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה. כל זאת בהתאם לתנאים האמורים בפקודה. בנוסף, במטרה לעודד את סחירות הדיור המיועדות להשכרה וזאת ללא פגיעה בהטבות הנלוות לה, מוצע לקצר את התקופה בסיומה יתאפשר לקרן למכור למשכיר ממשך את יחידות הדיור, מתקופה של 20 שנה לפחות לתקופה של 10 שנים לפחו. לבסוף, מוצע לתקן את חוק מס ערך מוסף כך שקרנות ריט למגורים יהיו פטורות ממס ערך מוסף על הכנסותיהן מהשכרת הפרויקטים וממכירתם.

נושא נוסף שמוצע להסדיר הוא לגבי מיסוי הכנסות שכירות של בעלי דירה יחידה השוכרים דירה למחיינתם. בכדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר, כאשר באותה תקופה הוא שוכר דירת מגורים אחרת או מתגורר בבית אבות, מוצע לקבוע אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת דירת המגורים את הוצאות השכירות שמשלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה לצורך הקלה על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת, ויהיה זכאי לה מי שיעמוד בתנאים מסוימים המפורטים בסעיפי ההצעה.

לבסוף, חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, פוטר הכנסות מהשכרת דירת מגורים עד לגובה התקרה הקבועה בחוק. נוסף על כך, מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים נמוכה מהתקרה אינו נדרש לדווח על ההכנסה שלו משכר הדירה כלל (למעט מי שחייב בהגשת דוח שנתי מסיבות אחרות). לפי ההערכות, בעלי דירה רבים נהנים מהכנסה אשר אינה אמורה להיות פטורה לפי החוק, אך מסיבות שונות הם אינם מדווחים על כך וישנם פערי גבייה להכנסות המדינה של עשרות מיליוני ש"ח. החלת חובת דיווח תקשה על המשך העלמות המס, שכן ההנחה היא כי בעלי הכנסה משכר דירה יימנעו מהצהרה כוזבת לרשויות המס בדבר גובה הכנסה שלהם ממקור זה.

יובהר כי ככלל, כל אדם מחויב לדווח על כלל הכנסותיו לרשויות המס אם לא נוכח מהן מס במקור בשיעור המרבי – ואילו הפטור מדיווח מהווה חריג לכלל. נוכח הנתונים שלעיל ולצורך הגברת האכיפה מוצע להחיל את כלל הדיווח גם על הכנסות פטורות. בשים לב לכך שהשינוי המוצע בסעיף זה יחול על כלל הציבור, שלחלקו אין ממשקים שוטפים עם רשות המסים, מוצע לאפשר "תקופת ביניים" בה האכיפה תינקט רק כנגד מי שקיבל התראה בכתב ושב וביצע את ההתנהגות האסורה (לא דיווח). על כן, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה כך שייקבע כי בשנת המס הראשונה שבה חלה חובת הדיווח, לא תחול כל סנקציה בשל אי דיווח על דמי שכירות מתחת לתקרה, אלא אם כן המפר קיבל התראה בכתב על ההפרה או העבירה, וחזר והפר את אותה הוראה.

נוסף על האמור, מוצע לבטל את סעיף 4 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת

מגורים), התש"ן-1990 (להלן – חוק מס הכנסה), כך שתבוטל ההצמדה של תקרת הפטור. בעקבות התיקון, בתחילת שנת 2024 לא יתעדכן הסכום הקבוע בחוק, וגובה הכנסות דמי השכירות החודשי הפטור ממס לפי חוק מס הכנסה ימשיך לעמוד על סכום של 5,470 שקלים חדשים.

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על החוק הקיים

יתוקן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; תתוקן פקודת מס הכנסה; יתוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקציב המדינה

לפי הערכת רשות המסים, העלות התקציבית של החלת הטבות המס הניתנות לפרוייקטים של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה גם על המתווה החדש, בהנחה היא כ-600 מיליון שקלים חדשים בשנה. מתוכם, עלות תקציבית של כ-120 מיליון שקלים חדשים בשנה כתוצאה מהפטור ממס שבח הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין. וכן, אבדן הכנסות עתידיות ממסים כתוצאה ממתן מע"מ 0 על שירותי הבנייה של כ-480 מיליון שקלים חדשים בשנה.

הרחבת מספר הדירות בבניין שניתן לקבל בעבורם פטור ממס בעסקאות של חיזוק מבנים מדירה אחת למספר בלתי מוגבל של דירות בפריפריה ושתי דירות במרכז, צפויה להביא להפסד נוסף של הכנסות בגובה של כ-50 מיליון.

לא ניתן להעריך את ההשלכות התקציביות של שאר ההצעות באופן מדויק, אבל העלות או תוספת ההכנסות לפי העניין צפויה להיות זניחה.

ביטול הפטור מחובת דיווח צפויה להביא לתוספת הכנסות ממסים בסך 120 מיליון ש"ח לשנה, החל משנת 2024.

הקפאת תקרת הפטור צפויה להביא לתוספת הכנסות ממסים בסך 80 מיליון ש"ח בכל שנה ביחס לקודמתה, החל משנת 2025.

ההטבה למי ששוכר דירת מגורים ומשכיר דירה אחרת צפויה להביא הפסד הכנסות ממסים בסך 140 מיליון ש"ח לשנה, החל משנת 2024.

העלויות התקציביות של התיקונים לגבי קרנות הריט בטווח הקצר צפויות להיות זניחות.

ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המנהלי

אין.

ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____ : צעדי מיסוי בתחום הדיור

פרק ____ : צעדי מיסוי בתחום הדיור

סימן א : תיקונים במיסוי מקרקעין לענין התחדשות עירונית

1. תיקון חוק מיסוי מקרקעין
בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963¹ (להלן – חוק מיסוי מקרקעין)

(1) בסוף סעיף 49ט(ב) יבוא -

"(4) בתקופה החל ממועד הסכם המכירה ועד יום המכירה כמשמעותו בסעיף 49כ, יראו זכות שנרכשה בעסקה כאמור כזכות במקרקעין." ;

(2) בסעיף 49כב -

(א) בסעיף קטן (א), בפסקה (1) המילים "ותמורה כספית אחרת" – יימחקו, ובמקום המילים "והתמורה הכספית הנוספת לא עלו" יבוא "לא עלה" ;

(ב) אחרי סעיף קטן (א2) יבוא :

"(א3) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א), מוכר מוטב יהיה זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי הסעיף הקטן האמור, גם אם יחד עם יחידת המגורים החלופית, ניתנה לו תמורה כספית, ובלבד שהתקיימו יתר התנאים בסעיף הקטן האמור.

(2) קיבל מוכר מוטב פטור כאמור בפסקה (1), יקראו את סעיף קטן (א), כאילו בכל מקום, במקום "שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית" בא "שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית והתמורה הכספית", וכאילו במקום "וזכות נוספת ששוויה כהפרש השווי" בא "וזכות נוספת ששוויה כהפרש השווי בהפחתת התמורה הכספית".

(3) בסעיף קטן זה "מוכר מוטב" – קשיש או מי שהיה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לו היה מוכר את יחידת המגורים במועד החתימה על הסכם המכירה לצד שלישי."

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156 ; התשפ"ב, עמ' 460.

(ג) בסעיף קטן (ב), במקום המילים "לא יפחת משיעור" יבוא "שווה לשיעור".

(3) בסעיף 49כב1(ב), אחרי פסקה (4) יבוא:

"(5) המכירה נעשתה עד שישה חודשים לאחר מועד הפינוי של יחידת המגורים הנמכרת."

(4) בסעיף 49כב2, במקום המילים "בסמוך לרכישת אותה יחידת מגורים מהיזם" יבוא "עד שנקלטה במוסד התכנון המוסמך לפי חוק התכנון והבנייה בקשה להיתר בנייה מכוח תכנית לפינוי ובינוי, לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת".

(5) בסעיף 49כג(7) -

(א) אחרי "ותמורה כספית נוספת" יבוא "אשר, כולה או חלקה, הייתה פטורה ממס לפי הוראות פרק זה, "ואחרי "סכום התמורה" יבוא "הפטורה".

(ב) בהגדרה "סכום התמורה שמתחת לתקרת השווי" אחרי "התמורה הכספית הנוספת" יבוא "שהייתה פטורה ממס".

(ג) בכל מקום, במקום "סכום התמורה שמתחת לתקרת השווי" יבוא "סכום התמורה הפטורה שמתחת לתקרת השווי".

(6) אחרי סעיף 49כה יבוא -

"מכירה ליזם" 49כה1(א) נמכרה זכות במקרקעין במכירה כאמור ממשיך בתקופה שמיים ההסכם עד ערב יום המכירה של יזם ממשיך, בתקופה שמיים ההסכם המכירה עד ערב יום המכירה של העסקה המקורית כמשמעותו בסעיף 49כ, יופחת משווי אותה זכות שווי התמורות שהתחייב בהם היזם כלפי המוכר על פי ההסכם המכירה של העסקה המקורית שלפי ההסכם המכירה חב בהם היזם הממשיך (בסעיף זה - שווי התחייבות היזם).

(ב) יראו את היזם שביום המכירה של העסקה המקורית חב בהתחייבויות היזם כלפי המוכר לפי העסקה המקורית, כאילו רכש את הזכות מהמוכר בעסקה המקורית.

(ג) לעניין סעיף זה, "יזם ממשיך" – אחד מאלה:

(1) יזם, הרוכש זכות במקרקעין מיזם אחר, ובלבד שבמסגרת הסכם המכירה הומחאה ליזם הרוכש התחייבות היזם האחר כלפי המוכר לפי הסכם המכירה של העסקה המקורית.

(2) בפעולה באיגוד מקרקעין שהוא יזם – רוכש הזכות באיגוד."

(7) בסעיף 49לב -

(א) במקום ההגדרה "אזור מוטב" יבוא:

"אזור מוטב" – אזור בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993."

(ב) אחרי ההגדרה "מס מכירה" יבוא:

"קשיש" – כהגדרתו בסעיף 49יט."

(א) בהגדרה "שירותי בניה לפי תכנית חיזוק", בסוף סעיף קטן (2), יבוא: "ובלבד ששטח יחידת הדיר, לאחר הרחבתה אינו עולה על שטח היחידה הקיימת בתוספת 25 מ"ר".

(ב) במקום ההגדרה "תכנית חיזוק" יבוא:

"תכנית חיזוק" – כהגדרתה בחוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008."

(ג) בהגדרה "תכנית חיזוק בדרך של הריסה", במקום "בעניין הריסת מבנה והקמתו מחדש כפי שתהיה בתוקף מעת לעת" יבוא "שמתנה את מימושה בחיזוק המבנה מפני רעידות אדמה בדרך של הריסה ובנייה מחדש".

(8) אחרי סעיף 149לב1 יבוא:

"מכירה ליזם
ממשיך בתקופה א 49לג או 149לג1, בעסקה המותנית בתנאי מתלה
שמיום ההסכם עד
ערב יום המכירה
(בסעיף זה – העסקה המקורית) –

(1) בתקופה שמיום ההסכם עד ערב יום
המכירה של העסקה המקורית, כמשמעותו בסעיף
149לב1, יראו זכות שנרכשה כאמור באותו
סעיף, כזכות במקרקעין.

(2) לצורך חישוב מס הרכישה של יזם ממשיך
בתקופה שמיום ההסכם עד ערב יום המכירה של
העסקה המקורית, כמשמעותו בסעיף 149לב1,
יופחת משווי אותה הזכות שווי התמורות שהתחייב
בהם היזם כלפי המוכר על פי הסכם המכירה של
העסקה המקורית שלפי הסכם המכירה חב בהם
היזם הממשיך (להלן – בסעיף זה – שווי התחייבות
היזם).

(3) יראו את היזם שביום המכירה של העסקה
המקורית חב בהתחייבויות היזם כלפי המוכר לפי
העסקה המקורית, כאילו רכש את הזכות מהמוכר
בעסקה המקורית.

(4) לעניין סעיף זה -

"יזם" – מי שלצורך חיזוק מבנה בהתאם
לתכנית החיזוק או לצורך הריסת מבנה
בהתאם לתכנית החיזוק בדרך של הריסה
(בפסקה זו – לצורך ביצוע חיזוק) רוכש
יחידות באותו המבנה.

"יזם ממשיך" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) יזם, הרוכש זכות במקרקעין מיזם אחר, ובלבד שבמסגרת הסכם המכירה הומחאה ליזם הרוכש התחייבויות היזם האחר כלפי המוכר לפי הסכם המכירה של העסקה המקורית.

(2) בפעולה באיגוד מקרקעין שהוא יזם - רוכש הזכות באיגוד".

(9) בסעיף 149לג -

(א) במקום סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג) (1) הפטור לפי סעיף זה יינתן בשל מכירת הזכויות בלא יותר משתי דירות מגורים בבניין, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית יהיה שווה לשיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת.

(2) על אף האמור בפסקה (1) -

(א) במכירת זכות במקרקעין על ידי קשיש או במכירת זכות במקרקעין באזור מוטב, יחול הפטור לגבי שתי דירות מגורים שניתנו למוכר בשל מכירת זכויות בדירת מגורים אחת, ויחולו על שתי הדירות החלופיות ההוראות החלות על דירת מגורים חלופית.

(ב) במכירת זכויות בדירה ציבורית כהגדרתה בחוק זכויות הדייר בדיוור הציבורי, התשנ"ח-1998² שהיא בניהול המדינה או מי מטעמה, במכירת זכות במקרקעין על ידי המדינה או במכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים הנמצאת באזור מוטב, הפטור לפי סעיף זה יינתן בשל מכירת הזכויות בדירת מגורים אחת או יותר בבניין, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית שווה לשיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת.

(ג1) במכירת זכות נמכרת כאמור בסעיף קטן (א) על ידי קשיש, שבה ניתנה לו, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית ותמורה כספית נוספת, יחולו הוראות סעיף 49כב(א3), בשינויים המחוייבים; קיבל קשיש תמורה כספית נוספת הפטורה ממס לפי סעיף קטן זה, יחולו על התמורה הכספית הנוספת הוראות 49כג(7) בשינויים המחוייבים."

(ב) בסעיף קטן (ד), במקום הקטע החל במילים "בתקופה של" עד המילים "בסעיף 49כב(ב)" יבוא "בתקופת המיזם, יראו את המעביר ואת קרובו כמוכר אחד לעניין אותן יחידות;
בסעיף קטן זה -

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום";

"תקופת המיזם" - התקופה המתחילה 12 חודשים לפני המועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49לג1 על ידי אחד מבעלי הדירות בבניין, וסופה ביום המכירה כאמור בסעיף 49לב1."

(ג) אחרי סעיף קטן (ו), יבוא:

"(ו1) (1) קשיש המוכר את כל הזכויות שיש לו בדירת מגורים חלופית שקיבל בעסקה כאמור בסעיף קטן (א) זכאי בשל המכירה לפטור ממס ובלבד שהתקיימו כל התנאים הקבועים בסעיף 49כב1, בשינויים המחוייבים, ויחולו הוראות סעיפים 49כב1(ב) ו- (ג), ויחולו על דירת מגורים הנרכשת על ידי הקשיש הוראות סעיף 49כד, בשינויים המחוייבים.

(2) מכירה ליזם של זכות בדירת מגורים חלופית שקיבל קשיש, בעסקה כאמור בסעיף קטן (א), תהיה פטורה ממס וממס רכישה, ובלבד שהתקיימו התנאים הקבועים בסעיף 49כב2 בשינויים המחוייבים, ויחולו הוראות סעיף 49כב2(ב) ו- (ג)."

2. תיקון חוק מס ערך מוסף
בסעיף 31א(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976,³ אחרי "סעיף 49כב2" יבוא "או סעיף 49לג1(ו1)(2)".
3. תיקון חוק מיסוי מקרקעין וחוק מס ערך מוסף – תחילה ותחולה
(1) הוראות סעיפים 49יט(ב)(4), 49כה1, ו-49לב1א לחוק העיקרי, כנוסחם בחוק זה, יחולו על זכות שנרכשה בעסקה כאמור בסעיפים האמורים, החל מיום התחילה ואילך.

(2) הוראות סעיפים 49כב(א), (א3) ו-(ב), 49כב1(ב), ו- 49לג1(ג) לחוק העיקרי, כנוסחן בחוק זה, יחולו על מכירת זכות במקרקעין, שהעסקה לגביה נעשתה מיום התחילה ואילך.

(3) סעיף 49לג1(ד) לחוק העיקרי כנוסחו לאחר תיקונו בחוק זה, יחול על העברה של יחידת מגורים לקרוב, שנעשתה מיום התחילה ואילך.

סימן ב: רפורמה בשוק השכירות – היבטי מיסוי.

4. תיקון פקודת מס הכנסה
בפקודת מס הכנסה⁴ -

(1) בסעיף 2א64 -

(א) בהגדרה "הכנסות חריגות", של קרן להשקעות במקרקעין" - אחרי פסקה (3) יבוא:

"(4) הכנסה ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", ששיעורן הכולל עולה על 10% מכלל הכנסותיה של הקרן בשנת המס".

(ב) בהגדרה "מכירה למשכיר" במקום "15" יבוא "10".

(ג) במקום פסקה (4), בהגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" יבוא:

³ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשפ"א, עמ' 96.

"(4) מקרקעין לגביהם מתקיימים אחד מהתנאים המפורטים מטה, והכול אם אישרה החברה הממשלתית לדיור להשכרה כי יחידות הדיור ישמשו למטרה של השכרה לטווח ארוך בלבד ואם נתנה החברה האמורה בתום כל שנת מס אישור כי כל יחידות הדיור שימשו להשכרה לטווח ארוך כאמור, בשנת המס שחלפה:

(א) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 20 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום חמש שנים מיום רכישת המקרקעין, ובמקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך שנתיים מיום הרכישה – עד תום שבע שנים;

(ב) נבנו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור עד תום שבע שנים מיום רכישתם, ובלבד שהמקרקעין נרכשו במכרז מהמדינה, והוכח להנחת דעתו של המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא היה ניתן להוציא היתר בניה תוך תקופה של 36 חודשים מיום הרכישה על ידי הקרן;

(ג) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 15 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 15 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין, ובלבד שמצויים במקרקעין באזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה."

(2) בסעיף 122, אחרי סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג1) לצורך חישוב ההכנסה מדמי שכירות של יחיד כאמור בסעיף קטן (א) שהופקה על ידי היחיד מהשכרת דירתו היחידה, רשאי היחיד לבקש שיופחתו מההכנסה כאמור סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך, ובלבד שהתשלום ששולם, או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום או אדם אחר. לענין סעיף זה –

(1) "דמי שכירות מוטבים" – דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או, אם היה המשלם קשיש, תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוגו המתגורר עמו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 9(25) בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי, לפי העניין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרת "קרוב" בסעיף 88.

(2) "דירה יחידה" – כהגדרתה בסעיף 9(ג1)(4) לחוק מיסוי מקרקעין.

(3) יראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, לפי העניין, של בן זוגו, שמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין, המתגורר עמו או של ילדו עד גיל שמונה עשרה המתגורר עמו, ויראו יחיד ובן זוגו כאמור, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כבעלים אחד.

(1) אחרי סעיף 134א יבוא:

"חובת דיווח על 134א¹(א) על אף האמור בתקנות שהותקנו לפי סמכות הכנסות שכירות שר האוצר בסעיף 134א (להלן – תקנות הפטור), יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות כהגדרתם בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990⁵ (בסעיף קטן זה – החוק) בסכום שאינו עולה על סכום התקרה כמשמעותו בחוק, לא יהיה פטור מהגשת דוח כאמור בתקנות הפטור, אלא אם הגיש למנהל או פקיד השומה, עד יום 30 באפריל של שנת המס העוקבת לשנת הפקת ההכנסה, הצהרה ערוכה לפי טופס שיקבע המנהל שבה פרטי הדירות שהשכיר, וסכום דמי השכירות ששולמו לו.

(ב) הצהרה כאמור בסעיף קטן (א), תוגש באופן מקוון במערכת שיפתח המנהל לצורך כך.

על אף האמור בפסקה (1), יחיד אשר נולד לפני שנת 1955 יהיה רשאי להגיש את הדיווח גם באופן שאינו מקוון.

פקודת מס הכנסה – 5. תחילה והוראת מעבר

(א) סעיף 122 לפקודה, כנוסחו בסעיף 1(1) לחוק זה, יחול לגבי הכנסת שכירות שהתקבלה מתחילת שנת המס 2023 ואילך.

(ב) סעיף 1א134 לפקודה, כנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה יחול על הצהרה שיש להגישה לגבי דמי שכירות שהתקבלו בשל השכרת דירה בשנת המס 2023 ואילך.

הוראת מעבר

(ג) בשנת המס 2024 לא יוטל עיצום כספי או קנס, בשל אי הגשת הדוח או איחור בהגשתו, על מי שלולא הוראות סעיף 1א134 לא היה חייב בהגשת דוח שנתי, אלא אם כן דרש ממנו המנהל לתקן את ההפרה והתרה בו, בכתב, כי אם לא תתוקן ההפרה בתוך 60 ימים ממועד קבלת ההודעה יוטל עליו עיצום כספי או קנס, והמפר לא הגיש את הדוח בתוך 60 הימים האמורים.

תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990⁶, סעיף 4 – בטל.

6. תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)

7. תיקון חוק מס ערך מוסף

בסעיף 31 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975⁷, אחרי סעיף קטן (א1) יבוא:

"(ב1) מכירתן של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה כהגדרתו בסעיף 2א64 לפקודת מס הכנסה על ידי קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בפקודה האמורה, ובלבד ששימשו לצורכי השכרה במשך חמש שנים לפחות, בהתאם להוראות והתנאים שנקבעו בפקודה האמורה ועל פיה, ושהכנסה ממכירתן לא הייתה הכנסה חריגה כהגדרתה בסעיף 2א64 האמור."

⁶ ס"ח התש"ן, עמ' 148.
⁷ ס"ח התשל"ו, עמ' 52.

דברי הסבר

לסימן א'

כללי

לפרויקטים של התחדשות עירונית מסוג פינוי בינוי או חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה נודעת חשיבות ציבורית של שיפור מרכזי ערים, חיזוק מבנים קיימים, שיקום אזורים מוזנחים וניצול שטחים מבונים לצורך בניה ובדרך זו, הגדלת היצע הדיור. פרק חמישי 4 (פינוי בינוי) ופרק חמישי 5 (פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – החוק העיקרי או חוק מיסוי מקרקעין), בשילוב עם סעיפים 31א ו-31ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נותנים הטבות מס משמעותיות ליזמים ולבעלי דירות המתקשרים ביניהם בפרויקטים של התחדשות עירונית.

בשנים האחרונות התעוררו כמה סוגיות בקשר ליישומן של הטבות המס הניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית שהצעת החוק (להלן – ההצעה) באה לתת להן מענה ובכלל זאת עסקאות שנעשות עם דייר שהוא קשיש, עסקאות שבהן ניתנות לדייר תמורה כספית נוספת, עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין ומכירת זכויות ליזם ממשיד בין הסכם המכירה ליום המכירה כהגדרתו בחוק.

סוגיה נוספת שמוצע להסדיר בהצעה זו הן הטבות המס אשר יינתנו להסדר אשר נועד להחליף את תכנית המיתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), אשר קבוע בסעיף 70א לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ח-1965 (להלן – המתווה החדש לחיזוק מבנים). לולא יתוקן חוק מיסוי מקרקעין, מבנים אשר יחוזקו בהתאם למתווה החדש לחיזוק מבנים לא יהיו זכאים להטבות המס. ללא הטבות המס, באזורים רבים ההיתכנות הכלכלית של הפרויקטים לפי המתווה החדש מוטל בספק, ובהצעה זו מוצע לקבוע הטבות מס גם למתווה זה.

לסעיפים 1(1), (6), ו-8

עסקאות של התחדשות עירונית הן בדרך כלל עסקאות שאורכות זמן רב, וטומנות בחובן סיכונים רבים וקשיים עד להוצאתן לפועל, החל משלב החתימה על ההסכם מול הדיירים, הליך תכנוני ארוך ומורכב הוצאות כספיות גבוהות (בייחוד בפרויקטים של פינוי – בינוי) ועוד. כך, משך הזמן והעלויות, עלול להביא לשינוי במצבו הפיננסי של היזם, אשר עלול להיקלע לקשיים כלכליים עוד טרם התחלת הפרויקט. לאור העובדה כי קיים רכיב של חוסר וודאות בפרויקטים אלו ההתקשרות ההתחלתית בפרויקטים אלו, נעשית, במקרים רבים, בחוזה הכולל תנאים מתלים שישתכלל רק אם תנאים אלה יתקיימו.

לפי ע"א 489/89 שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מונ(3) 366 (1992), הסכם עם תנאי מתלה, תקף לעניין חוק מיסוי מקרקעין החל ממועד כריתתו, ויום המכירה לצורכי מס, יהיה יום החתימה על ההסכם ולא היום בו התמלאו התנאים. לאור זאת, הרי שהחמתם של בעלי הזכויות בפרויקט על הסכם עם תנאי מתלה, מקימה "יום מכירה", כמשמעות מונח זה בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין. כתוצאה מכך, כלל הליכי השומה אמורים לחול כבר בשלב זה, לרבות מועד החיוב במס. דא עקא, שהמועד שבו העסקה תצא לפועל באופן מעשי יהיה מאוחר בהרבה, וישנו סיכוי שהתנאי המתלה לא יתממש כלל. לאור האמור, קבע המחוקק בפרקים הדנים בהתחדשות עירונית בחוק העיקרי, שיום המכירה בעסקאות אלה יידחה למועד מאוחר יותר שבו מתקיים התנאי המתלה או החלה הבנייה, לפי המוקדם. מטרת ההוראה הייתה להקל

על הצדדים לעסקה, על מנת להקל על התממשות פרויקטים של התחדשות עירונית.

מוצעים מספר תיקונים שנצרכים לאור דחיית יום המכירה בהקשר זה. סעיפים אלה קובעים את ההתייחסות המיסויית לעסקאות בהן, במהלך תקופת הביניים שבין ההתקשרות ההתחלתית ועד ליום המכירה (להלן – תקופת הביניים), יום בעסקה להתחדשות עירונית מעביר את הזכויות אשר רכש מהדירים ליזם אחר לצורך השלמת הפרויקט. דחיית יום המכירה בעסקאות של התחדשות עירונית הינה דחייה לצורך חישוב השבח והמס, אבל יש חוסר וודאות בנוגע לאופן שבו חוק מיסוי מקרקעין מתייחס לאותם זכויות בתקופת הביניים.

לפי עמדת רשות המסים, כבר מרגע ההתקשרות מול הדייר הראשון בבניין, מחזיק היזם בזכויות בבניין, שהינן זכות במקרקעין כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת אף אם יום המכירה בגינם נדחה למועד מאוחר יותר בהתאם להוראות הדחייה הקבועות בסעיף 49כ או 49לב לחוק. משמעות הדבר כי מכירה של זכויות הבנייה מיזם א' ליזם ב' מהווה עסקה במקרקעין, כאשר סיווג הזכויות הנמכרות בין יזם א' ליזם ב' תלוי בטיב ההתקשרות המקורית (הסכם עם תנאי מתלה יסווג כמכר והסכם אופציה יסווג כאופציה).

כך, ניתן לקחת דוגמא בה יזם א' החתים בעלי זכויות במתחם על הסכמים מתלים שבהם התחייב לבנות להם יחידות חדשות במתחם בתמורה לזכויות הבנייה מכוח התכנית (להלן – העסקה המקורית). בשלב מסוים, טרם הגיע "יום המכירה", מכר יזם א' את ההסכמים האמורים ליזם ב' בתמורה לסכום כל שהוא במזומן. "שווי המכירה" בעסקה שבין היזמים כולל הן את התמורה הישירה שמשלם יזם ב' ליזם א' וכן את כלל התמורות לדיירים שלוקח על עצמו יזם ב' וזאת בהתאם לעיקרון "צירוף כלל התמורות" אשר אומץ בפסיקה.

לפיכך, יזם ב' ימוסה במס רכישה בגין כלל השווי (הישיר ליזם א' וכן שווי ההתחייבויות לבעלי הזכויות). לאחר זמן, כאשר מתממשים התנאים המתלים ומגיע יום המכירה של העסקה המקורית לפי החוק העיקרי, גם יזם א' יחוייב במס רכישה בגין שווי ההתחייבויות לבעלי הזכויות במתחם – זאת נוסף על יזם ב' שכבר התחייב במס רכישה בגין תמורות אלו בשומת מס הרכישה בעסקה בה רכש את הזכויות מיזם א'. (להסבר מפורט ראו: אבי גורמן ושי אהרונוביץ' **מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה** (2017)).

עמדה זו אותגרה בוועדת ערר מיסוי מקרקעין מרכז-לוד, בעניין **איווגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין** – **אזור מרכז** (17-05-60313), בערר על שומה בדבר סיווגה של חברה כאיגוד מקרקעין בתקופת הביניים. בפסק הדין אשר ניתן ב-2019, נקבע, בניגוד לעמדת רשות המסים, ובהתייחס לעובדות הספציפיות אשר נידונו באותו מקרה, שהזכות שהחזיקה החברה היזמית בתקופת הביניים איננה זכות במקרקעין, ושעל כן אין לסווג את החברה כאיגוד מקרקעין. בהיקש מעמדה זו, יש הסוברים שהיזם אינו נדרש לשלם מס רכישה כלל בהעברת הזכויות אשר רכש מהדיירים במסגרת עסקת המכר המותלית (וזאת בניגוד לעמדת רשות המסים לפיה יש לשלם מס רכישה על מלוא שווי הזכויות).

ככדי להגביר את הוודאות לגבי השלכות המס החלות בעת העברת זכויות בין יזמים, מוצע לתקן את החוק העיקרי ולהתייחס בחקיקה למקרים אלה באופן מפורש. לפי המתווה המוצע בעסקאות של התחדשות עירונית מס רכישה על שווי זכויות הבנייה ייגבה רק פעם אחת, מהיזם שזכויות הבנייה יהיו בבעלותו כשיגיע יום המכירה של העסקה המקורית. על פי התיקון, בדוגמא שלעיל, יזם א' לא יצטרך לשלם

מס רכישה בכלל ואילו יזם ב' ישלם מס רכישה על שווי העסקה אשר עשה עם יזם א' (שווי זכויות הבנייה בתוספת התמורה הישירה ששולמה ליזם א' בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות). אם יזם ב' ימכור את הזכויות ליזם ג' לפני שהגיע יום המכירה, יזם ב' יצטרך לשלם מס רכישה רק על שווי התמורה הישירה ששילם ליזם א', ואילו יזם ג' יצטרך לשלם מס רכישה על שווי העסקה המלא שעשה עם יזם ב' (שווי זכויות הבנייה בתוספת התמורה הישירה ששולמה ליזם ב' בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות). וכך הלאה אם יהיו מכירות נוספות.

כך, מצד אחד, ההסדר המוצע שולל את העמדה לפיה הזכויות בתקופת הביניים אינן מהוות זכות במקרקעין, ומבהיר שמכיוון ששווי הזכויות שבידי היזם נובע באופן אינהרנטי מערכי הקרקע, מכירה של הזכויות בתקופת הביניים היא מסוג המכירות שיש לשלם בעבורן מס רכישה. מאידך, ההסדר קובע ששווי הזכות בתקופת הביניים יופחת, כך שיגבה מס רכישה רק על רכיב המזומן המשולם בפועל, בכדי שלא להכביד יתר על המידה על עסקאות התחדשות עירונית. בכך גם יושווה החיוב במס רכישה של עסקאות הנעשות באמצעות תנאי מתלה לחיוב המוטל בעסקאות שנעשות על ידי מכירת אופציה ליזם לרכוש את הזכויות. הפחתה זו רלוונטית גם במקרים בהם יזם נדרש לשלם מס רכישה בשל כניסתו בנעלי יזם אחר במהלך תקופת הביניים, וכן למקרה שאדם חייב במס רכישה בשל רכישת זכות באיגוד מקרקעין כשהאיגוד הוא ששימש כיוזם בעסקת התחדשות עירונית.

בסעיף מובהר כי תחולת הסעיף היא רק בעסקאות בין יזם אחד שליוזם אחר הנכנס לנעליו (לרבות אם אדם רוכש איגוד מקרקעין שהוא היזם), ולא בעסקאות שבהם היזם הרוכש לא נכנס בנעלי היזם המוכר בעסקה אל מול הדיירים. כמו כן, מובהר כי הסעיף לא יחול במכירה הסופית של דירות היזם לרוכש הדירה הבנויה. במקרים אלו, הרוכש חייב בתשלום מס רכישה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, בלי להפחית את שווי התחייבות היזם לדיירים, ובלא תלות במועד הרכישה.

לסעיף 1(2)(א) ו-1(ב)

מוצע לבטל את האפשרות של מוכר דירה במסגרת פרויקט של פינוי בינוי לקבל פטור ממס שבח על תמורה כספית אשר מקבל במסגרת עסקת הפינוי בינוי. לפי סעיף 49כב הקיים, דייר המוכר ליזם דירה במסגרת פרויקט של פינוי בינוי, המקבל תמורת דירתו חליפית בפרויקט בפטור ממס, רשאי לקבל מהיזם במסגרת העסקה גם תמורה כספית נוספת, וזו תהיה פטורה גם היא ממס. הפטור האמור, אשר ניתן בקבלת תמורה כספית הוא חריג מאוד במערכת המס, וזאת בניגוד לעסקאות חליפין מסוגים מסוימים, שניתן לגביהן לעתים פטור ממס.

קביעת הפטור על התמורה הכספית הנוספת נקבעה לפני תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (ס"ח התשע"ג, עמ' 116, 154)(להלן – תיקון 76). לפני התיקון האמור, היה ניתן במקרים רבים לקבל פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, גם אם בבעלותו של מוכר הדירה יותר מדירת מגורים אחת. על כן, וכחלק מהתפיסה הכללית לפיה דירות מגורים היו פטורות ממס דה פקטו, ולאור החשש שהדיירים לא ייכנסו לעסקאות פינוי בינוי כי בכך יאבדו את הפטור ממס הצפוי, המחוקק בחר לתת פטור גם על תמורה כספית נוספת הניתנת במסגרת עסקת פינוי בינוי.

בתיקון 76 השתנתה התפיסה במיסוי מקרקעין, ובוטלה הוראת הפטור האמורה שהייתה קבועה בסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין. כיום, על שבח שנוצר ממכירת דירות מגורים מוטל מס שבח, אלא אם הדירה

הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר. במצב דברים זה אין כל הצדקה לתת פטור ממס לבעל דירה המוכר חלק מהזכויות בדירת המגורים שבעלותו בתמורה לסכומי מזומן. ההצדקות למתן הפטור בעסקת חליפין, שבראשם הקושי התזרימי לשלם את המס ללא שבעל הדירה מקבל תמורה במזומן במכירת הדירה, אינן חלות לגבי חלק התמורה שמשולם במזומן. על כן, מוצע לצמצם את הפטור כך שישולם מס בשל התמורה הכספית המשולמת לבעל הדירה.

על אף האמור, ישנן שני מקרים שבהן ההצדקה גדולה יותר להמשיך ולפטור את סכום התמורה הכספית הנוספת המתקבלת במסגרת עסקת פינוי בינוי. המקרה הראשון הוא אם המוכר הוא מי שהדירה במתחם היא דירתו היחידה. אמנם, לפי הדין היום הוא יוכל לבחור ולנצל את הפטור למוכר דירה יחידה הקבוע בסעיף 49ב(2) ככל שהמכירה ליזם עומדת בתנאי החוק לקבלת הפטור, אך אם אינו זכאי לפטור באותו מועד ייתכן והדבר יהווה עבורו תמריץ לעיכוב העסקה. כמו כן, ייתכן שבשל התכנית, יחול על מכירת הדירה ליזם הוראות סעיף 49ז, הקובע שאם התמורה מהמכירה של הדירה היחידה מושפעת מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הנמכר, חלק מהתמורה לא תהיינה פטורה. מקרה נוסף שבו יש הצדקה רבה יותר למתן פטור על תמורה כספית נוספת הוא כאשר המוכר הוא קשיש. לקשיש ישנם קשיים אובייקטיביים רבים יותר בכניסה לפרויקט של התחדשות עירונית ולכן בפרק חמישי 4, ישנם הוראות אשר מקנות לו תמריץ נוסף. באופן ספציפי, במקרים רבים, אדם קשיש אינו זקוק לדירה גדולה יותר מדירתו הישנה, ולכן היזם מציע לו דירה חדשה בפרויקט באותו הגודל, בתוספת תמורה כספית שוות ערך להפרש בין שווי הדירה שמקבלים הדיירים האחרים לפרויקט לדירה הקטנה יותר שניתנת לקשיש. יש חשש, שהקשיש לא יסכים להיכנס לפרויקט כאמור אם ידע שיוטל מס על חלק המזומן בעסקה.

בכדי להגדיל את התמריץ לכניסה לפרויקט בשני המקרים האמורים, מוצע לקבוע בסעיף 49כב(א) המוצע, שאם המוכר היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) או אם המוכר הוא קשיש, אזי המוכר יהיה פטור ממס גם בקבלת תמורה נוספת במזומן, במקביל, על העסקה יחול מע"מ 0 לפי הוראות סעיף 1א30 לחוק מס ערך מוסף. במקביל, בדומה לקבוע בשאר הוראות הפרק, לא יינתן step up בקבלת הדירה החלופית, והכסף המזומן יווסף לרווח ההון לצורך חישוב הרווח במכירת הדירה החלופית. וראו תיקון נוסף בעניין קבלת תמורה במזומן, המגדילה את ההטבה, לענין עסקאות לפי פרק חמישי 5, בסעיף 49לג(1) המוצע.

לפסקה 1(2)(ג)

הפטור אשר ניתן לפרויקטים של פינוי בינוי במסגרת פרק חמישי 4 לחוק נועד לאפשר לבעל דירה להתקשר בעסקת חליפין פשוטה שבה מקבל דירה חדשה במתחם בתמורה לדירתו הישנה. הפטור לא נועד לאפשר לבעל דירה במתחם לממש באופן חלקי את הנכס שבידיו בפטור ממס. על כן, בסעיף 49כב(ב) נקבע שהפטור יינתן רק אם שיעור זכותו של המוכר ביחידת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו ביחידת המגורים הנמכרת. כך לדוגמא, מי שבידיו 100% מהזכויות ביחידת מגורים במתחם לא יכול לנצל את העובדה שמתבצע פרויקט פינוי בינוי בכדי למכור מחצית מהדירה שלו בפטור ממס (כך שישאר בידיו רק חצי דירה לאחר הפרויקט). באופן דומה, בסעיף 49כב(א) מובהר שגם לא ניתן להגדיל את מסכת הנכסים שבידי המוכר, והפטור יינתן רק אם תמורת הדירה הישנה ניתנה יחידת מגורים חלופית אחת בלבד. אבל, בניגוד לרציונל של הפרק, ובשל נוסח הסעיף, לפי המצב המשפטי הקיים, מי שיש בבעלותו לפני

תחילת הפרויקט זכויות רק בחלק מיחידת מגורים יכול להגדיל את שיעור הזכויות שלו בדירת התמורה, והכל בפטור ממס. כך לדוגמא, אם שניים מחזיקים יחדיו ביחידת מגורים, לפי נוסח הסעיף, כל אחד מהבעלים המשותפים יכול לקבל דירה שלמה מהיזם, וליהנות מהפטורים הניתנים בפרק. כך למעשה, תמורת יחידה אחת מקבלים בעלי דירת המגורים שתי יחידות, והם נהנים מהאפשרות לממש את זכותם בדירה ללא תשלום המס. זאת, כאמור, בניגוד למקרה שבו הבעלות המלאה ביחידה הנמכרת בידי אדם אחד, שאינו יכול לקבל תמורת היחידה שתי דירות מגורים. יתר על כן, הפרצה מהווה פתח לתכנוני מס אשר נעשים לצורך ניצולה. על כן, מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע כי הפטור יינתן רק אם שיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית שווה לשיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים הנמכרת.

לסעיף 1(3) ו-4

בתיקון מספר 94 לחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף 10 לחוק פינוי ובינוי (פיצויים) (תיקון מס' 6), התשע"ח-2018) (להלן – תיקון 94), נוסף לחוק העיקרי סעיף 49כב1, אשר נועד לתת פתרון לדייר קשיש, שאינו רוצה לחתום על פרויקט של התחדשות עירונית בשל הקושי בפינוי דירתו לתקופה זמנית בו יידרש לגור בשכירות, לפני מעבר חזרה לדירתו החדשה בפרויקט. הסעיף קובע כי יינתן פטור ממס לדייר קשיש המוכר לצד שלישי את זכותו לדירה חדשה במתחם, אם משתמש בכספי התמורה כדי לרכוש דירת מגורים במקום אחר. כך, נוצר לדייר הקשיש אינטרס לחתום על עסקה עם היזם בפרויקט פינוי בינוי, כי אם הפרויקט יוצא לפועל, הדייר יכול ליהנות מעליית הערך של דירתו שנוצר עקב הוספת זכויות הבנייה במתחם (בשל המחיר שיקבל בשוק החופשי תמורת דירת התמורה). הוא אמנם לא יוכל להמשיך לגור בדירתו הישנה, אבל הדירה שעובר אליה תהיה בבעלותו, והוא לא שיידרש לגור בשכירות זמנית ולעבור דירה פעמיים (פעם לדירת השכירות, ופעם חזרה לדירת התמורה).

המחוקק ביקש לאפשר לדייר קשיש ליהנות מההטבה האמורה רק כאשר יש וודאות מסוימת שהפרויקט יצא לפועל, ועל כן בסעיף נקבעו מספר תנאים לעניין המועד שבו הדייר הקשיש יכול למכור את היחידה החליפית כדי לקבל את הטבת המס. בעוד שבמסגרת התיקון נקבע בפירוש מהו המועד המוקדם ביותר בו הדייר הקשיש יכול למכור את הדירה, לא נקבע בו בפירוש המועד האחרון שבו הדייר הקשיש יכול לבצע את המכירה ולקבל את הטבת המס (ולכאורה, לפי קריאה פשוטה של הסעיף, יוכל הדייר למכור את הדירה גם לאחר תום הפרויקט ולאחר שכבר עבר לגור בחזרה בדירת החדשה). מוצע לקבוע את המועד האחרון בפירוש, ולהוסיף את פסקה (5) שבה ייקבע שהמועד האחרון שבו הדייר יוכל למכור את דירתו החליפית הוא עד שישה חודשים לאחר מועד הפינוי בפרויקט.

בנוסף, מוצע לתקן את סעיף 49כב2 הקובע פטור נוסף לדייר כאמור המוכר את דירתו ליזם (ולא לצד שלישי). בין השאר, נקבע בסעיף 49כב2, שההקלה הקבועה בו תינתן רק אם המכירה נעשתה "בסמוך" לקבלת הדירה מהיזם. לצורך הקלה נוספת על פרויקטים אלה מוצע להגדיל את התקופה ולקבוע שהמכירה ליזם יכולה להיעשות עד למועד שבו נקלטה במוסד התכנון המוסמך בקשה להיתר בנייה מכוח התכנית לפינוי ובינוי, לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת.

לסעיף 1(5)

בסעיף 49כג לחוק העיקרי נקבעו הוראות לעניין חישוב מס השבח החל במכירת הזכות החלופית שהתקבלה במסגרת עסקת פינוי בינוי. בפסקה (7) שבסעיף האמור, נקבעו הוראות ספציפיות למקרה שבו בנוסף לזכות החלופית, קיבל המוכר במסגרת העסקה גם תמורה כספית בפטור ממס. בעקבות התיקון

המוצע בסעיף 3 לתיקון סעיף 49כב, לפיו תמורה כספית הניתנת במסגרת עסקת פינוי בינוי תמוסה במועד העסקה, ישנם מקרים שבהם תמורה כספית נוספת תמוסה על אף שהיא מתחת לתקרה. מוצע, על כן, לתקן את פסקה 49כג(7), כך שיובהר שהוא חל רק על עסקאות שנעשו לפני התיקון המוצע שבהן ניתן פטור על התמורה הכספית לפי נוסח החוק לפני תיקונו או על עסקאות שבהן המוכר הוא קשיש או בעל דירה יחידה שבהן יינתן פטור גם לאחר התיקון לפי ההקלה המוצעת.

לסעיף 1(6)

ראו דברי ההסבר לסעיף 1(1).

לסעיף 1(7)

בפרק חמישי 5 לחוק העיקרי, קבועות הוראות אשר נותנות הקלות במס לעסקאות של חיזוק בניינים לפי תכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), וכן לעסקאות שנועדו לצורך הריסת מבנה והקמתו מחדש לפי תמ"א 38. בנוסף, לפי סעיף 31 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (חוק מס ערך מוסף), על מתן שירותי בנייה בהתאם לתמ"א 38, אשר ניתנו בתמורה למכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס לפי פרק חמישי 5, יהיה מס ערך מוסף בשיעור 0.

הוראות תמ"א 38 עתידות להסתיים בשנים הקרובות. חלף זאת, נקבע המתווה החדש לחיזוק מבנים בחוק התכנון והבנייה שגם הוא נועד לעודד חיזוק בניינים מפני רעידות אדמה. במסגרת המתווה החדש לחיזוק מבנים יינתנו הטבות תכנוניות, ובהן הגדלת זכויות בנייה, למי שמחזק בניין קיים מפני רעידות אדמה או הורס בניין ובונה תחתיו בניין חדש.

מוצע להתאים את ההגדרות של פרק חמישי 5, כך שהטבות המס אשר ניתנו היום לעסקאות של תמ"א 38 יחולו גם על מי שמבצע חיזוק מפני רעידות אדמה לפי המתווה החדש. נוסח ההגדרה לקוח מחוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), תשס"ח-2008, כך שההקלות שניתנות בדין האזרחי למבנים טעוני חיזוק יחולו על אותם מבנים שבהם ניתנים הטבות המס.

לא למותר לציין, שמכיוון שלפי סעיף 31 לחוק מס ערך מוסף, ניתן מס ערך מוסף בשיעור 0 בעסקאות שפטורות ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין, התיקונים המוצעים בסעיף זה יביאו לכך שגם ההטבה במס ערך מוסף תינתן לעסקאות אשר ייעשו בהתאם למתווה החדש.

לסעיף 1(8)

ראו דברי הסבר לסעיף 1.

לסעיף 1(9)

לפסקאות משנה (א) ו-(ב) - מוצע לקבוע כי בעסקאות של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה, הפטור ממסים הקבוע בסעיף 49לג1 לחוק, אשר חל על יחידת המגורים הנמכרת ליזם בעסקת כאמור, יורחב כך שיחול על שתי יחידות דיור של מוכר דירה בבניין, בכפוף להתקיימות שאר התנאים שקבועים בחוק ביחס לכל אחת מיחידות הדיור. על אף האמור, לענין יחידות המגורים המשמשות את הדיור הציבורי ונמכרות ליזם על ידי המדינה או על ידי חברה המנהלת דירות שבבעלות המדינה עבור המדינה ולמטרותיה, ולגבי יחידות דיור בבניינים אשר נמצאים באזור מוטב יחולו הפטורים על כל אחת מיחידות הדיור האמורות, בכפוף להתקיימות שאר התנאים שקבועים בחוק לגביהן. לענין זה, מוצע לתקן את ההגדרה "אזור מוטב" בסעיף 49לב, כך שיוגדר בהתאם להחלטת ממשלה מספר 875, מיום 30.12.21 בענין קידום התחדשות עירונית בפריפריה, דהיינו, אזור בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, או בגליל,

כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993.

בהמשך לכך, מוצע, בפסקת משנה (ב) לתקן את סעיף 49לג(ד) אשר בו נקבעה הוראה אנטי תכנונית, לפיה הפטור הקבוע בפרק, לא יחול על מי שקיבל מ"קרוב" דירת מגורים בפטור ממס בתקופה של 24 חודשים שלפני יום החתימה על הסכם המכירה. תכלית ההוראה היא מניעת תכנון מס: נישום בידיו כמה דירות במבנה שמתוכנן לעבור תמ"א 38 יבקש לזכות בכמה פטורים, על ידי העברת היחידות לקרוביו.

בשל תקופת הצינון הארוכה יחסית הקבועה בסעיף, ייתכן מצב שבו דירת מגורים הועברה במתנה בתום לב לקרוב, זאת טרם נודע לבעל הדירה כי ייתכן ודירת המגורים נמצאת בבניין אשר בו מתוכנן לבצע פרויקט של הריסה ובנייה מחדש, והתכלית האנטי תכנונית איננה מתקיימת. בנוסף, יש טעם לפגם בכך שהתקופה נספרת מיום החתימה של הקרוב על ההסכם. תנאי זה, מאפשר לקרוב לצאת מגדר הסעיף באמצעות דחיית מועד החתימה על ההסכם, ובכך הסעיף מתמרץ את הקרוב לעכב את ביצוע העסקה באופן המקשה על התממשות הפרויקט. כמו כן, לכאורה, אם העברת הדירה במתנה לקרוב תתבצע בין מועד החתימה על הסכם ההתקשרות הראשוני עם היזם לבין מועד המכירה לפי סעיף 49לב1, הרי שאין כל מניעה שהקרוב ייחנה גם הוא מהפטור לפי הפרק, למרות שבמועד זה יש וודאות רבה שהפרויקט יצא לפועל, וסביר שהעברה במועד זה נעשתה לצורך תכנון מס. לבסוף, מנוסח הסעיף משתמע כי הקרוב לא יהיה זכאי לקבל את הפטור אפילו אם מעביר הדירה עצמו היה יכול לקבל את הפטור אילו היה הוא חותם על ההסכם עם היזם (כי מדובר בדירת המגורים היחידה של המעביר בבניין), והרציונאל האנטי תכנוני איננו חל.

כדי לתקן את כלל העיוותים המפורטים בפסקה שלעיל, תוך שמירה על הרציונאל של הסעיף, מוצע לקבוע שהתנאי לכך שהפטור לא יחול במכירת הדירה על ידי הקרוב הוא שהמעביר לא היה יכול לקבל את הפטור אילו הוא היה מוכר את הדירה, ושהעברת הדירה נעשתה בתקופה המתחילה 12 חודשים לפני המועד שבו נחתם הסכם מכירה הראשון כאמור בסעיף 49לג1 על ידי אחד מבעלי הדירות בבניין, וסופה ביום המכירה כאמור בסעיף 49לב1.

יצוין, שהוספת ההגדרות "קרוב" ו-"שליטה" אינן משנות את הדין הקיים. כיום, לצורך פרשנות מונחים אלה, הסעיף מפנה להגדרות בסעיף 49כב(ב), אך בתיקון שנעשה לאחרונה, נמחקו אותם הגדרות מסעיף 49כב(ב) האמור ((ראו בפרק יב' לחוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"ב-2021)). על כן, מוצע להעתיק את נוסח ההגדרות מסעיף 49כב(ב) טרם ביטולו, ולהוסיף אותם פה שלא בדרך של הפניה.

נוסף על האמור, מוצע להוסיף את סעיף 49לג1(ג)(2)(א), אשר לפיו קשיש יהיה רשאי למכור ליזם דירה אחרת במסגרת עסקה לחיזוק מבנים, ולקבל תמורתה שתי דירות מגורים, ועדיין ליהנות מפטור ממס בקבלת שתי הדירות. סעיף זה מקביל לסעיף 49כב(א2) שמחיל הסדר דומה על קשיש לעניין עסקאות של פינוי בינוי. הסדר זה חל, לפי סעיף 49לג1(ג) על דירות באזור מוטב, ומוצע להשאיר הסדר זה על כנו, מלבד שינוי ההגדרה של אזור מוטב כאמור לעיל.

לפסקת משנה (ג) וסעיף 2

כמוסבר לעיל, בפרק חמישי 4 נקבעו הוראות שונות המגדילות את האפשרויות של דייר קשיש לקבל פטור ממס בעסקאות פינוי בינוי, באמצעות הרחבת סוגי העסקאות שיחול לגביהן הפטור. הרחבה זו לא נעשתה לגבי עסקאות של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה. כיום, כחלק ממהלך ממשלתי שמבקש להקטין את

הפער בין התחדשות עירונית שנעשית במסגרת עסקאות של חיזוק מבנים, מוצע להחיל את ההטבות שניתנו לקשיש בפרק חמישי 4 גם על עסקאות לפי פרק חמישי 5.

לסעיף 3

מוצע לקבוע הוראות תחילה ותחולה לסעיפי החוק המוצע.

לסימן ב'

לסעיף 4(1)

לפסקת משנה (א)

מוצע לקבוע כי "מכירה למשכיר" כהגדרתו בתיקון זה לא תהיה למעלה מ-10% מכלל הנכסים של הקרן להשקעות במקרקעין. ככל שיעלו ההכנסות ממכירה כאמור, הן יחשבו הכנסות חריגות לעניין הקרן להשקעות במקרקעין.

לפסקת משנה (ב)

לצד התיקון דלעיל, מוצע לקצר את התקופה בסיומה יתאפשר לקרן להשקעה במקרקעין למכור למשכיר את יחידות הדיור להשכרה לטווח ארוך מבלי לפגוע בהטבות המס הנלוות לה.

נכון להיום, מכירת יחידות דיור המיועדות להשכרה המוגדרות "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", בטרם הסתיימה תקופה של 20 שנה לפחות שבה שימושו אותם יחידות הדיור למטרת השכרה למגורים, יחייב את הרוכש בתחום מס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה של הזכות הנמכרת, אלא אם כן הובטח כי יחידות הדיור ישמשו למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 10 שנים נוספות לפחות. במטרה לעודד את סחירות יחידות הדיור המיועדות להשכרה וזאת ללא פגיעה בהטבות הנלוות לה, מוצע לקצר את התקופה בסיומה יתאפשר לקרן למכור למשכיר ממשך בלי שמכירה כאמור תחייב אותו לשלם את שיעורי מס הרכישה הגבוהים, כך שבמקום שיצטרך לחכות תקופה של 15 שנה לפחות, הוא יוכל למכור למשכיר ממשך אחרי תקופה של 10 שנים לפחות.

לפסקת משנה (ג)

במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין בתחום של השקעה במקרקעין לצורכי דיור להשכרה, מוצע להוסיף שני מקרים נוספים בהם מקרקעין מסוימים יוכרו כ"מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" לשם קבלת הטבות מכוח פרק שני 1, לחלק ד' לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה). לצורך כך מוצע לבצע את השינויים שלהלן:

1. להאריך את פרק הזמן הניתן לקרן להשקעות במקרקעין להשלמת בנייה של 20 יחידות דיור ממועד רכישת המקרקעין לתקופה של 7 שנים מיום הרכישה וזאת במקום 5 שנים נכון מיום הרכישה נכון להיום. זאת, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא ניתן להוציא היתר בניה תוך תקופה של 36 חודשים מיום הרכישה על ידי הקרן.
2. בכדי לעודד שכירות ארוכת טווח והשקעה באזורי הפריפריה מצד קרנות להשקעות במקרקעין, מוצע להקטין את מספר יחידות הדיור המינימלי שקרן להשקעות במקרקעין נדרשת לרכוש (או לבנות) מ-20 יחידות דיור לפחות ל-15 יחידות דיור לפחות, באזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה. כל זאת בהתאם לתנאים האמורים בסעיף.

לסעיף 4(2)

בכדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר (להלן – הדירה המושכרת), שבאותה תקופה הוא משלם דמי שכירות לצורך שכירת דירת מגורים אחרת למגוריו או שמשלם תשלום בעד מגוריו בבית אבות (להלן – הוצאות שכירות), מוצע לקבוע אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת הדירה המושכרת את הוצאות השכירות שמשלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה לצורך הקלה על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת או, אם מדובר באדם קשיש, לגור בבית אבות.

מוצע לגדר את ההטבה כך שאותו יחיד יוכל לנכות מהכנסתו מהשכרת הדירה את דמי השכירות ששילם, עד לגובה של תשעים אלף שקלים חדשים בשנה, בכדי שלא להפוך את ההטבה לרגרסיבית יתר על המידה. כמו כן, מובהר בנוסח הסעיף, שאם התשלומים ששילם עולים על דמי השכירות שקיבל, לא יוצר ליחיד הפסד אשר יהיה ניתן לניצול בשנים הבאות, שכן, כאמור, מדובר בתשלום שהוא במהותו בעבור צריכת שירותי דיור שהן הוצאה פרטית.

ההטבה המוצעת תינתן רק למי שמשלם מס לפי סעיף 122 לפקודה, קרי, מס בשיעור של 10% ללא זכאות לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, או זכאות לקבלת קיזוז, זיכוי או פטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה. כמו כן, לפי הוראת סעיף קטן (ג), אשר יחול גם בהקשר זה, לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין.

לבסוף, מוצע לקבוע שיראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, לפי הענין, של בן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, המתגורר עמו, או של ילדו עד גיל שמונה עשרה המתגורר עמו. מחד, הוראה זו תאפשר למנוע פיצולים מלאכותיים של ההכנסות בין חברי התא המשפחתי לצורך התגברות על הגבלות הסכומים המפורטים בסעיף. מאידך, היא תאפשר לבן זוג אחד לקבל את ההטבה על דמי השכירות ששולמו לו בעד שכירת הדירה המושכרת, גם אם מבחינה פורמאלית בן הזוג השני הוא שמשלם את דמי השכירות על הדירה שאותה הם שוכרים.

לסעיף 4(3) ו-6

חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 פוטר הכנסות מהשכרת דירת מגורים עד לגובה התקרה הקבועה באותו חוק. נוסף על כך, מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים נמוכה מהתקרה אינו נדרש לדווח על ההכנסה שלו משכר הדירה כלל (למעט מי שחייב בהגשת דוח שנתי מסיבות אחרות). לפי ההערכות, בעלי דירה רבים נהנים מהכנסה אשר אינה אמורה להיות פטורה לפי החוק, אך מסיבות שונות הם אינם מדווחים על כך וישנם פערי גבייה להכנסות המדינה של עשרות מיליוני ש"ח. החלת חובת דיווח תקשה על המשך העלמות המס, שכן ההנחה היא כי בעלי הכנסה משכר דירה יימנעו מהצהרה כוזבת לרשויות המס בדבר גובה ההכנסה שלהם ממקור זה.

יובהר כי ככלל, כל אדם מחויב לדווח על כלל הכנסותיו לרשויות המס אם לא נוכח מהן מס במקור בשיעור המרבי – ואילו הפטור מדיווח מהווה חריג לכלל. נוכח הנתונים שלעיל ולצורך הגברת האכיפה מוצע להחיל את כלל הדיווח גם על הכנסות פטורות. בכדי להקל על הציבור מוצע לקבוע חובת דיווח פשוטה ומקוונת שכוללת רק פרטים לגבי הדירה וגובה דמי השכירות ששולמו בשנה הקודמת. בנוסף, מוצע

לאפשר למי שנולד לפני שנת 1955 דיווח ידני פשוט שאינו דורש אוריינות טכנולוגית.

מוצע שסעיף זה יחול החל משנת 2024 שבו ידווחו הכנסות שהתקבלו החל משנת המס 2023.

בשים לב לכך שהשינוי המוצע בסעיף זה יחול על כלל הציבור, שלחלקו אין ממשקים שוטפים עם רשות המסים, מוצע לאפשר "תקופת ביניים" בה האכיפה תינקט רק כנגד מי שקיבל התראה בכתב ושב וביצע את ההתנהגות האסורה (לא דיווח). על כן, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה כך שייקבע כי בשנת המס הראשונה שבה חלה חובת הדיווח, לא תחול כל סנקציה בשל אי דיווח על דמי שכירות מתחת לתקרה, אלא אם כן המפר קיבל התראה בכתב על ההפרה או העבירה, ולא תיקן את ההפרה.

לסעיף 6

מוצע לבטל את סעיף 4 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ן-1990 (להלן – חוק מס הכנסה), כך שתבוטל ההצמדה של תקרת הפטור. בעקבות התיקון, בתחילת שנת 2024 לא יתעדכן הסכום הקבוע בחוק, וגובה הכנסות דמי השכירות החודשי הפטור ממס לפי חוק מס הכנסה ימשיך לעמוד על סכום של 5,470 שקלים חדשים.

לסעיף 7

מוצע לתקן את חוק מס ערך מוסף כך שיינתן לקרן ריט פטור על בניית בניין להשכרה למגורים, ובלבד שהיא משכירה את הבניין בהתאם לתנאים הקבועים בחוק.