

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

050-7666631

[dana@ampeli-tax.co.il](mailto:dana@ampeli-tax.co.il)

[office@ampeli-tax.co.il](mailto:office@ampeli-tax.co.il)

# חוק ההתייעלות הכלכלית, התשפ"ג – 2023 הרפורמה במיסוי התחדשות עירונית

עו"ד דנה הלר  
25 ליולי 2023

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת

- רקע;

התחדשות עירונית - תיקון 100 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"א-1961 (להלן:

"החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"):

- פרק חמישי 4: פינוי בינוי;

- פרק חמישי 5: תמ"א 38;

- תיקונים 101 + 102 בחוק מיסוי מקרקעין – כללי.

## רקע

- חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023 (להלן: "חוק ההתייעלות") התקבל ביום 24 במאי 2023.
- פרק ג' – מיסוי בשוק הדיור
  - סימן א' – התחדשות עירונית
  - סימן ב' - מיסוי מקרקעין
  - סימן ג' - שכירות
- פרק ו' - מיסים
  - סימן א' – בעל עסק זעיר
  - סימן ב' – הקצאת מספרי חשבוניות
  - סימן ג' – הוראות שונות
- הצעות חוק הממשלה – 1612, מיום 23 במרץ 2023 (להלן: "הצעת החוק").

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית עיקרי תיקון 100

על פי הצעת החוק תיקון 100 בה לתת מענה למספר סוגיות עיקריות שעלו בשנים האחרונות בקשר ליישומן של

הטבות מס הניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית:

- עסקאות שנעשות עם דייר שהוא "קשיש";
- עסקאות שבהן ניתנת לדייר תמורה נוספת במזומן;
- עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין;
- הטבות המס להסדר התכנוני שיחליף את תמ"א 38;
- מכירת זכויות ליזם ממשיך בתקופה שבין הסכם המכירה ליום המכירה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין (איווגה).

**תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין –  
פרק חמישי 4 : פינוי בינוי**

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## הרחבת הגדרת "קשיש"

"קשיש" - כל אחד מאלה:

(1) מי שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף התגורר

ביחידת המגורים הנמכרת וכן התגורר דרך קבע באותה יחידה במועד החתימה על ההסכם עמו והתקיים בו אחד מאלה:

(א) במועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף מלאו לו 70 שנים,

ובאותו מועד הוא התגורר ביחידת המגורים הנמכרת שנתיים רצופות לפחות;

(ב) הוא נזקק לשירותי סיעוד; לעניין זה, "נזקק לשירותי סיעוד" - אדם שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה

ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף ובמועד החתימה על ההסכם עימו היה

זכאי לגמלת סיעוד לפי סעיף 224(א)(5) או (6) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## הטבות לחולים סיעודיים

הרחבת ההגדרה בסעיף 49ט(א) לחוק ל"קשיש" הזכאי להטבות במסגרת הפרק כך שתכלול גם יחיד הנזקק לשירותי סיעוד, ללא מגבלת גיל, ככל ויעמוד בתנאים הבאים:

א- במועד חתימתו על הסכם הפינוי בינוי, היחיד התגורר דרך קבע ביחידת המגורים הנמכרת והיה זכאי לגמלת סיעוד;

ב- היחיד היה זכאי לגמלת סיעוד במועד בו נחתם הסכם הפינוי הבינוי הראשון בפרויקט.



# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## קשישים

- **סעיף 49כב1(ב)** לחוק מעניק פטור ממס שבח לקשיש המוכר לצד שלישי את כל זכויותיו בדירת תמורה חלופית שקיבל במסגרת עסקת הפינוי הבינוי ובלבד שהתקיימו התנאים הקבועים בסעיף. במסגרת התיקון נוסף **תנאי חדש** לפיו על מנת להיות זכאי לפטור האמור על הקשיש למכור את הדירה החלופית תוך שישה חודשים מיום שנדרש לפנות את הדירה הנמכרת.
- **סעיף 49כב2** לחוק מעניק פטור ממס שבח לקשיש וממס רכישה ליזם ככל והקשיש מוכר את כל הזכויות שיש לו ביחידת מגורים חלופית שקיבל במסגרת עסקת הפינוי הבינוי ליזם. התיקון החדש קבע **מגבלת זמן** לעסקה האמורה עד למועד בו "בקשה להיתר בנייה מכוח תוכנית לפינוי ובינוי לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת נקלטה במוסד התכנון המוסמך לפי חוק התכנון והבנייה"

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מגבלות הפטור – יחידת התמורה החלופית

תיקון סעיף 49כב(ב) כך שיקבע שחלקו של המוכר בדירת התמורה החלופית יהא שווה לחלקו בדירה הנמכרת במסגרת הסכם הפינוי בינוי.

זאת למעט, כאשר מדובר במוכר אשר קיבל את מלוא זכויותיו בדירה הנמכרת **בירושה**, לגביו נותרה ההוראה כי חלקו בדירת התמורה **לא יפחת** מחלקו בדירה הנמכרת.

**תכלית התיקון**: למנוע את המצב הקיים ערב החקיקה במסגרתו מי שיש בבעלותו לפני תחילת הפרויקט זכויות רק בחלק מיחידת מגורים יכול להגדיל את שיעור הזכויות שלו בדירת התמורה, בפטור ממס.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מגבלות הפטור - תמורה במזומן

- תיקון סעיף 49כב לחוק כך שפטור פינוי בינוי עד תקרת השווי, כהגדרתה בסעיף (להלן: "תקרת השווי"), יחול ביחס לתמורה הכוללת גם רכיב מזומן, בנוסף ליחידות מגורים חלופית, ביחס לדירה אחת בלבד שמכר יחיד במסגרת עסקת פינוי בינוי.
- שיעור מס השבח שיחול על רכיב מזומן ששולם ליחיד בגין מכירת דירה שניה או יותר במסגרת הסכם פינוי בינוי, יהא:
  - א- עד תקרת השווי - 25%.
  - ב- מעל תקרת השווי - מס לינארי בהתאם להוראות בסעיף 48א לחוק.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מגבלות הפטור - תמורה במזומן - דוגמה

- **תקרת השווי** - שווי דירה ממוצעת חדשה בגודל 120 מ"ר בפרויקט הינו 3 מיליון ₪.
- **מוכר בעל שתי דירות בפרוייקט פינוי בינוי מוכר את שתיהן במסגרת הסכם פינוי בינוי.** בתמורה מקבל המוכר שתי דירות חדשות בשווי 2.5 מיליון ₪ ו- 2 מיליון ₪ במזומן. כיצד ימוסה?
  1. בגין הדירות יהיה המוכר פטור ממס.
  2. בגין 0.5 מיליון ₪ יהיה המוכר פטור ממס – שכן המוכר זכאי לפטור מלא ממס על תמורה בסך 3 מיליון ₪ בגין אחת הדירות שמכר.
  3. בגין 0.5 מיליון ₪ יהיה חייב במס בשיעור 25% - שכן מדובר בתוספת מזומן עד תקרת השווי עבור הדירה השניה שמכר.
  4. בגין מיליון ₪ יהיה המוכר חייב במס שולי – שכן מדובר במזומן המשולם מעבר לתקרת השווי של התמורה שקיבל.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מגבלות הפטור - תמורה במזומן - המשך

- על מנת שלא לאפשר לעקוף את המגבלות החדשות באמצעות העברה לקרוב בפטור ממס החל מ-24 החודשים שקדמו למועד החתימה על הפינוי בינוי, הוסף במסגרת התיקון סעיף 49כב(ג) לחוק הקובע שהמעביר וקרובו (לרבות איגוד ובעל השליטה ב-20% או יותר מהזכויות באיגוד או הזכאות ל-20% או יותר מההכנסות באיגוד) יראו כמוכר אחד לעניין הדירות שהועברו ללא תמורה.
- תחולה – עסקאות שנעשו תוך 4 חודשים מיום תחולת החוק המתקן (החל מ-1 לאוקטובר 2023)

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מסלול הטבות חדש - מתחם מזכה

• הוספת הגדרה ל"מתחם מזכה" בסעיף 49כב(א4) לחוק כדלקמן:

"מתחם מזכה - מתחם פינוי בינוי הכולל גם מבנים המיועדים לעיבוי בנייה ונמצא באזור מוטב כהגדרתו בסעיף 49לב או מתחם פינוי בינוי הכולל גם מבנים המיועדים לעיבוי בנייה שהמנהל, לאחר שהתייעץ עם מנהל הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, אישר לעניין זה מטעמים מיוחדים בהחלטה מנומקת בכתב;

"אזור מוטב" - "אזור שמתקיים בו אחד מאלה: (1) הוא נמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-

1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993; (2) הוא מסווג ברמה חברתית-כלכלית

באשכול 1 עד 6 בדירוג הרמה החברתית-כלכלית לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה";

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מסלול הטבות חדש - מתחם מזכה - המשך

קביעת פטור ממס שבח ליחיד המוכר את זכויותיו בדירה במבנה המיועד לעיבוי בתמורה ל"שירותי בניה" ופטור ממס שבח ורכישה ליחיד המוכר זכויות בדירה במבנה כאמור במסגרת עסקת פינוי בינוי.

### "שירותי בניה" בסעיף כוללים:

- (1) חיזוק המבנה המיועד לעיבוי הבניה;
- (2) הרחבת יחידת דיור הקיימת במבנה בתוספת של 25 מ"ר או עד 120 מ"ר בסך הכול, לפי הגבוה;
- (3) התקנת מעלית במבנה;
- (4) עיצוב המבנה ושיפוצו;
- (5) תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בניה כפי שיקבע המנהל בתקנות עד ליום 1 בדצמבר 2023.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

## מסלול הטבות חדש - מתחם מזכה - המשך

- בדומה לקבוע בחוק לעניין עסקאות פינוי בינוי ותמ"א 38 נקבע כי גם לגבי "מתחם מזכה" הוצאות שהוצאו במסגרת העסקה עם היזם, לא יוכרו בניכוי בעת מכירת הדירה המורחבת (בעסקת שירותי בניה) או דירת התמורה החלופית (בעסקת פינוי בינוי).
- יראו תמורה שניתנה שלא בשירותי בנייה, כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין. שווי הרכישה שלה יהיה החלק היחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין התמורה האמורה לבין שווי הזכות הנמכרת ובהתאם לכך ייחוסו גם הניכויים והתוספות.



**תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין –  
פרק חמישי 5 : תמ"א 38**

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

- תחולה - הארכת תוקף הוראות פרק חמישי 5 עד ליום 31 בדצמבר 2033.
- הרחבת הטבות המס במסגרת פרק חמישי 5 לחוק גם על "תכנית חיזוק" מכוח "חוק החיזוק" - חוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008; "תכנית החיזוק" – כל אחת מאלה:
  - (1) תכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), כפי שתהיה בתוקף מזמן לזמן;
  - (2) תכנית שבין מטרותיה חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה שהוכנה לפי הוראות תכנית המיתאר הארצית האמורה בפסקה (1), הכוללת הוראות שמאפשרות מתן היתר מכוחה, לפי חוק התכנון והבנייה, בלא צורך באישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר, למעט תכנית כאמור החלה במתחם פינוי ובינוי;
  - (3) תכנית החלה על מבנה הטעון חיזוק, כהגדרתו בסעיף 70א לחוק התכנון והבנייה, שמתנה את מימושה בחיזוק המבנה מפני רעידות אדמה בדרך של הריסה ובנייה מחדש או בדרך של חיזוק לפי תקן לעמידות מבנים ברעידות אדמה כהגדרתו בסעיף האמור, למעט תכנית כאמור החלה במתחם לפינוי ובינוי.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

## הרחבת פטור התמ"א – מכירת שתי דירות

הוספת סעיף 49לג1(ג)(1) לחוק במסגרתו הורחב הפטור ממס שבח במסגרת פרק חמישי 5 (להלן: "פטור תמ"א") גם ליחיד המוכר זכויות בשתי דירות מגורים בבניין.

- נוספה המגבלה על כך שחלקו של המוכר בדירת התמורה החלופית יהא **שווה** לחלק בדירה הנמכרת במסגרת הסכם התמ"א. זאת למעט, כאשר מדובר במוכר אשר קיבל את מלוא זכויותיו בדירה הנמכרת בירושה, לגביו נקבע כי חלקו בדירת התמורה **לא יפחת** מחלקו בדירה הנמכרת.

תחולה – עסקאות שנעשו תוך 4 חודשים מיום תחולת החוק המתקן (1 לאוקטובר 2023).

- במכירת זכויות בדירה ציבורית (כהגדרתה בחוק הדיור הציבורי, התשנ"ח-1998) או במכירת זכויות בדירת מגורים המצויה ב"איזור פריפריאלי" כהגדרתו בסעיף 49לב לחוק, אין מגבלה של כמות הדירות הנמכרות תוך ניצול פטור התמ"א.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

## הרחבת פטור התמ"א – קבלת שתי דירות

- במכירת זכות על ידי יחיד המתגורר ב"איזור מוטב", כהגדרתו בסעיף 49ל"ב לחוק, יחול פטור התמ"א גם אם בתמורה לדירה הנמכרת יקבל היחיד שתי דירות תמורה חלופיות, במסגרת המגבלה של תקרת פטור (שטחן המצטבר של דירות התמורה שווה לשטח הדירה המקורית + 25 מ"ר / שוויין המצטבר אינו עולה על סכום הפטור הקבוע בסעיף 49ז(א)(2) לחוק)
- מוכר יחיד המתגורר ב"איזור מוטב" והדירה הנמכרת היא דירתו היחידה, יהא זכאי לקבל במסגרת פטור התמ"א, בנוסף לדירת תמורה חלופית גם תמורה נוספת כספית במסגרת המגבלה של תקרת הפטור.
- **סעיף 49ל"ג(ד)** קובע שהמעביר וקרובו (לפי ההגדרות הקבועות בפרק הפינני בינוי) יראו כמוכר אחד לעניין הדירות שהועברו ללא תמורה ב- 24 החודשים שקדמו לחתימה על הסכם התמ"א.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

בסעיף **49 לב** לחוק נוספה הגדרת "אזור פריפריאלי":

"אזור הנמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב–1991 או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג–1993";

נזכיר כי בסעיף **49 לב** לחוק כבר קיימת הגדרה "אזור מוטב":

"אזור שמתקיים בו אחד מאלה: (1) הוא נמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב–1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג–1993; (2) הוא מסווג ברמה חברתית-כלכלית באשכול 1 עד 6 בדירוג הרמה החברתית-כלכלית לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה";

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

## קשישים

הוספת סעיף 49לג1(ג) לחוק - הטמעת ההטבות לקשישים הקבועות בפרק חמישי 4 (פינוי בינוי) גם בפרק חמישי 5 לעניין פטור תמ"א:

א- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי לקבל במסגרת עסקת התמ"א בפטור שתי דירות חדשות בפרויקט, או דירה תמורה חלופית וסכום כספי, כנגד דירה אחת שמכר.

ב- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החדשה שיקבל במסגרת עסקת התמ"א לצד ג' בפטור ממס שבח – במידה ורכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית

ג- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" בחוק זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החלופית ליזם הפרויקט בפטור ממס שבח, אם רכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית הנמכרת. היזם יהיה זכאי לפטור ממס רכישה בגין העסקה

תיקון חוק מע"מ [סעיף 31(ב2) לחוק] – החלת מע"מ אפס גם על עסקת מכירה כאמור. והכל בכפוף להתקיימות התנאים הקבועים לעניין ההטבות לקשישים בפרק חמישי 4 לחוק (פינוי בינוי).

# התנאים בפרק פינוי בינוי - הטבות לקשישים סעיף 49יט לחוק מיסוי מקרקעין

**ההסדר נכנס לתוקף בחודש אוקטובר 2018 במסגרת תיקון עקיף 94 שמקורו בתיקון 6 לחוק הפינוי ובינוי (עידוד מיזמי פינוי בינוי), התשס"ו – 2006 (ובשמו הקודם – חוק פינוי ובינוי (פיצויים)) (להלן: "חוק פינוי בינוי").**  
**חוזר מיסוי מקרקעין 2021 - 1 "הטבות מס לדייר קשיש במתחם פינוי בינוי" (להלן: "חוזר 2021") – רשות המיסים פרסמה הבהרות.**

**"קשיש" - כל אחד מאלה:**

- (1) מי שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף מלאו לו 70 שנים והתגורר ביחידת המגורים הנמכרת בתקופה של שנתיים רצופות לפחות בסמוך לפני אותו המועד וכן התגורר דרך קבע באותה יחידה במועד החתימה על ההסכם עמו;
- (2) בן זוגו של מי שמתקיים בו האמור בפסקה (1), למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד;
- (3) **יחיד הנזקק לשירותי סיעוד** (תיקון 100 לחוק)

# התנאים בפרק פינוי בינוי - הטבות לקשישים חלופה ראשונה – קבלת שתי דירות (סעיף 49כב(א2) לחוק)

דייר העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי לקבל במסגרת עסקת הפינוי בינוי בפטור שתי דירות חדשות בפרויקט כנגד דירה אחת שמכר.

- הדייר יוכל להתגורר בבוא העת באחת מהדירות ולהשכיר או למכור את הדירה השנייה.
- הפטור ממס מוגבל בגובה תקרת השווי - הדייר עלול לחוב במס שבח / רכישה בעת קבלת הדירות החלופיות אם שווין המצטבר של שתי דירות התמורה (הדירות החלופיות) יעלה על תקרת השווי הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין לעסקאות.



# התנאים בפרק פינוי בינוי - הטבות לקשישים חלופה שניה – מכירה לצד ג' (סעיף 49כב1(ב) לחוק)

דייר העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החדשה שיקבל במסגרת עסקת פינוי בינוי /תמ"א לצד ג' בפטור ממס שבח – במידה ורכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית

- פטור ממס רכישה על שווי הדירה החדשה עד לשווי הדירה החלופית.
- המכירה של הדירה תתבצע רק לאחר שהוגשה על ידי היזם בקשה לקבלת היתר בנייה.
- הרכישה של הדירה החדשה תתבצע עד, לפי המאוחר:
  - ✓ 6 חודשים ממועד הפינוי מהדירה הקיימת; או
  - ✓ 12 חודשים ממועד המכירה של הדירה החלופית.
  - ✓ טרם נסתיימה הבנייה (חוזר 2021)
- שווי הדירה החדשה יהיה לפחות 75% משווי הדירה החלופית והמכירה אינה לקרוב.
- **תנאי חדש במסגרת תיקון 100 - על הקשיש למכור את הדירה החלופית תוך שישה חודשים מיום שנדרש לפנות את הדירה הנמכרת.**

# התנאים בפרק פינוי בינוי - הטבות לקשישים חלופה שלישית – מכירה ליזם הפרויקט (סעיף 49כב2 לחוק)

דייר העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החלופית ליזם הפרויקט בפטור ממס שבח. במידה ורכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית הנמכרת. היזם יהיה זכאי לפטור ממס רכישה בגין העסקה.

- אותם תנאים הקבועים בחלופה השנייה. בנוסף -
- עד תיקון 100 היה נדרש שהמכירה של דירת התמורה ליזם תעשה בסמוך למועד החתימה של הדייר על הסכם פינוי-בינוי. כיום החוק קובע מגבלת זמן עד למועד בו בקשה להיתר בנייה נקלטה בוועדה המאשרת.
- חוזר 2021: במקרה בו לדוגמה, במסגרת ההסכם בין הדייר הקשיש לבין יזם, הסכימו הצדדים שלאחר שהדייר הקשיש ימכור את הדירה "הגדולה" חזרה ליזם, הוא ירכוש מהיזם דירה קטנה בתוך הפרויקט שעלותה נמוכה יותר, על הרכישה של הדירה הקטנה לא תהיה הטבת מס נוספת, והיזם יהיה חייב במע"מ מלא (בדומה למכירה לצד שלישי), אלא שעל הדייר הקשיש יחולו ההטבות לעניין מס רכישה מכיוון שיראו את הדירה שהוא רוכש בכספי התמורה כדירה חלופית.

# תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין – יזם ממשיך

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית "יזם ממשיך"

בעקבות פסק הדין בעניין איווגה (ו"ע 60313-05-17) נוספו סעיפים 49כה1(א) ו- 49לב3(א) לחוק, הקובעים הוראות לעניין עסקאות בין יזמים למכירת זכויות שרכשו במסגרת הסכמי פינוי בינוי או תמ"א 38 (בהתאמה) בין יום החתימה על ההסכם ועד ליום המכירה.

- הגדרת הזכויות הנרכשות על ידי יזם מבעלי זכויות במסגרת הסכמי פינוי בינוי או תמ"א 38 (להלן: "ההסכם המקורי") כ"זכויות במקרקעין" מיום החתימה על ההסכם (ולא מ"יום המכירה" כהגדרתו הן בפרק חמישי 4 והן בפרק חמישי 5 לחוק)
- הגדרת "יזם ממשיך":
  - א- מי שרוכש זכות במקרקעין מיזם יחד עם כלל התחייבויות היזם המוכר כלפי בעלי הזכויות במתחם במסגרת ההסכם המקורי.
  - ב- מי שרוכש זכויות באיגוד מקרקעין המהווה יזם במסגרת ההסכם המקורי.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית "יזם ממשיך"

## המשך

- ברכישת זכויות במקרקעין מיזם או את האיגוד המהווה יזם בתקופה שבין מועד החתימה על ההסכם המקורי ועד "מועד המכירה" מס הרכישה יחושב לפי התמורה המשולמת בפועל בעסקה על יד היזם הממשיך.
- עסקת הקצאת זכויות באיגוד מקרקעין המהווה יזם במסגרת ההסכם המקורי תדווח לפי שווי אפס.

## דגשים -

- היזם מהווה איגוד מקרקעין גם טרם מועד המכירה כהגדרתו בפרקי ההתחדשות העירונית
- כיצד מחושב אירוע המס בפעולה באיגוד אשר מחזיק באיגוד מקרקעין?

## תיקון חוק מע"מ – התחדשות עירונית

**הוספת סעיף 31(ב2) לחוק מע"מ בו נקבע מע"מ אפס עד "תקרת השווי", ליזם הרוכש זכות ביחידה אשר נועדה לשמש לעסק במסגרת הסכם פינוי בינוי או תמ"א בפרויקט הממוקם ב"איזור מוטב" (כהגדרתו בסעיף 49לב לחוק מיסוי מקרקעין).**

**זאת בתנאי ששיעור השטחים המשמשים לעסק בבניין קטן מ- 25%.**

## תיקון חוק מע"מ – התחדשות עירונית (תיקון משלים)

- **הוספת סעיף 31א(ב2) לחוק מע"מ** בו נקבע מע"מ בשיעור אפס עד "תקרת השווי", ליזם הרוכש זכות ביחידה אשר נועדה לשמש לעסק במסגרת הסכם פינוי בינוי או תמ"א 38 בפרויקט הממוקם ב"איזור מוטב" (כהגדרתו בסעיף 49לג לחוק מיסוי מקרקעין). זאת בתנאי ששיעור השטחים המשמשים לעסק בבניין קטן מ- 25%.
- **הוספת סעיף 31ב(ב1) לחוק מע"מ** אשר קובע מע"מ בשיעור אפס במכירת זכות בדירת מגורים חלופית, שחלות עליה הוראות סעיף 49לג1(ו1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (מכירה של זכות בדירת מגורים חלופית ליזם על ידי קשיש או נזקק שירותי סעד).

**תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין  
(תיקון מס' 101 + תיקון מס' 102)**



# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – דירת מעטפת

## תיקון סעיף 9 לחוק

הרחבת ההגדרה ל"דירת מגורים" לעניין תחולת הוראות מס רכישה כך שתכלול גם "דירת מעטפת".

- **דירת מעטפת** מוגדרת בתיקון החדש כדירה המיועדת לשמש למגורים **שבמועד המכירה הסתיימה** בניית קירותיה החיצוניים והקבלן לא התחייב לסיים את הבניה בה מעבר לכך. **או לחילופין**, דירה המיועדת לשמש למגורים **שבמועד המכירה לא** הסתיימה בניית קירותיה החיצוניים אך הקבלן התחייב לסיים את בנייתה כ"דירת מעטפת".

- לאור התיקון, יחולו גם על **דירות מעטפת** שיעור מס הרכישה החלים על רוכשי דירות השקעה ורוכשי דירות מגורים יחידות.

תחולה – החל מיום 1 לינואר 2024

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – צמצום תחולת מס מוטב

## תיקון סעיף 48א לחוק

שלילת הטבת מס מוטב (סעיפים 48(ב) ו(ב3) לחוק) מנישום אשר התקיימו לגביו התנאים המצטברים הבאים:

א- הנישום רכש את המקרקעין קודם ליום 1 לינואר 2014;

ב- הן ביום רכישת המקרקעין והן ביום 1 ביולי 2023 לא הייתה בנויה על המקרקעין דירת מגורים;

ג- בניית דירת המגורים הושלמה רק לאחר יום 31 בדצמבר 2030

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – שחלוף דירות (הוראת שעה)

## תיקון סעיפים 9(ג1)(2)(ב) ו- 49(1) לחוק

קיצור תקופת השחלוף, בה ניתן להחזיק בשתי דירות ועדיין ליהנות משיעורי מס רכישה מוטבים לדירה יחידה ברכישת הדירה החדשה (סעיף 9(ג1)(3) לחוק) ופטור ממס שבח במכירת דירה יחידה (סעיף 49(ב)(2) לחוק) ל- 18 חודשים.

תחולה – שנתיים החל מיום 1 ביוני 2023.

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה עידוד מכירת דירות

הוראת שעה הקובעת הטבת מס שבח בשיעור של 25% על השבח הריאלי במכירת מקרקעין על ידי יחיד, חברת משפחתית או חברה בית, במסגרת עסקת מזומן או קומבינציה, כאשר על המקרקעין חלה תוכנית בניה מתירה לבנות עליהם 8 דירות לפחות.

• הטבת המס מחושבת כדלקמן:

<u>אחוז התחולה של ההטבה על השבח הריאלי</u>	<u>תקופת הבניה עד לסיום בניית כל הדירות</u>
<u>במכירה</u>	<u>(קבלת טופס 4)</u>
100%	48 חודשים החל ממועד המכירה
80%	60 חודשים החל ממועד המכירה
70%	72 חודשים החל ממועד המכירה
60%	84 חודשים החל ממועד המכירה
50%	96 חודשים החל ממועד המכירה
0%	יותר מ- 96 חודשים החל ממועד המכירה

# תיקון חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה עידוד מכירת דירות

## הוראת שעה - המשך

- ההטבה לא תחול על מכירה שנעשתה ללא תמורה, מיחיד לחברה בשליטתו או על מכירה שחל לגביה, באופן מלא או חלקי פטור ממס או שיעור מס מופחת.
- ניתן ליהנות מההטבה מראש בהעמדת ערבות למשרד מיסוי מקרקעין עד התקיימות תנאי ההטבה (סיום הבניה וקבלת טופס 4) או לקבל החזר של המס ששולם על ידי המוכר ביתר, לאחר התקיימות התנאים
- תחולת הוראת השעה – מיום 1 ביוני 2023 ועד ליום 31 בדצמבר 2027.

TAX LAW OFFICES

**תודה לכולם!**

**שאלות?**

**צוות המשרד עומד לשירותכם:**

0722-405100

050-7666631

[dana@ampeli-tax.co.il](mailto:dana@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן