



– חוק ההסדרים 2023 –

סקירת שינויים בתחום מיסוי מקרקעין

יוני 2023

רו"ח יגאל מנשרוב, דירקטור בכיר

פאהן קנה ושות'

נייד: 0524582194

מייל: Igal.Manasherov@il.gt.com



אין באמור כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי
בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ באופן



פרטני עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים
משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



מס רכישה ומס שבח

הוראת שעה להקטנת נטל המס לקרקעות "ישנים"

- **הוראת שעה** במכירת קרקע ישנה (שנרכשה לפני 6/11/2001), שתוכנית הבנייה שחלה לגביה, מתירה בנייה של **8 דירות לפחות** המיועדות לשמש למגורים או במכירה של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בנייה על יתרת המקרקעין (עסקת קומבינציה).
- על מי חל? כולל "חברה משפחתית", שותפות ו"חברת בית"
- ההנחה הינה כתלות **בגמר הבנייה** ממועד מכירת הקרקע:

עד 48 חודשים מיום המכירה	25%
עד 60 חודשים מיום המכירה	29.4%
עד 72 חודשים מיום המכירה	31.6%
עד 84 חודשים מיום המכירה	33.8%
עד 96 חודשים מיום המכירה	36%

תחולה: 1.6.2023 ועד ליום 31.12.2027

דוגמא:

- קרקע שנרכשה ביום 1.1.1970 ונמכרה ביום 1.1.2024 והבנייה הסתיימה בטרם חלפו 24 החודשים.
- **ללא הוראת השעה** - מס אפקטיבי בשיעור של 40% (כולל מס ייסף).
- **בשימוש בהוראת השעה** - מס אפקטיבי בשיעור של כ- 27% (כולל מס ייסף).
- תשומת הלב כי ההטבה יכולה להקטין את נטל המס גם ביחס לקרקעות הזכאיות למס היסטורי.

צמצום מסלול החישוב הליניארי המוטב לגבי קרקע שנרכשה לפני 1.1.2014

➤ צמצום תחולת "המסלול הליניארי המוטב" לגבי מכירת "דירת מגורים מזכה" בידי יחיד תושב ישראל,

שיום רכישתה אירע לפני 1.1.2014 ובלבד שהתקיימו אחד מאלו:

(1) הן במועד רכישת הקרקע עליה בנויה דירת המגורים המזכה והן ביום 1 ביוני 2023 לא הייתה בנויה על המקרקעין דירת מגורים;

(2) בניית דירת המגורים המזכה הנמכרת הושלמה לאחר יום 31.12.2030 (טופס 4).

➤ תשומת הלב כי המס הוגבל ל- 25% (ולא המס הליניארי "הרגיל").

האם מדובר בחקיקה רטרואקטיבית?

דוגמה

אדם מוכר דירת מגורים ביום 1.1.2040 אשר נרכשה בתאריך 1.1.1980.

ליניארי מוטב - מס אפקטיבי בשיעור של 12% (כולל מס ייסוף).

ליניארי "רגיל" - מס אפקטיבי בשיעור של כ- 28% (כולל מס ייסוף).

הגדלת נטל המס ברכישת "דירת מעטפת"

- הוספת הגדרת "דירת מעטפת" לעניין החיוב במס רכישה.
- "דירת מעטפת" - **דירת מעטפת** המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה, אם יש עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה כדירת מעטפת;
- לעניין זה, "דירת מעטפת" - דירה, בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם הסתיימה, שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה.
- הגדלת מס הרכישה משיעור של 6% או 5% לשיעור 8%-10% (למי שרוכש דירה שאינה "דירה יחידה").
- מעשית השיעור הגבוה יחול גם על עלויות הבנייה וגם על שווי דירת המעטפת (קרקע).

תחולה: לגבי עסקאות מיום 1.1.2024.

צמצום תקופת הגרייס ביחס ל"משפרי דיור"

➤ הוראת השעה קובעת כי הטבות המס ביחס למשפרי דיור בעלי "דירה יחידה", לעניין מס רכישה ומס שבח, יחול רק אם הדירה "הישנה" נמכרה תוך 18 חודשים.

תחולה: 1.6.2023 – 31.5.2025.

➤ **דירות קבלן** - מס רכישה לעניין "דירה יחידה" – התנאי הוא כי הדירה הישנה תימכר תוך 18 חודשים או 12 חודשים ממועד המסירה.

התחדשות עירונית – תמ"א ופינוי בינוי תיקונים נבחרים

הארכת תוקף פטור התמ"א – עד 2033

- תוקף הטבות המס המצויות בפרק חמישי 5 לחוק פקע ביום 31.12.2021.
- ביום 16.05.2023, פורסם ברשומות תיקון 99 לחוק - לפיו תוקף הטבות מס אלה, יוארך עד ליום 18.05.2026 (רטרואקטיבית מיום 1.1.2022).
- במסגרת התיקון בחוק ההסדרים מוארך תוקף הפטור עד לסוף שנת 2033.

העברת זכויות בין יזמים והקצאת מניות

פס"ד איווגה – לא זכות במקרקעין.

החל מהתיקון, התקשרות לעסקת התחדשות עירונית, תסווג כ"זכות במקרקעין". זאת, גם אם טרם חל מועד החיוב במס רכישה (התקיימות התנאים המתלים).

מס רכישה –

- מכירה בין יזמים תחשב לעסקה במקרקעין.
- מס רכישה יחול לפי "שווי מכירה" בניכוי התחייבות היזם לבעלים (מעשית - שווי התמורה בפועל).
- לא יחול על "הקצאה" - שווי המכירה לעניין מס רכישה יהיה אפס.

מס שבח משולם על ידי היזם – עסקת מקרקעין או פירותית (סעיף 50)?

תחולה: עסקאות שנחתמו החל מיום 1.6.2023.

תמורה כספית בפינוי בינוי – פטור לדירה אחת למוכר

➤ התיקון קובע כי תמורה במזומן, תהא פטורה ממס שבח עד תקרת הפטור, רק לדירה אחת במתחם פינוי בינוי למוכר.

➤ על כל דירה נוספת, התמורה הכספית תהיה חייבת במס שבח וזאת כחלף המצב שהיה קיים (לפני התיקון).

תחולה: מיום 1.10.2023 ואילך.

דירה בבעלות משותפת בפרויקט תמ"א 38/2 ופינוי-בינוי

➤ מדובר במקרים שישנם בעלים משותפים בדירה.

➤ לפני התיקון -

מספר שותפים שהחזיקו בדירה אחת היו זכאים לפטור, גם אם היו מקבלים דירה חליפית שלמה.

➤ לאחר התיקון -

שיעור הבעלות על הדירה החדשה, צריך להיות שווה לשיעור הבעלות על הדירה הקיימת.

חריג לתיקון - דירה אשר התקבלה בירושה.

תחולה: עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023.

העברת דירה ללא תמורה לקרוב בפרויקטים של פינוי-בינוי ותמ"א 38/2

➤ תיבדק זכאותם לפטור של נותן המתנה ושל קרובו, בתקופה של שנתיים לפני החתימה על הסכם ועד ליום "המכירה".

➤ כלומר, רואים את הקרוב והמוכר כאחד לעניין תנאי הזכאות.

תחולה:

עסקאות פינוי בינוי – החל מיום 1.10.2023.

עסקאות תמ"א 38 – החל מיום 1.6.2023 (מאחר ובעסקאות תמ"א, היו כבר קיימות הוראות של תקופת צינון).

תמ"א 38 – היקף זכאות לפטור ממס

- הזכאות הורחבה לשתי דירות מגורים.
- הזכאות חלה כל עוד שיעור הבעלות בדירת התמורה, יהיה שווה לשיעור הבעלות בדירה הקיימת.

תחולה:

- ביחס לפטור - עסקאות שיום המכירה החל מיום 1.6.2023.
- ביחס לשינויים בשיעור הבעלות - עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023.

תמ"א 38 – הגדרת דירת מגורים

➤ תיקון הגדרת "דירת מגורים" בעסקאות תמ"א.

➤ לשם קבלת הפטור, על הדירה **לשמש למגורים, לפחות במשך שנתיים** רצופות לפני מועד החתימה על ההסכם הראשון בבניין שבו נמצאת הדירה.

תחולה: עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

פטור על תמורה כספית בעסקת תמ"א

➤ תמורה כספית תהיה פטורה ממס כאשר מדובר ב"מוכר מוטב" (לפני כן לא היה חל פטור על תמורה במזומן בעסקאות תמ"א).

➤ מוכר מוטב – קשיש כהגדרתו החדשה בחוק או מי שדירתו במתחם מהווה עבורו "דירה יחידה" לעניין פטור דירה יחידה.

תחולה: עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.