

05/2019

קובץ מאמרים מקצועיים לשנת 2019 במיסוי מקרקעין

שלום רב,

הריני להביא לידיעתך 10 מאמרים נבחרים ומחדשים
(כולל **טבלאות ותרשימי זרימה**) לשנת 2019 - בראי מיסוי מקרקעין.
איחולי קריאה מהנה ומלמדת.


בברכת חברים,

רועי עזרא, עו"ד (חשבונאי)

תודתנו לרו"ח אייל קרכטמן על עזרתו בכתיבת חלק מהמאמרים.

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

תוכן עניינים

- 3המסלולים לקבלת אישורי מיסים במיסוי מקרקעין
- 4החוק לצמצום השימוש במזומן - וההשלכות שלו על היבטי מיסוי מקרקעין
- 5הארכת תוקפה של הנחת מס השבח במכירת קרקעות המיועדות למגורים
- 6היבטי המיסוי של תמ"א 38/1 – שיפוץ וחיזוק מבנים
- 7היבטי המיסוי של תמ"א 38/2 – הריסה ובניית דירות חדשות
- 8 4 שינויים מרעישים לשנת 2019 בנושא: התחדשות עירונית ובניה רוויה
- 9הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול הקלות מיסוי על ידי יזם
- 10 מיסוי חברות בית
- 11 פטור ממס שבח במכירת דירה יחידה – הכללים, הסכנות והפתרונות
- 12 פטור ממס רכישה לדירת מגורים – הכללים, הסכנות והפתרונות

המסלולים לקבלת אישורי מיסים במיסוי מקרקעין

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

לאחרונה פורסם תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין המאפשר קיצור משמעותי של טווח הזמנים בין מועד חתימת עסקה במקרקעין ועד לקבלת אישורי מיסים לרישום העסקה בפנקס רישום המקרקעין זאת על אף טרם סיומו של ההליך השומתי.

מסלול 1	מסלול 2	מסלול 3
<p>מסלול 1 אישור מס רכישה מודרני. סל 10116 הגשת בקשה על שטח של 10116</p> <p>תנאים מצטברים לרכישת בלבד: במסלול זה יוכל הרוכש לבקש אישור מס רכישה</p> <p>מקדמות מס השבח: 1. תשלום מקדמת מס שבח (7.5%/15%) 2. מקדמת מס השבח (סל או חלקים) לא הוצגה לרוכש 3. ביטול המס הכנסה על ידי המבחן במסמך חוקה 4. תשלום מס השבח</p> <p>מקדמות מס השבח: 1. תשלום מקדמת מס שבח (7.5%/15%) 2. מקדמת מס השבח (סל או חלקים) לא הוצגה לרוכש 3. ביטול המס הכנסה על ידי המבחן במסמך חוקה 4. תשלום מס השבח</p>	<p>מסלול 2 מסלול לרכישת חומרים מנומרים – סל 210116 הגשת בקשה על שטח של 210116</p> <p>תנאים מצטברים לרכישת בלבד: במסלול זה יוכל הרוכש לבקש אישור מס רכישה</p> <p>מקדמות מס השבח: 1. תשלום מקדמת מס שבח (7.5%/15%) 2. מקדמת מס השבח (סל או חלקים) לא הוצגה לרוכש 3. ביטול המס הכנסה על ידי המבחן במסמך חוקה 4. תשלום מס השבח</p>	<p>מסלול 3 עודדו התנאים שנקבעו במסלול – סל 30116 הגשת בקשה על שטח של 30116</p> <p>תנאים מצטברים לרכישת בלבד: במסלול זה יוכל הרוכש לבקש אישור מס רכישה</p> <p>מקדמות מס השבח: 1. תשלום מקדמת מס שבח (7.5%/15%) 2. מקדמת מס השבח (סל או חלקים) לא הוצגה לרוכש 3. ביטול המס הכנסה על ידי המבחן במסמך חוקה 4. תשלום מס השבח</p>

לחץ על טבלת התנאים

לצורך הדפסתה:

במסגרת התיקון נקבעו שני מסלולים נוספים למסלול הקיים ולפיהם, בהתקיים תנאים מצטברים לכל מסלול, יוכל רוכש הזכות לקבל אישור מיסים כאשר תחולת התיקון הינו מיום 30.5.2018. שלושת המסלולים הם כדלקמן:

- מסלול 1 (מסלול קיים), אישור מס רכישה מקדמה** – בהתאם למסלול זה ניתן לקבל אישור מס רכישה תוך 60 ימים (קיצור מ-90 ימים מלפני התיקון) ממועד ההצהרה. התנאים המצטברים במסלול זה מתייחסים לעמידה בתנאים ע"י הרוכש בלבד.
- מסלול 2 (מסלול חדש), מסלול לדירות מגורים פטורות** – בהתאם למסלול זה ניתן לקבל אישור מס שבח ואישור מס רכישה תוך עד 17 ימים (לשנת 2018) ממועד ההצהרה או ממועד המצאת המסמכים הנדרשים להשלמה ע"י המנהל, לפי המאוחר מביניהם. התנאים המצטברים במסלול זה מתייחסים לעמידה בתנאים ע"י הרוכש והמוכר כמקשה אחת.
- מסלול 3 (מסלול חדש), עמידה בתנאים שקבע המנהל** – בהתאם למסלול זה ניתן לקבל אישור מס רכישה עם השלמת ההצהרות ותשלום המס, הכל במידה והתנאים המצטברים במסלול זה התמלאו ע"י הרוכש בלבד.

לטבלת התנאים המצטברים למסלולים יש ללחוץ כאן.

בדיקת כל התנאים המצטברים תיעשה נכון למועד הנפקת האישור וברכישה ע"י מספר רוכשים, לרבות בני זוג, הבדיקה תיעשה על כל רוכש בנפרד.

הגשת הבקשות: הבקשות לקבלת אישורי מיסים לפי מסלולים 1 ו-2 יוגשו למשרד האיזורי הרלוונטי (למדור הגביה) ע"ג [טופס 7161](mailto:mokednihul@taxes.gov.il) והבקשות לקבלת אישורי מיסים לפי מסלול 3 יוגשו למוקד הארצי בלבד (לא למשרד האיזורי) במייל ייעודי mokednihul@taxes.gov.il ע"ג [טופס 7160](mailto:mokednihul@taxes.gov.il). לבקשות במסלול 3 יצורפו, בנוסף להצהרת הרוכש כי הוא עומד בכל התנאים הנדרשים, מסמך הרישום (נסח טאבו/אישור רישום זכויות).

הנפקת האישורים: אישורי המיסים לפי מסלולים 1 ו-2 יונפקו באמצעות מערכת המייצגים ואילו אישור מס רכישה לפי מסלול 3 יישלח בחוזר לתיבת הדואר האלקטרוני של עו"ד המייצג שביקש את האישור.

האישורים: על כל אישור מס רכישה שיונפק לצורכי רישום תופיע הערה לפי סעיף 16(ז1) לחוק מיסוי מקרקעין כאשר ההערה לא תימנע ביצוע עסקאות או כל פעולה אחרת. ההערה תימחק אוטומטית ע"י רשות המיסים לאחר אישור ממנהל מיסוי מקרקעין, אל רשם המקרקעין ולמי שנרשמה לו הזכות, כי העסקה פטורה או ששולם המס בגינה.

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

החוק לצמצום השימוש במזומן - וההשלכות שלו על היבטי מיסוי מקרקעין

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

החוק לצמצום השימוש במזומן התשע"ח-2018 (להלן: "חוק המזומן") נכנס לתוקף ב-1.1.19. לחוק המזומן השפעה על שני היבטים חשובים בקשר לחוק מיסוי מקרקעין כפי שיפורט להלן:

1. הצהרת מקורות המימון של רוכש זכויות במקרקעין:

1.1. החל מה-1.1.19, רוכש זכויות במקרקעין יידרש להצהיר (במערכת המייצגים) מהם מקורות המימון של כספי רכישת זכות המקרקעין (משכנתא, מתנה, שכר עבודה וכו').

1.2. במידה ובמועד הדיווח למשרדי מיסוי מקרקעין (על הרכישה) מקורות המימון של הרוכש טרם ידועים, יציין כי במועד מתן ההצהרה פרטי אמצעי התשלום אינם ידועים לו.

1.3. הצהרה על מקורות המימון לאחר מועד הדיווח: רוכש הזכויות שהצהיר, באמצעות עו"ד, כי הפרטים אינם ידועים לו במועד ההצהרה, ידווח למנהל מיסוי מקרקעין את מקורות המימון וזאת בתוך 6 חודשים מהמועד שבו החזקה במקרקעין נמסרה לרוכש או ניתנה לפקודתו.

הערה חשובה: יש לשים לב כי במידה והרוכש לא יציין את מקורות המימון פנימי פרוץ דווח הדיווח על רכישת הזכויות, באחריותו של הרוכש לדווח על מקורות המימון באופן עצמאי, באמצעות מערכת חישובית של רוכש תינתן גישה אליה (ולא רק באמצעות מערכת המייצגים כאשר לעו"ד גישה בלעדית אליה).

למען הסר ספק, גם עורך הדין יוכל לדווח על מקורות המימון באמצעות מערכת המייצגים.

2. הצגת קבלות לצורך ניכוי בשומת מס השבח:

2.1. רשות המיסים הודיעה כי החל משנת המס 2019 מנהל מיסוי מקרקעין ינקוט בגישה מחמירה כך שיתקבלו ניכויים ברכישה, במכירה ו/או בהשכחת חכס לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין אך כנגד קבלות.

2.2. מוכר זכויות במקרקעין שישקש לנכות משמעותית (מעל 11,000 ₪) במסורת שומת מס השבח שלא כנגד קבלות, מנהל מיסוי מקרקעין יסווג אותו כמי שעבר עבירה לפי חוק המזומן.

2.3. הפחתת תשלום מס השבח: המשמעות היא שמנהל מיסוי מקרקעין עשוי לקבל את ההוצאה שטען לה המוכר כניכוי וזאת תחת ההנחה שהמוכר הצליח להרים את נטל ההוכחה לתשלום ההוצאה המבוקשת כניכוי בדרך אחרת למעט קבלות (הערכה של עלויות בניה ועלויות שיפוץ).

2.4. עבירה לפי חוק המזומן: במקביל להתרת ההוצאה כניכוי בשומת מס השבח, מנהל מיסוי מקרקעין עשוי לסווג את המוכר כמי שעבר עבירה לפי חוק המזומן כאשר שילם את אותה הוצאה במזומן ו/או בשיק בסכומים הגבוהים מהמותר עפ"י חוק המזומן.

לח לצורך הדפסת טבלת הכללים של החוק לצמצום השימוש במזומן התשע"ח-2018:

החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018	
דרכים - ההגבלות על השימוש במזומן ושימוש ב"עסק" ו/או על עו"ד ורו"ח	<p>לענין "מכירת הקטנה" (בנוסף 4 דרכים עם הגבלות מפורטות ה"ח-17/2018)</p> <p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 10,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>
דרכים - ההגבלות על השימוש במזומן ושימוש ב"עסק" ו/או על עו"ד ורו"ח	<p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>
דרכים - ההגבלות על השימוש במזומן ושימוש ב"עסק" ו/או על עו"ד ורו"ח	<p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>

טבלה בנושא: החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018	
ההגבלות על השימוש במזומן	<p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>
ההגבלות על השימוש במזומן	<p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>
ההגבלות על השימוש במזומן	<p>1. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>2. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>3. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>4. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p> <p>5. עו"ד - עו"ד או רואי חשבון או חלק מהמחיר של כל מוצר או שירות שיש לו מחיר ממוצע של 50,000 ₪ בממוצע. סמכותו: חוק המס הוא 50,000 ₪.</p>

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

הארכת תוקפה של הנחת מס השבח במכירת קרקעות המיועדות למגורים

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

שיעור מס השבח בעסקאות מקרקעין עלול להגיע לשיעור מס של כ-40% ביחס למקרקעין שנרכשו ביום 1/4/1961 ואילך.

יישום מכירת קרקע במסלול הוראת השעה לבניה רוויה (להלן: "הוראת השעה") יכול להפחית את שיעור המס כך שיעמוד על כ-25%! ונסביר:

תקופות השבח לגבי מקרקעין שנרכשו מה-1/4/1961 מתחלקות ל-3 תקופות:

(1) בין 1/4/1961 ל-6/11/2001 – שיעור המס השולי לפי מדרגת המס הגבוהה ביותר (47% לשנת 2019) (להלן: "התקופה הראשונה");

(2) בין 7/11/2001 ל-31/12/2011 – שיעור מס של 20%;

(3) מיום 1/1/2012 ועד ליום המכירה.

ההטבה של הוראת השעה באה לידי ביטוי בהפחתת שיעור המס של התקופה הראשונה משיעור מס של 47% לשיעור מס של 25%.

השאלה הראשונה להישאל היא – מהי תכלית ההטבה? כחלק מהמדיניות של הממשלה לעודד שיחרור קרקעות לבניה למגורים ובניה עליהן תוך תקופה קצרה יחסית, הממשלה מבקשת לעודד את בניית הדירות ע"י הפחתת מס השבח בעסקאות.

תנאי הסף לתחולתה של הוראת השעה הם כדלקמן:

- תחולה, הוארכה עד לחודש 7/2019 - חלה על מכירת זכות במקרקעין בין 1.1.16 – 7.2019 (טרם נמסר המועד המדויק).
- המכירה היא בידי יחיד, לרבות חברה משפחתית ושותפות (לא חלה על חברת בית).
- יום רכישת הזכות במקרקעין - בין 1.4.1961 ל-6.11.2001.
- על הקרקע ניתן לבנות יחידות למגורים!
מה תנאי הסף לכמות היחידות הנדרשות?

(1) כללי - מכירה של זכות במקרקעין שתכנית הבניה החלה לגביה מתירה בניה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים;

(2) בעסקת קומבינציה קיימת פרשנות למס' יחידות נמוך יותר כל עוד על מלוא הקרקע הן זו הנמכרת והן זו הנותרת בידי הבעלים - ייבנו 8 דירות מגורים לפחות.
מה המועד הנדרש לסיום הבניה?

לגבי תכניות המתירות בניה של פחות מ-1,000 דירות:

להמשך קריאת תנאי הסף, החריגים ודוגמא לחישוב עם ההקלה יש ללחוץ כאן.

היבטי המיסוי של תמ"א 38/1 – שיפוץ וחיזוק מבנים

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

מספר רעידות אדמה אשר היכו את הארץ לאחרונה עוררו את חשיבותה של תוכנית המתאר הארצית מס' 38 לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה.

התוכנית נועדה לעודד חיזוק מבנים קיימים, שהוצא להם היתר בניה לפני 1/1/1980, בפני רעידות אדמה וזאת באמצעות יחסי גומלין בין היזם לבעלי הדירות בבניין.

במסגרת יחסי הגומלין, היזם מצידו יהווה משענת כלכלית ויטפל בחיזוק הבניין בפני רעידות אדמה, בבניית ממ"ד להענקת הגנה ביטחונית, ישביח את דירותיהם של הבעלים על ידי חידוש והרחבת הדירות ובנוסף יעניק חניה, מעלית ולעיתים מחסן, לכל בעל דירה.

כנגד התמורות הכלכליות שמעניק היזם, הוא יקבל מבעלי הדירות/היחידות את זכויות הבניה המוקנות להם ויבנה על הגג ו/או בקומה המפולשת ו/או באגף נפרד את היחידות החדשות.

יודגש כי תוכנית התמ"א מאפשרת חיזוק גם למבני מגורים וגם למבנים מסחריים.

(להלן: "עסקת תמ"א 38")

היבטי המיסוי בעסקה מעין זו הם כדלקמן:

עסקת תמ"א 38 כאמור היא עסקת קומבינציה לכל דבר ועניין וכך, בדומה לעסקת קומבינציה, הבעלים מעניקים ליזם חלק מהמקרקעין שבעלותם וזאת בתמורה לשירותי הבניה והחיזוק על חלק המקרקעין שנתר בבעלותם.

1. מס השבח

- ההבדל המסחרי הבולט בעסקת תמ"א 38 לעומת עסקאות קומבינציה (ברובן) הוא שהיזם נושא במלוא תשלומי המיסים שחלים בעסקה, כולל מס השבח החל על הבעלים.
- על מנת ליצור תמריץ להתקשרות בעסקאות אלו, אושר בשנת 2008 תיקון לחוק במסגרתו מוקנה פטור מיוחד לבעלי דירות שמוכרים זכויות במקרקעין שתמורתן מושפעת מזכויות בניה מכוח תוכנית מתאר ארצית 38.
- הפטור מוגבל כפי שיפורט ויינתן רק בהתקיים שני תנאים מצטברים – (1) כאשר התמורה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק; (2) בוצע חיזוק בהתאם להוראות החוק.
- **חריגים** - במידה והיזם שילם לבעלים בתמורה שאיננה שירותי בניה לפי תכנית החיזוק, דהיינו בכסף לא יחול הפטור כאמור על תמורה זו אלא יחולו שיעורי מס שבח רגילים. גם מכירת זכויות בניה המהוות "מלאי עסקי" לא ייכנסו בגדר הפטור.
- התמורות שמעניק היזם לבעלים וייכנסו לגדר הפטור יהיו אך ורק אלו:
 - ✓ חיזוק המבנה לפי תכנית החיזוק מפני רעידות אדמה;
 - ✓ הרחבת יח"ד הקיימות במבנה – עד 25 מ"ר;

להמשך קריאת המאמר יש [ללחוץ כאן](#).

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

היבטי המיסוי של תמ"א 38/2 – הריסה ובניית דירות חדשות

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

תוכנית מתאר ארצית 38 שינוי מס' 2 אשר אושרה ביום 4/2/2010 מאפשרת הריסת מבנה קיים אשר נדרש בו חיזוק בפני רעידת אדמה והקמת מבנה חדש תכתי בתנאים במפורט בתוכנית המתאר. התוכנית מאפשרת קבלת זכויות בניה על פי תמ"א 38 גם בעת הריסת המבנה והקמתו מחדש ולא רק בעת חיזוקו.

בהמשך למאמרנו הקודם וסקירת היבטי המיסוי של תמ"א 38/1 לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה, מאמר זה נועד להסביר את היבטי המיסוי בעסקת תמ"א 38/2 – הריסת הבניין הקיים ובניית דירות חדשות במקומו, בהתאם לתקנים החדשים.

נחזור בקצרה על יחסי הגומלין בין היזם לדיירים: במסגרת יחסי הגומלין, היזם מצידו יהווה משענת כלכלית ויטפל בבניית הדירות החדשות בתוספת של חדרי מ"ד, ירחיב את הדירות החדשות ביחס לדירות הישנות, יעניק חניה, מעלית ולעיתים מחסן, לכל בעל דירה.

כנגד התמורות הכלכליות כאמור, יקבל היזם מבעלי הדירות/היחידות את זכויות הבניה המוקנות להם ויבנה על הגג ו/או בקומה המפולשת ו/או באגף נפרד את היחידות החדשות.

יודגש כי תוכנית התמ"א תחול גם על מבני מגורים וגם על מבנים מסחריים.

(להלן: "עסקת תמ"א 38/2")

היבטי המיסוי בעסקה מעין זו הם כדלקמן:

היבטי המיסוי מתחלקים למספר קטגוריות: מס השבח, מס הרכישה והמע"מ. ונפרט:

2. מס השבח

- בעסקה זו קיימת הבחירה בין 3 אפשרויות כדלקמן:
 - ✓ ראשית, ניצול הפטור ממס שבח בהתאם לפרק חמישי 5 לחוק (פטור ייעודי לתמ"א);
 - ✓ לחילופין, ניצול פטורים אישיים לדיירים בהתאם לפרק חמישי 1 לחוק (פטור אישי);
 - ✓ ולחילופי חילופין, ניצול הזכאות לשיעור המס הלינארי החדש.
- על מנת לבחור את החלופה הטובה ביותר מבחינת תוצאת המס, יש להתחשב במספר שיקולים ולדוגמא:
 - ✓ ראשית, יש להבין מבו סוג הנכס – דירה או נכס אחר.
 - ✓ האם לדייר זכאות לפטור האישי. לעניין זה הכוונה לזכאות לפטור למי שזו דירה יחידה בידיו (ס' 49ב(2) לחוק), דירת ירושה הזכאית לפטור (סעיף 49ב(5) לחוק) וכו'.
 - ✓ במידה והדייר זכאי לפטור האישי, יש לבחון את שילובו עם סעיף 49' לחוק המקנה הקלה מוגבלת בשווי לזכויות הבניה החלות במכירה [למאמר הרחבה לעניין סעיף 49' לחץ כאן].
 - ✓ - מהו שווי המכירה המוערך בהתאם לכל חלופה.

להמשך קריאת המאמר יש ללחוץ כאן.

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

4 שינויים מרעשיים לשנת 2019 בנושא: התחדשות עירונית ובניה רוויה

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

היבטי המיסוי בפרויקטים של התחדשות עירונית ובניה רוויה הם סממן מרכזי בכדאיות הפרויקט ובהוצאתו לפועל. לפיכך, מצאנו לנכון להביא לפניכם תמישה שינויים בולטים בנושא כדלקמן:

1. הארכת תוקפה של הוראת השעה לבנייה רוויה למגורים עד ליום 22.07.2019 – עם תום שנת 2018, צריכה הייתה לבוא אל קיצה הוראת השעה לפיה מוכר (יחיד, חברת משפחתית ושותפות) קרקע המיועדת לבניית לפחות 8 יח"ד למגורים, זכאי להטבת מס שבח משמעותית לפיה שיעור המס עשוי להיות מופחת משיעור מס שבח של כ-40% לשיעור מס של כ-25%, וזאת במידה ויום רכישת הקרקע קדם ל-6.11.2001 ויום המכירה של הקרקע הוא עד ליום 31.12.2018. להוראת השעה מגבלות ותנאים נוספים. לאור הודעה על פיזור של הכנסת לפני סוף שנת 2018 ומכוח סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת, הוראת השעה תוארך עד ליום 22/7/2019.

2. האם עסקת העברת מניות בחברה שהיא חלק משותפות פרויקט תמ"א 38/2 חייבת במס רכישה? – לאחרונה (23.02.2019) ניתן פס"ד (מחוזי) בעניין איוגה בע"מ בעניין שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת, חברת איוגה בע"מ, ע"י מנהל מיסוי מקרקעין בקשר עם עסקת העברת מניות בחברה שהיא חלק משותפות בפרויקט תמ"א 38/2. העוררת הינה חברה אחת מבעלות המניות (מחזיקה ב-1/3 מהמניות) בחברת לומינה ייזום בע"מ. לומינה (שהחזיקה 49% מהמניות בשותפות), יחד עם שותפות וחברה נוספות, הקימו שותפות מוגבלת ורשומה וזאת לצורך יזום פרויקט תמ"א 38/2. ביום 21.12.2013 התקשרה שותפות הפרויקט בהסכם תמ"א 38/2 (הריסה ובניה) על פיו ההסכם הותנה במספר תנאים מתלים. ביום 31.1.2016 אחת מבעלות המניות האחרות בחברת לומינה העבירה את כל מניותיה (1/3) לעוררת בתמורה לערכן הנקוב ולעמדתה, זאת בהתאם להערכת שווי שנערכה בסמוך שקבעה כי שוויה של חברת לומינה היא "אפס בקירוב". במועד העברת המניות טרם התמלאו כל התנאים המתלים. המחלוקת שהתגלעה בין המנהל לבין העוררת היא בשאלה האם חברת לומינה היא "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין והאם עסקת העברת המניות חייבת במס. חברי ועדת הערר קבעו פה אחד כי מאחר טרם התמלאו התנאים בעסקת התמ"א, לא החזיקה שותפות הפרויקט ב"זכות במקרקעין" ועל כן חברת לומינה שהחזיקה בכ-49% בשותפות, לא החזיקה אף היא ב"זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, בהיעדר התקיימות התנאים חברת לומינה אינה "איגוד מקרקעין" ולא יחול מס רכישה בגין העברת המניות.

3. החלטת מיסוי בדבר תנאי ההחזקה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק לאחר עסקת קומבינציה (החלטת מיסוי משנת 2019) – במסגרת ה"ב 5/2013 נקבעה הקלה לפיה ייחשב המוכר של דירת המגורים החדשה שהתקבלה במסגרת פרויקט התחדשות עירונית כבעל הזכות בדירת המגורים הנמכרת במשך 18 חודשים לפחות וזאת על אף שטרם חלפו 18 חודשים ממועד אחזקתו של המוכר בדירת החדשה שנבנתה. בהתאמה, גם לעניין עסקאות קומבינציה, נקבע בהחלטת המיסוי כי כאשר המוכר מבקש לנצל את הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק לגבי הדירה החדשה תינתן הקלה זו על אף שטרם מלאו 18 חודשים למניין אחזקתו של המוכר בדירה.

להמשך פירוט שינוי מס' 4 (מיסוי בסיחור אופציה ייחודית לקבוצת רוכשים) יש [ללחוץ כאן](#).

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול הקלות מיסוי על ידי יזם

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

בעבר, הפניה לצורך הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי נעשתה בהתאם לסעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

לאור ביטולו של סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין ולאור חיקוקו של סעיף 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, תשע"ו-2016 (להלן: "חוק התחדשות עירונית") החל מיום 21/1/2017 הפנייה לצורך הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי תיעשה בהתאם לסעיף 15 לחוק התחדשות עירונית.

מטרת מסלול המיסוי - מטרתו של מסלול המיסוי היא לתמרץ בעלי דירות ויזמים פרטיים ליזום פרויקטים של התחדשות עירונית, תוך מתן הטבות מס לפי הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין כלומר - פטור ממס שבח ליזם ופטור ממס רכישה לרוכשים ולפי הוראות סעיף 31א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") כלומר - מע"מ בשיעור אפס.

הגורם המאשר ותנאי הסף - על פי חוק ההתחדשות העירונית, רשאי שר הבינוי והשיכון (להלן: "השר"), לבקשת יזם, בהסכמת הרשות המקומית הרלוונטית ובהמלצת מנהל מיסוי מקרקעין, מנהל מס ערך מוסף וכן וועדה מייעצת המורכבת מנציגים שונים של שרי הממשלה (להלן: "הוועדה המייעצת" וביחד להלן: "הוועדה"), להכריז בצו על שטח שיש בו 12 יחידות דיור לפחות כמתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, ובלבד שהן כלולות בתכנית לפינוי ובינוי שהופקדה הכוללת לפחות 24 יחידות דיור. בהתאם לצו ההכרזה, יראו את כל השטחים שהוכרזו כמתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי שהם חלק מהשטח המתוכנן, כמתחם אחד (להלן: "צו ההכרזה במסלול מיסוי").

החלטה מקדמית – בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תנאים להמלצה על הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי), תשס"ד-2004 (להלן: "התקנות") בפני היזם, בהתאם לתקנה 3 לתקנות, עומדת אפשרות לבקש החלטה מקדמית מהוועדה לפיה הוועדה רשאית להמליץ לשר להכריז על המקרקעין כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, לאחר שהוגשה בקשה וצורפו אליה המסמכים הנדרשים.

תוקף צו ההכרזה - תוקפו של צו ההכרזה במסלול מיסוי יהיה לתקופה שנקבעה בו, אך לא יותר משש שנים מיום תחילתו. ואולם, השר רשאי, בהמלצת הוועדה ולפי כללים שקבעה הוועדה, להאריך תוקפו של צו ההכרזה במסלול מיסוי לתקופה נוספת שלא תעלה על שש שנים מתום תקופת ההכרזה הראשונה או לחדש את צו ההכרזה בתוך שישה חודשים מתום תקופת תוקפו לתקופה נוספת שלא תעלה על שש שנים.

מיסוי חברות בית

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

ביום 1.1.2018 נכנס לתוקף תיקון 245 לפקודת מס הכנסה במסגרתו שונו בין היתר הוראות סעיף 64 לפקודה (להלן: "התיקון"). התיקון שמר על מנגנון לפיו יש לייחס לבעלי המניות של חברת הבית את הכנסתה החייבת ואת הפסדיה של החברה, וזאת לפי שיעור מניותיהם של בעלי המניות בחברה.

במסגרת התיקון נקבעו מספר תנאים מצטברים שיש לקיימם על מנת שמעמדה של החברה לצורכי מיסוי יהיה כחברת בית. התנאים המצטברים בתמצית הם כדלקמן:

1. החברה בשליטתם של עד 5 בני אדם ו/או תאגיד;
2. החברה באחזקתם של עד 20 בעלי מניות;
3. החברה איננה "בת חברה" כלומר, אינה מוחזקת במישרין או בעקיפין בשיעור של מעל 80% ע"י חברה שאינה מהווה חברת מעטים;
4. איננה חברה שיש לציבור עניין ממשי בה;
5. בעל מניות בחברת הבית לא יהיה תאגיד שקוף שרשאי לבחור משנה לשנה התמסות כתאגיד שקוף או רגיל;
6. על החברה להחזיק באחד מהנכסים המהווים רשימה סגורה תוך 6 חודשים מיום התאגדות החברה. הנכסים הם בנין, קרקע שעליה ייבנה בנין, מזומנים (משני סוגים בלבד), מניות בחברת בית ומניות בשיעור של מעל 50% באיגוד מקרקעין;
7. ככלל, חברת בית חייבת לעסוק רק בעיסוק ממנו תפיק הכנסות מדמי שכירות. במידה ולחברה אין קרקע (עליה ייבנה בנין) או בנין, העיסוק שלה צריך להיות בחברת בית מוחזקת או בחברה שהיא איגוד מקרקעין מוחזקת (הפקת הכנסות נלוות לדמי השכירות מדיבינד שמקורו באיגוד מקרקעין המוחזק ע"י החברה או הכנסות שנובעות משירותים הניתנים לשוכרים מכוח הוראה חוקית והן לא מהותיות ביחס להכנסות השכירות, לא יראו בכך הפרת התנאי).
8. חברת בית תושבת חוץ רשאית להיחשב כחברת בית ובתנאי שהיא תאגיד שקוף במדינה/ות התושבות ובתנאי שהיא עומדת בכל התנאים המצטברים.
9. חברה לא תיחשב חברת בית אם חל עליה חוק לעידוד השקעות הון; **חריג**: אם חל עליה פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון המעניק הטבות במס לגבי בניינים להשכרה, תוכל להיחשב חברת בית.
10. הוגשה בקשה להיחשב כחברת בית תוך 3 חודשים מיום התאגדות החברה (ביחס לחברות שהתאגדו לאחר ה-1.1.18). ביחס לחברות שהתאגדו טרם ה-1.1.18 נקבעו הוראות מעבר.

הסדר המס לאחר התיקון קובע, בדומה למצב טרם התיקון, כי הכנסת חברת הבית תיוחס לבעלי מניותיה. המשמעות היא שיש לייחס לבעלי המניות של חברת הבית את הכנסתה החייבת ואת הפסדיה של החברה, וזאת בהתאם לשיעור מניותיהם של בעלי המניות בחברה. לפיכך, שיעור המס שיחול על הכנסה בידי בעל המניות מחברת הבית יהיה כשיעור המס שיחול על בעל המניות.

להמשך המאמר יש ללחוץ כאן.

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

פטור ממס שבח במכירת דירה יחידה – הכללים, הסכנות והפתרונות

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

מאמרנו זה יעסוק בכללי המסגרת לפיהם מוכר דירתו היחידה (בדרי"כ לצורך רכישת דירתו החליפית אך לא רק), ייהנה מפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") זאת תוך הבנת הכללים בחוק מיסוי מקרקעין, פסקי הדין, עמדות רשויות המס, זיהוי הסכנות הנפוצות והפתרונות שניתן ליישם בנושא.

אדם המוכר את דירתו היחידה זכאי לפטור ממס שבח, האמנם? זוהי טעות נפוצה של מוכרי דירות ו/או בעלי מקצוע מטעמם אשר שואלים את המוכר "האם זוהי דירתך היחידה"? במענה לשאלה הוא עונה שאכן זו דירתו היחידה ומכאן רבים קופצים למסקנה "אז מגיע לך פטור ממס שבח!!!!" - זהירות!

על מנת ליהנות מפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק (להלן: "פטור דירה יחידה") יש לבחון לא מעט תנאים כדי להגיע למסקנה כי המוכר זכאי לפטור המתבקש. גם מאמר זה אינו מתיימר למנות את כל התנאים אך נעשה מאמץ כדי לכסות את מרבית שטח ההפקר.

תוכן עניינים:

(1) תנאי הסף – דירתו היחידה של "המוכר";

(2) הגבלת תקרת הפטור;

(3) קיומם של ספיחי דירות לצורך קבלת הפטור והחסרונות בשימוש במכירה עתידית של הספיחים;

(4) זכאות תושב ישראל וזכאות תושב חוץ לפטור ממס השבח;

(5) עמידה בהגדרת "דירת מגורים";

(6) עמידה בהגדרת "דירת מגורים מזכה";

(7) אי ניצול הפטור ע"י המוכר במהלך 18 החודשים שקדמו למכירה;

(8) המוכר הינו בעלים של הדירה לפחות 18 חודשים ממועד סיום בנייתה;

(9) קיומן של זכויות בניה קיימות או צפויות בדירה;

(10) תנאי הפטור במכירת דירת מתנה ע"י מקבל המתנה;

(11) בחינת השימוש בפטור דירה יחידה במקרה של העברת דירה במתנה (במקום שימוש בפטור לפי סעיף 62 לחוק).

[לקריאת המאמר המורחב לחץ כאן](#)

אין באמור לעיל כדי להוות ייעוץ משפטי או חוות דעת או תחליף לייעוץ משפטי אצל עורך דין

פטור ממס רכישה לדירת מגורים – הכללים, הסכנות והפתרונות

עו"ד (חשבונאי) רועי עזרא

מאמרנו זה יעסוק בכללי המסגרת לרוכש אשר ייחנה ממדרגות מס רכישה של דירה יחידה, זאת תוך הבנת הכללים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"), זיהוי הסכנות הנפוצות והפתרונות שניתן ליישם בנושא.

ובהרחבה:

לצורך קבלת מדרגות מס רכישה של דירה יחידה יש לעמוד בכל התנאים המצטברים בהתאם לפירוט כדלקמן:
תנאי 1 - האם במועד רכישת "דירת המגורים" זו "הדירה היחידה" של הרוכש והתא המשפחתי שלו (בן או בת זוג, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד וילדיה מתחת לגיל 18 שנים שטרם נישאו). לעניין זה, על אף בעלות של בן זוג בדירת מגורים תוך הפרדה רכושית יוכל בן הזוג האחר לרכוש את דירתו וליהנות ממדרגות מס רכישה של דירה יחידה על דירת המגורים הנרכשת ([למאמר מורחב בנושא סתירת חזקת התא המשפחתי יש ללחוץ כאן](#)).

תנאי 2 - מהי "דירת המגורים" לעניין מס רכישה?

דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה תיחשב דירה רק אם קיימת התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה. המבחן הקובע לעניין מס הרכישה הוא המבחן הסובייקטיבי, כלומר, כוונת הרוכש לייעד את הדירה למגורים תוך זמן סביר ממועד הרכישה או מבחן השימוש בפועל.

תנאי 3 - מהי "דירה יחידה" לעניין קבלת מדרגות מס רכישה של דירה יחידה?

הדירה היחידה - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל וזאת גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני ה-1.1.1997, או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא כאמור בסעיף 49ג(3) לחוק – 1/3 בדירת מגורים או 1/2 בדירת ירושה.

חזקת הדירה החלפית: אם הרוכש מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה במהלך ה-18 החודשים שלאחר רכישת דירת יד שניה, ייחנה ממדרגות מס רכישה של דירה יחידה ובמקרה שרכש דירה מקבלן, יעמדו לרשותו 12 חודשים ממועד מסירת החזקה של הדירה לידיו בפועל.

הסכנה, תאונת מס! – סד המועדים בין 18 החודשים למתן הפטור ממס שבח לבין 12 חודשים ממועד מסירת החזקה בדירה לעניין זכאות למדרגות מס רכישה של דירה יחידה אינם סימטריים - **דוגמא**: דירה נרכשה ב-1.1.18. בנייתה של הדירה נסתיימה ונמסרה בה החזקה ביום 31.12.18. לצורך קבלת הפטור ממס שבח לרוכש קיימת אפשרות למכור את דירתו הישנה עד ליום 30.6.20 (18 חודשים ממועד סיום בנייתה) ולצורך קבלת מדרגות מס הרכישה של דירה יחידה באפשרותו למכור את הדירה עד ליום 31.12.19. לכן, תאונת המס היא - במידה וימכור את הדירה ביום 1.1.20 ואילך, המוכר ייחנה מזכאותו לפטור ממס שבח אך יאבד את זכאותו לקבלת מדרגות מס הרכישה של דירה יחידה ביחס לדירתו החדשה.

נביא לעניין ההתחייבות של הרוכש למכור את הדירה הישנה תוך התקופה הרלוונטית 2 החלטות מיסוי מעניינות:

החלטה ראשונה - האם פירוק תא משפחתי במסגרתו הדירה עברה לאחד מבני הזוג ייחשב עמידה בהתחייבות...

להמשך הסקירה, התנאים והמוקשים בעניין מס הרכישה יש [ללחוץ כאן](#).