



י"ג תשרי תשפ"ה
15 אוקטובר 2024

נייר עמדה מקצועי מספר 03/2024 - רשות המסים

בתחום: חוק מיסוי מקרקעין

בנושא: מכר זכויות בנייה במסגרת עסקת תמ"א 38/2 ורכישת שירותי בנייה במזומן מהקבלן

בפרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק") נקבע, כי במכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה (תמ"א 38/2 תכנית החיזוק בדרך של הריסת המבנה) במסגרת הסכם שנחתם בין בעלי דירה בבניין (להלן: "הבעלים") ובין יזם הפרויקט, זכאי הבעלים לפטור ממס שבח בגין קבלת דירת מגורים בבניין ששטחה אינו עולה על שטח דירת המגורים הנמכרת בתוספת 25 מ"ר.

ייתכנו מקרים בהם הבעלים ימכור ליזם במסגרת העסקה רק חלק מזכויות הבנייה אשר בבעלותו ויותר בידי חלק מאותן זכויות בנייה. במקרים אלו, בגין חלק הזכויות שמכר ליזם יקבל הבעלים דירה בבניין, ויהיה זכאי לפטור ממס שבח הקבוע בפרק באופן יחסי. **בגין החלק מזכויות הבנייה שאותו לא מכר ליזם – ניתן לראות בבעלים כמזמין מהיזם שירותי בנייה בתמורה כספית מלאה (להלן: "שירותי הבנייה הנוספים"), אשר לא יהוו בהכרח "מכירה" של זכות במקרקעין, בהתאם להוראות החוק.**

במסגרת הטיפול השומתי בעסקה מסוג זה ייבחנו סבירות העסקה כפי שדווחה למנהל מיסוי מקרקעין ובין היתר, חלקו הכולל של הבעלים בזכויות הבנייה בבניין, שירותי הבנייה ותמורות נוספות ככל וישנן, הניתנים לבעלים ביחס לזכויות הבנייה הנמכרות ליזם, וכל זאת בהתחשב בשיעור הקומבינציה המקובל באזור ובשיעור מכירת זכויות הבנייה ליזם על ידי שאר הדיירים בבניין, בהתאם להסכם התמ"א שנחתם עימם.

כמו-כן ייבחנו היקף שירותי הבנייה הנוספים ביחס ליתרת זכויות הבנייה שנותרו בידי הבעלים, וכן כי התמורה הכספית בגין שירותי הבנייה סבירה ביחס לעלות שירותי הבנייה המקובלים בשוק.

ככל וייקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין כי התמורה הכספית ששולמה ליזם מהווה מכירה של זכות במקרקעין החייבת במס (ולא תשלום עבור שירותי בנייה בלבד כפי שהוצהר), אזי מס הרכישה לבעלים יחושב לפי רכישה של דירת מגורים בנויה, בהתאם להוראות סעיף 9 לחוק.

**בברכה,
רשות המסים בישראל**