



י"א ניסן תשפ"ה
09 אפריל 2025

חוזר מס הכנסה מס' 05/2025 - רשות המסים

בנושא: פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון - הטבות במס לגבי בניינים לשכירות מוסדית

1. מבוא

- 1.1.1. פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "החוק") עוסק במתן הטבות במס לגבי בניינים למגורים. המטרה של חקיקת פרק שביעי 1 לחוק הייתה להגדיל את היצע הדירות המיועדות להשכרה.
- 1.1.2. ביום 18/11/2021 אושר תיקון מס' 75 לחוק במסגרת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022, התשפ"ב-2021) (להלן: "התיקון" ו/או "חוק התכנית הכלכלית"), אשר במסגרתו הוחלף¹ מסלול ההטבות הישן לבניינים להשכרה (להלן: "המסלול הישן" ו/או "מסלול ההטבות הישן") במסלול בו יינתנו הטבות מס גבוהות יותר מאלה הניתנות במסלול הישן, אך בתנאים מחמירים יותר (להלן: "המסלול החדש" ו/או "מסלול ההטבות החדש").
- 1.1.3. קבלת הטבות המס הניתנות במסגרת פרק שביעי 1 כרוכה בפניה לרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה (להלן: "הרשות להשקעות") לצורך קבלת אישור לתכנית של בניין להשכרה למגורים.
- 1.1.4. מטרתו של חוזר זה הינה לסקור את סוגיות המיסוי השונות העולות מתוך הוראות החוק הנוגעות למסלול ההטבות החדש בלבד².

2. פרק שביעי 1 לחוק - מסלול ההטבות החדש

כאמור לעיל, ביום 18/11/2021 אושר חוק התכנית הכלכלית, אשר במסגרתו תוקן פרק שביעי 1 לחוק (להלן: "התיקון"). התיקון חוקק בעקבות בחינת היעילות של המסלול הישן, שהעלתה כי הטבות המס אינן משיגות את התועלת שהייתה אמורה לנבוע מקיום שוק של שכירות מוסדית. התיקון נועד להגדיל את היצע הדירות למגורים בשכירות מוסדית, לאפשר לשוכרים וודאות ויציבות לאורך זמן ובגובה דמי שכירות נוחים ויציבים. בהתאם לכך, ולצורך קיום מטרת התיקון, הוחלט להקשיח את התנאים לקבלת הטבות המס, אך מנגד להגדיל את הטבות המס הניתנות.

2.1. הגדרות לאחר התיקון

2.1.1. בניין להשכרה - במסגרת הגדרה זו הוגבלה התקופה בה ניתן להגיש בקשות לכתב אישור מהרשות להשקעות במסלול ההטבות הישן עד ליום 31/12/2023³.

- בניין לשכירות מוסדית - במסגרת הגדרה זו נקבעו מספר תנאים מצטברים שרק בהתקיימם בעל הבניין יוכל להיכנס למסלול ההטבות החדש. התנאים המצטברים הם כדלקמן: בניין או חלק מבניין חדש שלגביו הוגשה בקשה לאישור תכנית בצירוף

¹ יצוין כי המסלול הישן נותר בתוקף עד ליום 31/12/2023, כפי שיפורט בסעיף 3 להלן.
² במקביל לחוזר זה פורסם חוזר מס הכנסה מס' 04/2025, בנושא: פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון - הטבות במס לגבי בניינים להשכרה (להלן: "חוזר בניינים להשכרה מסלול קודם").
³ במסגרת חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה - חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 (להלן: "הוראת השעה"), הוארכה התקופה בה ניתן להגיש בקשה לכתב אישור במסלול הישן עד ליום 31/03/2024.



היתר בנייה וזאת לא יאוחר ממועד תום הבניה. הוראות הפרק נקבעו כהוראת שעה (לעשר שנים) לבניינים שתוגש לגביהם בקשה בתקופה שמיום 01/01/2022 ועד ליום 31/12/2031.

א) אם הבניין נמצא באזור שאינו אזור פריפריאלי - יש בו 10 דירות לפחות, או יש בו 6 דירות לפחות אם הוא נמצא באזור פריפריאלי.

ב) מינהלת הרשות להשקעות (להלן: "המינהלה") שוכנעה כי בהתאם לתכנית שהוגשה לרשות להשקעות בבקשה לאישור, הדירות לשכירות מוסדית יושכרו בהשכרה לטווח ארוך⁴, לתקופה של 15 שנים לפחות בממוצע מתוך 18 השנים לאחר תום הבניה.

2.1.2. **השכרה לטווח ארוך** - ההטבות במסלול החדש מותנות בכך שבעל הבניין לשכירות מוסדית (או המשכיר הממשיך) יתקשר בחוזים ארוכי טווח, בכתב, להשכרת הדירות לשכירות מוסדית, וזאת בהתאם להגדרת "השכרה לטווח ארוך" שבתוספת השישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה"), ובלבד שהמנהל כהגדרתו באותה תוספת⁵, נתן בתום כל שנת מס, אישור כי הדירות האמורות שימשו להשכרה לטווח ארוך בשנת המס שחלפה.

2.1.3. **דירות לשכירות מוסדית** - בכדי לקבל את הטבות המס, על בעל הבניין לשכירות מוסדית להשכיר למגורים את הדירות לשכירות מוסדית בהתאם לקבוע בהגדרה, כלומר כמה דירות בעל הבניין לשכירות מוסדית חייב להשכיר כדי לקבל את הטבות המס. ההגדרה מתייחסת לשני סוגים של בעלי בניין: האחד, מי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית, והשני, "משכיר ממשיך"⁶.

• **לעניין מי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית:**

א) בניין הנמצא, במועד מתן האישור באזור פריפריאלי, על בעל הבניין לשכירות מוסדית להשכיר למגורים את הגבוה מבין אלה:

(1) 6 דירות.

(2) שיעור של 30% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות בחלק הבניין שאושר כבניין לשכירות מוסדית, ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ- 30% משטח הרצפות של הבניין או של החלק שאושר כאמור.

ב) לגבי בניין הנמצא, במועד מתן האישור, באזור שאינו אזור פריפריאלי, על בעל הבניין לשכירות מוסדית להשכיר למגורים את הגבוה מבין אלה:

(1) 10 דירות.

(2) שיעור של 66% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות בחלק הבניין שאושר כבניין לשכירות מוסדית, ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ- 50% משטח הרצפות של הבניין או של החלק שאושר כאמור (לדוגמה, בבניין או חלק מבניין הכולל 10 דירות נדרש שיושכרו לפחות 10 דירות, ובבניין או

⁴ לעניין "השכרה לטווח ארוך" ראה סעיף 2.1.2 להלן.

⁵ מנהל התכנון והבניה.

⁶ ראה הגדרה בהמשך הסעיף.



חלק מבניין הכולל 30 דירות נדרש שיושכרו לפחות 20 דירות⁷, שיהוו לכל הפחות 50% משטח הרצפות של הבניין או חלק הבניין שאושר).

- **לעניין משכיר ממשיד** - כדי לקבל את הטבות המס, על משכיר ממשיד להשכיר את **כל** הדירות שרכש בבניין לשכירות מוסדית. כלומר, משכיר ממשיד רשאי למכור דירות רק לאחר תקופת ההשכרה הקבועה בחוק או למשכיר ממשיד אחר ככל שיעמוד בכל התנאים וזאת גם אם נותרו דירות שאינן מחויבות בהשכרה במסגרת התכנית המאושרת. כך לדוגמה, במקרה של תכנית לאישור של בניין לשכירות מוסדית שאינו באזור פריפריאלי, הכולל 30 דירות, חובה להשכיר לפחות 20 דירות המהוות 66% ממספר הדירות ולפחות 50% משטח הרצפות הכולל של הבניין (להלן: "**הדירות להשכרה**") ואת יתרת 10 הדירות ניתן למכור בשוק החופשי ללא מגבלה כלשהי וללא חובת השכרה (להלן: "**הדירות החופשיות**"). במקרה שבונה הבניין לא מכר אף דירה מהדירות החופשיות ולאחר 5 שנות השכרה מכר את כל 30 הדירות למשכיר ממשיד, המשכיר הממשיד לא יוכל למכור אף דירה מהדירות החופשיות והוא יחויב בהשכרת כל הדירות שרכש. יצוין כי בונה הבניין יכול לבחור למכור את הדירות החופשיות בכל עת שיבחר בשוק החופשי גם למי שאינו משכיר ממשיד.

לעניין זה,

משכיר ממשיד (סעיף 53א(ה) לחוק) - מי שרכש את הדירות לשכירות מוסדית ממי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית או ממשכיר ממשיד אחר, והתחייב לעמוד בתנאי הזכאות להטבות לפי סעיף 53ב(ב) לחוק.

2.1.4. **אזור פריפריאלי** - ישובים המשויכים לאשכול 1 - 4 במדד הפריפריאלי, וכן אשכול 1 - 4 במדד החברתי כלכלי, לפי פרסומי הלמ"ס בעניין אפיון ודירוג הרשויות המקומיות. בנוסף הגדרה זו כוללת "ישוב מיעוטים" המוגדר כשוב ש- 80% מתושביו אינם יהודים, עפ"י הלמ"ס⁸.

2.1.5. **אפיון שוכרים** - בשונה מהמסלול הישן בו לא נאמר למי צריכה להיות ההשכרה, המסלול החדש מגדיר את ההשכרה הנדרשת בחוק כ"השכרה לטווח ארוך" בהתאם לתנאים הקבועים בחוק התכנון והבניה, לפיהם, ההשכרה צריכה להיות ליחיד ולבני משפחתו ועל כן לא ניתן להשכיר במסגרת התכניות במסלול החדש לתאגידים כלשהם. לעניין זה ראה גם סעיף 3 להלן.

2.1.6. **המועד הראשון להשכרה (סעיף 53א(ד) לחוק)** -

- לגבי מי שבנה את הבניין - מועד תום הבניה.

- לגבי משכיר ממשיד - המועד שבו רכש את הדירות לשכירות מוסדית.

2.1.7. **תום הבניה** - סיום בנייה כהגדרתו בסעיף 19(4)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מסמ"ק**").

2.1.8. **חלק מבניין** - במסגרת התיקון נקבע כי המינהלה רשאית לאשר חלק מבניין לשכירות מוסדית הנמצא באזור שאינו אזור פריפריאלי בתנאי שבחלק המאושר יש לפחות 10 דירות מגורים ובחלק מבניין לשכירות מוסדית הנמצא באזור פריפריאלי יש לפחות 6 דירות מגורים. יתר

⁷ בהתאם להוראות החוק נדרש להשכיר לפחות 66% מהדירות, ולכן אם כתוצאה מהכפלת מספר הדירות ב- 66% מתקבל מספר דירות שאינו שלם, יעוגל מספר הדירות כלפי מעלה למספר השלם הקרוב.

⁸ ראה פסקה 4 בחלק א' לתוספת השניה לחוק.



התנאים לעמידה ב"חלק מבניין" נשארו כפי שהם (לעניין זה ראו סעיף 2.1.1 לחוזר בניינים להשכרה מסלול קודם).

2.2. תנאים למתן הטבות המס

בסעיף 53ב(ב1) לחוק הוספו תנאים בהם צריך לעמוד בעל בניין לשכירות מוסדית כדי לקבל את הטבות המס.

2.2.1. בעל בניין לשכירות מוסדית יהא זכאי להטבות המפורטות בסעיפים 53 ג ו- 53 ד לחוק, אם התקיימו שני התנאים שלהלן:

- הדירות הושכרו לשכירות מוסדית, בהשכרה לטווח ארוך, לתקופת השכרה ממוצעת של 5 שנים לפחות בממוצע מתוך 6 השנים שלאחר המועד הראשון להשכרה.
- הדירות הושכרו לשכירות מוסדית, בהשכרה לטווח ארוך לתקופת השכרה ממוצעת של 15 שנים לפחות מתוך 18 השנים שלאחר תום הבנייה⁹, או שנמכרו למשכיר ממשיך לפני תום התקופה האמורה. כלומר, נדרשת תקופת השכרה ממוצעת של 15 שנים לפחות אך ניתן למכור את הדירות במלואן למשכיר ממשיך לאחר תקופת השכרה ממוצעת מינימלית של 5 שנים בתנאי שהמשכיר הממשיך עמד בכל התנאים הקבועים בחוק (ובין היתר התחייב להשכיר ליתרת תקופת ההשכרה הנדרשת החל מהמועד בו רכש את הדירות).

2.2.2. תקופת השכרה ממוצעת - לעניין זה, ראה סעיף 2.2.2 לחוזר בניינים להשכרה מסלול קודם, בשינויים המחויבים.

2.2.3. בנוסף חוקק סעיף 53ב(ג)(1) לחוק לפיו כאשר בעל בניין לשכירות מוסדית מוכר דירות לשכירות מוסדית למשכיר ממשיך, מנהל רשות המסים יתנה את מתן הטבות בסעיפים 53 ו- 53 ד לחוק במתן ערובות מהמוכר או מהרוכש, לתשלום המס והפרשי הצמדה וריבית, ובמתן הודעה מראש על המכירה במועד שיקבע מנהל רשות המסים ובטופס ייעודי שיפורסם לצורך כך על ידי רשות המסים¹⁰. לעניין זה וככל שיידרש מנהל מסמ"ק ופקידי שומה יתייעצו עם מחלקת חוקי עידוד.

- סעיף 53ב(ג)(1) לחוק העוסק במכירת 50 דירות (לפחות) לפני שחלפו שנות ההשכרה הנדרשות תוקן, והתווספה בו התייחסות גם לבניין לשכירות מוסדית. בהתאם לסעיף זה מתאפשרת מכירת דירות לשכירות מוסדית גם אם לא חלפו התקופות הנדרשות בחוק, ובלבד שיימכרו לפחות 50 דירות לרוכש אחד שיתחייב להשכיר את הדירות למגורים בהתאם לכל התנאים בחוק ובמסגרת כתב האישור (לרבות התנאים הקבועים בנוהל שפרסמה הרשות להשקעות¹¹).
- מכירה כאמור תתאפשר אם המינהלה תאשר את התכנית של בונה הבניין לפני שתסתיים בניית הבניין. על בונה הבניין להשכרה (להלן: "הבונה" ו/או "בונה הבניין") להגיש למינהלה בקשה להסבת הבניין לשכירות מוסדית לרוכש. אם המכירה תאושר על ידי

⁹ ראה התקופה הקבועה בסעיף (2) להגדרת "בניין לשכירות מוסדית".

¹⁰ רשות המסים תפרסם בעתיד טופס ייעודי למתן ההודעה, מועד ההודעה והנמענים.

¹¹ נוהל הרשות להשקעות, שפורסם באתר האינטרנט של הרשות להשקעות, לעניין אישור תכניות להקמה, הרחבה או רכישה של נכס שהוא בניין להשכרה למגורים בהתאם לפרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון לשכירות מוסדית (להלן: "נוהל הרשות להשקעות").



המינהלה הבונה יקבל אישור למכירת הדירות, וכתב האישור יוסב לרוכש שעליו יחולו התנאים, ההתחייבויות והזכויות הגלומות באותו כתב האישור. יובהר כי יש לפנות לרשות להשקעות בבקשה להסבת הדירות **לפני** המכירה. לא נעשתה פניה כאמור, לא יינתן אישור להסבת כתב אישור לרוכש.

- כמו כן, מתן ההטבות הן לבונה הבניין והן לרוכש, מותנה במתן ערובות לפקיד השומה ו/או למנהל מיסוי מקרקעין. במקרה של הפרה, החזרת ההטבות חלה רטרואקטיבית הן על בונה הבניין להשכרה והן על הרוכש, ביחד ולחוד.
- אדם שרכש בניין להשכרה מהבונה, ועמד בתנאים הנדרשים, יהיה זכאי להטבות כאמור בסעיף 53ג לחוק (ראה סעיף 2.3 להלן). נוסף על האמור, אם ויתר בונה הבניין על כל ההטבות הגלומות בתכנית המאושרת, הרוכש יהא זכאי גם למס רכישה בשיעור של 0.5%.

2.3. הטבות המס

כאמור לעיל, סעיף 53ג לחוק קובע את מתווה הטבות המס הניתנות לבעל בניין להשכרה. במסגרת התיקון עודכן סעיף 53ג(א) לחוק, כך שגם בעל בניין לשכירות מוסדית יקבל פחת מואץ בשיעור של 20% על הבניין לשכירות מוסדית שבבעלותו. כמו כן, התווסף סעיף 53ג(ד1) לחוק העוסק בהטבות מס על הכנסתו החייבת של בעל בניין לשכירות מוסדית ממכירה¹² או מהשכרה של דירות בבניין לשכירות מוסדית.

2.3.1. שיעורי המס לבעל בניין לשכירות מוסדית הזכאי להטבות על הכנסה ממכירה או מהשכרה של דירות מגורים בבניין לשכירות מוסדית, הינם:

השכרת דירות	מכירת דירות	תקופת השכירות
יחיד- 29%	(2) -	מהמועד הראשון להשכרה ⁽¹⁾ עד 5 שנות השכרה
חברה- 11%	(2) -	
יחיד- 27.5%	יחיד- 29%	מהשנה השישית להשכרה עד 10 שנות השכרה
חברה- 9%	חברה- 11%	
יחיד- 25.5%	יחיד- 27.5%	מהשנה ה- 11 להשכרה ועד 15 שנות השכרה
חברה- 7%	חברה- 9%	
יחיד- 24%	יחיד- 25.5%	מהשנה ה- 16 להשכרה עד 20 שנות השכרה
חברה- 5%	חברה- 7%	
יחיד- 24%	יחיד- 24%	מהשנה ה- 21 להשכרה ואילך
חברה- 5%	חברה- 5%	

(1) לגבי מי שבנה את הבניין - מועד תום הבניה, לגבי משכיר ממשוך - המועד בו רכש את הדירות לשכירות מוסדית.

(2) שיעורי המס לבעל בניין לשכירות מוסדית על הכנסה ממכירת דירות חופשיות ומכירה למשכיר ממשוך בתום 5 השנים הראשונות להשכרה יהיו 29% למוכר שהינו יחיד ו- 11% לחברה.

2.3.2. שיעור מס על דיבידנד

בהתאם לסעיף 53ג(ד2) לחוק, דיבידנד ששולם ומקורו בהכנסה חייבת שהופקה ממכירה או מהשכרה של דירות בבניין לשכירות מוסדית, בניכוי המס החל עליה, ימוסה בשיעור של 20%.

¹² כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.



2.3.3. מס רכישה מופחת

משכיר ממשיך¹³ שרכש בתקופה הקובעת את הדירות לשכירות מוסדית ממי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית, יהיה חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% בשל רכישת הדירות, בתנאי שהתקיימו התנאים בסעיף 53ב(ב1) לחוק. הטבת מס הרכישה ניתנת רק במכירה מבונה הבניין למשכיר ממשיך ורק לגבי מכירות שנעשו בתוך התקופה הקובעת ולא לאחריה. לעניין סעיף זה,

"התקופה הקובעת" - התקופה החל מתום תקופת השכירות הראשונה [5 מתוך 6 שנים שלאחר המועד הראשון להשכרה ועד תקופת השכירות הקבועה בפסקה 2 להגדרת בניין לשכירות מוסדית (15 שנים לפחות מתוך 18 השנים שלאחר תום הבניה).

2.3.4. ניכוי הוצאות פחת וקיזוז הפסדים שמקורם בפחת

2.3.4.1. בסעיף 53ג(ה) לחוק נקבע כי כאשר ההכנסה החייבת מהבניין להשכרה קטנה מסכום הפחת לו זכאי בעל הבניין לפי סעיף 53ג(א) לחוק, וטרם חלפו 5 שנים מתחילת ההשכרה, יותר סכום הפחת בניכוי או בקיזוז רק כנגד הכנסות מבניין אחר להשכרה, שחלות בגינו הוראות פרק שביעי 1 לחוק ולא כנגד הכנסות אחרות של בעל הבניין. במסגרת התיקון ניתנה הבהרה לפיה הוראה זו תחול גם על בניין לשכירות מוסדית, אך כל מסלול יטופל בנפרד, כלומר, ניכוי או קיזוז פחת של דירות בבניין לשכירות מוסדית יותר כנגד הכנסה חייבת מבניין לשכירות מוסדית בלבד, ופחת על בניין להשכרה יותר בניכוי או קיזוז מהכנסה חייבת מבניין להשכרה בלבד. יודגש, כי גם במקרה שפעילות ההשכרה עולה לכדי עסק, לא יחולו על ההפסד שמקורו בפחת מבניין לשכירות מוסדית הוראות סעיף 28(א) או (ב) לפקודה לפי העניין¹⁴.

2.3.4.2. חלפו 5 שנים מתחילת ההשכרה, ההפסד הנובע מהפחת שלא נוכה או קוזז בהתאם למגבלות כאמור בסעיף 3.5.1 לעיל, יקוזז בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה. הפסד שלא הופחת או קוזז מההכנסה מבניין להשכרה לא יופחת משווי הרכישה¹⁵ של הבניין לשכירות מוסדית.

2.4. תיקון חוק מע"מ

2.4.1. לעניין הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), לפני התיקון, ראה סעיף 2.11 לחוזר בניינים להשכרה.

2.4.2. במסגרת התיקון שונה סעיף 31(א1) (תיקון מספר 59) לחוק מע"מ, כך שמכירת דירות לשכירות מוסדית בבניין לשכירות מוסדית תהיה פטורה ממס ערך מוסף, ובלבד שהושכרו לתקופה של 5 שנים לפחות. בנוסף, נקבע בתיקון כי הפטור יחול גם על דירות שנמכרו בהתאם להוראות סעיף 53ב(ג1) לחוק. לעניין זה ראה גם סעיף 3.2 להלן.

2.5. הוראת מעבר

2.5.1. במסגרת התיקון נקבעה הוראת מעבר אשר תחול על מי שרכש קרקע להקמת בניין במכרז שפורסם על ידי המדינה או החברה הממשלתית לדיוור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה¹⁶. על הכנסתו החייבת של בעל בניין לשכירות מוסדית ממכירה או מהשכרה של דירות בניין

¹³ ראה לעניין זה סעיף 2.1.3 לעיל.

¹⁴ וזאת בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק הקובע שהוראות החוק יחולו על אף האמור בכל חיקוק אחר.

¹⁵ כמשמעותו בסעיף 21 לחוק מסמ"ק.

¹⁶ לפי תנאי המכרז לפחות 66% (30% באזור פריפריאלי) מסך הדירות שייבנו במקרקעין, ישמשו להשכרה לטווח ארוך בלבד, לתקופה שנקבעה בתנאי המכרז שלא תפחת מ- 15 שנים, ואשר המועד האחרון להגשת הצעות במכרז זה חל לפני 18/11/2021.



לשכירות מוסדית כאמור לעיל, יחול מס בשיעור של 29% על הכנסה שחל עליה סעיף 121 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), ומס בשיעור של 11% על הכנסה שחל עליה סעיף 126 לפקודה, ובלבד שהתקיים האמור בסעיף 53(ב1) לחוק (ראה סעיף 2.2 לעיל), ולא יחולו שיעורי המס המופחתים למי שמשכיר את הדירות לתקופה העולה על 5 שנים.

2.5.2. בעל בניין להשכרה או בעל בניין חדש להשכרה שקיבל כתב אישור בתקופה שלפני 18/11/2021 ועד ליום 31/12/2023, רשאי לבחור בקבלת הטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק כנוסחו לאחר התיקון, אם הודיע על כך למינהלה בכתב (להלן: "ההודעה") ואם התקיימו כל התנאים שלהלן:

- התקיימו בבניין התנאים הקבועים בהגדרת "בניין לשכירות מוסדית", כאמור בסעיף 53א(א)(א1) לחוק לאחר התיקון (הן לגבי מספר הדירות המינימלי הנדרש להשכרה והן לגבי תקופת ההשכרה הנדרשת בחוק). יראו את יום קבלת ההודעה כמועד הראשון להשכרה, לפיכך בחינת התנאים תבוצע החל ממועד ההודעה ואילך וללא התחשבות בתקופת ההשכרה שהייתה טרם מתן ההודעה.
- לא נעשתה מכירה¹⁷ של הדירות להשכרה לפי כתב האישור שניתן לתכנית המקורית.
- לא חלפו 10 שנים ממועד תום הבניה כהגדרתו בסעיף 53א(א)(6) לחוק לאחר התיקון.

3. הקלות בעקבות מלחמת "חברות ברזל" (להלן: "המלחמה")

- 3.1. השכרת דירות ב"בניין לשכירות מוסדית" לאוכלוסיות מסוימות:
- 3.1.1. בהתאם לסעיף 2.15 לעיל, שכרת הדירות לשכירות מוסדית צריכה להיות ליחיד ולבני משפחתו, ולכן לא ניתן להשכיר את הדירות כאמור לתאגידים שונים.
- 3.1.2. בעקבות המלחמה נוצרו נסיבות חריגות שהצריכו פתרונות דיוור ארוכי טווח לאוכלוסיית המפונים מעוטף עזה.. בהתאם לעמדת משרד הבינוי והשיכון נקבע כי בעלי "בניין לשכירות מוסדית" יכולים להגיש בקשה למינהלה, כדי להתקשר עם גופים הפועלים לשיכון מפונים בעקבות המלחמה (כדוגמת מנהלת תקומה), לצורך אכלוסם בבניין להשכרה. בעל בניין להשכרה שיפנה למנהלה ויקבל אישור, יהא זכאי להטבות במס בהתאם לסעיף 53ג(ד1) לחוק, בכפוף לעמידה בכל התנאים בחוק והנהלים של רשות ההשקעות ובטרם בוצעה פעולת ההשכרה או המכירה.
- יובהר כי ההחלטה לאפשר התקשרות עם גופים שונים עבור "יחיד ובני משפחתו" כפופה לקריטריונים שייקבעו על ידי משרד הבינוי והשיכון.

- 3.2. היבטי חוק מע"מ
- 3.2.1. כאמור, בהתאם לסעיף 31(1) לחוק מע"מ, הכנסה הנובעת מהשכרת דירה בבניין להשכרה לתקופה שלא עולה על 25 שנים תהא פטורה ממע"מ, אלא אם מדובר בהשכרה לגוף משפטי, כדוגמת חברה או עמותה (להלן: "הגוף המשפטי") (לעניין זה ראה סעיף 2.11.1 לחוזר בניינים להשכרה מסלול קודם).

¹⁷ "מכירה" - כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.



3.2.2. כאשר מדובר בהשכרה לגוף משפטי, אושר במסגרת ההקלות, כי החבות בתשלום המס, בהתאם להוראות סעיף 20 לחוק מע"מ, העוסק בתשלום המס על ידי אחר בתנאים שיקבעו על ידי המנהל, תעבור מבעל הבניין להשכרה לגוף המשפטי. הגוף המשפטי יוציא חשבונית מס עצמית, ידווח על העסקה במסגרת דוחותיו השוטפים ויישא בתשלום מע"מ העסקאות. יודגש, כי הגוף המשפטי לא יהא רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס העצמית.

3.2.3. לאחר תום תקופת ההשכרה לגוף המשפטי, השכרת הדירות לדיירים אחרים (יחידים) תהא פטורה ממס בכפוף לעמידה בהוראות סעיף 131(א) לחוק מע"מ. מכירת הדירות, ככל שתיעשה על פי הוראות חוק עידוד ובכפוף לעמידה ביתר התנאים הקבועים בו, תהא פטורה ממס לפי סעיף 131(א) לחוק מע"מ.

4. סיכום

4.1. כאמור לעיל חוזר זה עוסק במסלול ההטבות החדש. במקביל לפרסום חוזר זה, פורסם חוזר בניינים להשכרה העוסק במסלול ההטבות הישן.

4.2. חוזר זה אינו בא לגרוע או לקבוע דבר לעניין הפעלת סמכויותיה של הרשות להשקעות והמינהלה במסגרת הענקת כתבי אישור, עניין אשר בתחום סמכויותיהן הבלעדיות¹⁸ ו/או לעניין סמכויותיו של משרד הבינוי והשיכון לעניין עמידת בעל הבניין/משכיר בהגדרת "השכרה לטווח ארוך".

בברכה,

רשות המסים בישראל

¹⁸ לעניין זה, ראה את נוהל הרשות להשקעות. כאמור בכל הנוגע לקבלת אישורים לתכניות בגין השכרה למגורים ו/או הפעלת סמכויות הרשות להשקעות להענקת כתבי אישור, יש לפעול בהתאם לנהלי והוראות הרשות להשקעות (לרבות המינהלה), הגוף המוסמך בהתאם לחוק, לעניין זה.