



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 1132/21 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: המרת חנות בדירת מגורים חלופית – החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות

1.1 יחיד הינו בעלים במשותף (במושע) עם שני בעלים נוספים ב-3 חנויות בחולון (להלן: "היחיד"). היחיד מחזיק ב-33.3% בכל אחת מ-3 החנויות (להלן: "החנות" ו/או "החנויות"). מעל החנויות בנוי בניין מגורים.

1.2 חברה יזמית פנתה לדיירים בבניין המגורים ולבעלי החנויות להתקשר בעסקת תמ"א 38/2, במסגרתה ירכוש היזם חלק מהמקרקעין לרבות זכויות בנייה מכח תמ"א 38 וזכויות בנייה מכח תב"ע, לצורך הקמת בניין חדש.

1.3 היחיד מבקש לקבל דירת מגורים חלף החנות שבבעלותו (להלן: "דירת המגורים החלופית").

2. פרטי הבקשה

2.1 האם בהמרת החנות לדירת המגורים החלופית יחול הפטור הקבוע בסעיף 149ג לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק")?

2.2 מהן השלכות המס בגין מכירה עתידית של דירת המגורים החלופית?

3. החלטת המיסוי ותנאיה

3.1 תמ"א 38 היא חלק מתכנית ארצית כוללת להתמודדות עם רעידות אדמה במדינת ישראל. התכנית מעניקה, בכפוף לעמידה בתנאיה, זכויות בנייה לדיירי בניינים שאינם עומדים בתקן הישראלי לרעידות אדמה, כמקור מימון ליישומה, על ידי יזמי נדל"ן מהשוק הפרטי.

3.2 פרק חמישי 5 לחוק מסדיר את הוראות המיסוי בעת מכירת זכויות מקרקעין שניתנו מכח תמ"א 38 בתמורה לחיזוק, לשיפוץ ולבנייתו של המבנה בפני רעידות אדמה, על ידי היזם.



החטיבה המקצועית

3.3 סעיף 149לג לחוק חל מקום בו נמכרת זכות במקרקעין שהתמורה בעדה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, כהגדרתה בסעיף 49לג לחוק, ובהתקיים התנאים הקבועים בו.

3.4 סעיף 149לג(א) לחוק קובע כי מכירת זכות במקרקעין שהתמורה בעדה מושפעת מזכויות בנייה כאמור, תהא פטורה ממס שבה, בהתקיים התנאים האמורים בו. מס הרכישה יחול על היזם.

3.5 לצורך חישוב תקרות הפטור הקבועות בסעיף 149לג(א) לחוק, ככל שהיחיד מחזיק במושע בשליש בכל אחת משלוש החנויות באותו בניין, כמפורט בחלק העובדתי, ניתן יהיה לראות בכך מכירה של חנות אחת, מקום בו זכויותיו של כל אחד מהבעלים בכלל החנויות שקולה כלכלית לזכות בחנות אחת ממוצעת. אין בהיעדר חלוקה כשלעצמה כדי לשלול את תחולת הוראות הפטור, הקבועה בסעיף 149לג לחוק, וזאת בהתאם לע"א 2100/07 **רחל מנחם נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, מסים כג/1 (פברואר 2009) ה-7.

3.6 תקרות הפטור הקבועות בסעיף 149לג(א) לחוק יחולו גם על נכס מקרקעין, שאינו דירת מגורים, ותמורתו בדירת מגורים.

3.7 בהתאם לאמור בסעיף 149לג(ו)(2) לחוק, במכירת דירת המגורים החלופית שהתקבלה תמורת החנות, לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית מס לפי הוראות החוק או לפי הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"). הואיל והפטור הניתן מכח פרק חמישי 5 לחוק הינו פטור מסוג דחיית מס ומכח עיקרון רציפות המס, עלות הרכישה של דירת המגורים החלופית בעת מכירתה בעתיד, תהא העלות המקורית של החנות בידי היחיד, ולא יותרו בניכוי עלויות הבנייה שהשקיע היזם בבנייתה של דירת המגורים החלופית.

3.8 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים.