



ו' כסלו, תש"ע
23 נובמבר, 2009
מש-6424/08

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2009 – רשות המסים

הנדון: פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38

מבוא

1

פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "הפרק" – לפי העניין), אשר הוסף בתיקון מס' 62 לחוק מיום 6.3.08, קובע הוראות מיסוי ייחודיות במכירת זכויות בניה שניתנו מכוח תמ"א 38 בתמורה לחיזוק ושיפוץ המבנה בפני רעידות אדמה.

ביום 7/12/2004 אישרה המועצה הארצית לתכנון ובניה תוכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים בפני רעידות אדמה מספר 38 (להלן: "תמ"א 38 או התמ"א" או "תכנית החיזוק"). התכנית פורסמה ברשומות ביום 18.5.05.

תמ"א 38 היא חלק מהערכות כוללת להתמודדות עם רעידות אדמה, ובאה לעודד חיזוק של מבנים קיימים אשר הוצא היתר לבנייתם לפני ה-1 בינואר 1980, מבנים אשר אינם עומדים בתקן הישראלי לרעידות אדמה (ת"י 413). עפ"י הערכות, 40% מהמבנים בישראל אינם עומדים בתקן.

מטרת התוכנית היא לקבוע את המסגרת החקיקתית שתאפשר הוצאת היתרי בנייה לחיזוק מבנים, ולעודד את בעלי הדירות לבצע את החיזוק על-ידי מתן זכויות בנייה לשם מימונו.

זכויות הבנייה יינתנו לכל המבנים שהוצא להם היתר בנייה לפני 1 בינואר 1980, אשר על-פי ההערכה נבנו רובם לא על-פי התקן המחמיר לרעידות אדמה. התוכנית מאפשרת חיזוק כל המבנים שאינם עומדים בתקן, אך התמרוץ מתייחס בעיקר למבני מגורים ולמבנים מסחריים אחרים.

זכויות הבנייה הנוספות כוללות אחת מהחלופות הבאות: הרחבת יחידות דיור קיימות, עד 25 מ"ר ליחידה (להלן: "תוספת הבנייה"), תוספת יחידות מגורים על-ידי סגירת קומת עמודים, תוספת אגף למבנה או תוספת קומה (והכל בשטח כולל שלא יעלה על השטח הכולל של קומה טיפוסית במבנה הישן). התוכנית מעודדת גם חיזוק של מבנים על-ידי תוספת מרחבים מוגנים ומעליות, המחזקים את המבנה.

תמ"א 38 יצרה, כאמור, כלים שמטרתם להקל ולעודד בעלי בתים לחזק את נכסיהם, לשיפור עמידותם בפני רעידות אדמה. עוד במועד אישור התכנית היה ברור כי נדרשים עוד



מספר צעדים משלימים, אשר ישפרו את מימוש התכנית שהינה תכנית וולונטרית. ועדת מנכ"לים הוקמה לצורך גיבוש המלצות בנושאים אלו. במסגרת המלצות ועדת המנכ"לים הוצע, כצעד משלים, לבצע תיקוני חקיקה מהותיים בחוק המקרקעין, בחוק התכנון והבניה ובחוק מיסוי מקרקעין, כדי לתמרץ ולהקל על הוצאתה לפועל של התמ"א.

תיקוני חקיקה

2

2.1 חוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008

הנחת המוצא של חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, היא ששינוי ברכוש המשותף טעון הסכמה של כל בעלי הדירות, זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק הקובעת רף נמוך יותר. בכל מקרה קובע סעיף 62 לחוק המקרקעין, כי אין לקבוע או לשנות זכויות של בעלי דירות או להטיל עליהם חובות או תשלומים מסוג או בשיעור שלא פורשו בחוק אלא בהסכמתם. סימן ג' 11 לפרק ו' לחוק המקרקעין, מסדיר את סוגיית הוצאת חלק מהרכוש המשותף לשם הרחבת דירה, רף ההסכמה הקבוע באותו סימן לשם ביצוע ההרחבה הוא שלושה רבעים מבעלי הדירות שלפחות שני שלישים מהרכוש המשותף צמודים לדירותיהם.

כדי שלא לעכב את יישום תמ"א 38 ולהקל על מימושה, נקבעו בחוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008, הוראות שונות לעניין שיעורי ההסכמה הנדרשים לביצוע תכנית החיזוק, ולהלן עיקריהם:

- ביצוע עבודה ברכוש המשותף, שמטרתה שינוי ברכוש המשותף שאינו הרחבת דירה או בניית דירה חדשה, טעון החלטה מראש של רוב בעלי הדירות בבית המשותף. דוג' – סגירת חלקים מהרכוש המשותף (חדר מדרגות) לצורך הקמת מעלית.
- ביצוע עבודה ברכוש המשותף שמטרתה הרחבת דירה (הוצאת חלקים מהרכוש המשותף לשם הצמדתם לאותה דירה וחלוקת זכויות בניה הנדרשות לשם ביצוע העבודה), טעון החלטה מראש של מי שבבעלותם שישים אחוזים מהדירות בבית המשותף. דוג' – בשל אילוצי תכנון נבנית מעלית הדרושה לצרכי חיזוק, בחלק משטחן של דירות קיימות. במסגרת פיצוי בעלי הדירות הנפגעות, מוצמד חלק מהרכוש המשותף לאותן דירות.
- ביצוע עבודה ברכוש המשותף שמטרתה בניית דירה חדשה, טעון החלטה מראש של כל בעלי הדירות. אולם לבניית דירות חדשות שמספרן אינו עולה על שליש מהדירות הקיימות וששטח רצפתן הכולל אינו עולה על שליש משטח



רצפתן הכולל של כל הדירות בבניין, רשאי מפקח לאשר את ביצוע העבודה על פי תביעה של שאר בעלי הדירות שבבעלותם שני שלישים מהדירות בבית המשותף ושני שלישים מהרכוש המשותף צמודים לדירותיהם. דוג' – בניית הקומה הנוספת על הגג מכוח התמ"א.

2.2 חוק התכנון והבניה (עידוד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה)(הוראת שעה), התשס"ח-2007

החוק האמור הינו הוראת שעה וחל לתקופה של 3 שנים, מיום תחילתו ועד ליום 28.11.2010.

החוק קובע את הוספת סעיף 19(ב1), בסעיף 19 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965. בסעיף 19(ב1) נקבע כי, כדי לעודד חיזוק מבנים, שיעור היטל ההשבחה יהיה עשירית מהשיעור הקובע בחוק כאשר מבקשים לממש זכויות בניה שאפשרה תכנית לחיזוק מבנים שניתנה לפי תמ"א 38.

ההקלה תינתן רק בגין מימוש הזכות לבניית תוספת באמצעות קבלת היתר בניה מכוח הוראות תמ"א 38 או מכוח תכנית מפורטת שהוכנה לפי תמ"א 38 ושמטרתה חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה.

כמו-כן הוסמך שר הפנים באישור ועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, לקבוע יישובים או אזורים שבהם לא תחול חובת היטל השבחה בנסיבות דנן.

סעיף 266ד' לחוק התכנון והבניה מעניק הקלה בשיעור האגרה לעניין מתן היתר לפי סעיף 145, שחל לגביו פטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ב1)(2) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה.

2.3 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(תיקון מס' 62 - הוראת שעה), התשס"ח-2008

2.3.1 מכירת זכויות בניה

כאמור, כמקור מימון ליישום התמ"א, נקבע כי יינתנו זכויות בניה לדיירים. נקודת המוצא היתה כי מכירת זכויות הבניה ליזם תממן את החיזוק והשיפוץ, שיהווה תמורה עבור רכישת זכויות הבניה.

בסעיף 49לג' לחוק נקבע כי, מכירת זכויות הבניה שניתנו לפי התמ"א (לרבות זכויות בניה שניתנו מכוח סעיף 23 לתמ"א, המאפשר מתן זכויות נוספות באזורים בהם אין כדאיות כלכלית לעסקה וקיימת חשיבות רבה ליישום התמ"א) תהא פטורה ממס שבח וממס מכירה (ככל שעסקינן



בעסקה שקדמה ליום 1.8.07 - מועד ביטולו של מס מכירה) ובלבד שיתקיימו שני תנאים מצטברים:

- 1 התמורה בעד מכירת זכויות הבניה ניתנה ב"שירותי בניה לפי תכנית החיזוק", קרי לא ניתנה תמורה במזומן או בשווה כסף כגון שירותי בניה בגין זכויות בניה שאינן מכוח התמ"א;
- 2 בוצע חיזוק של המבנה לפי הוראות התמ"א.

לעניין זה "שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" -

- 1 חיזוק של המבנה לפי תכנית החיזוק מפני רעידות אדמה;
- 2 הרחבת יחידות הדיור הקיימות - תוספת 25 מ"ר מכוח התכנית;
- 3 התקנת מעלית;
- 4 עיצוב המבנה ושיפוץ;
- 5 הסדרת חניות;
- 6 מחסנים;
- 7 מרפסות שמש;
- 8 תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבניה לפי תכנית החיזוק - שכר טרחת עו"ד ויועצים נוספים שנשכרו לייצוג הדיירים לרבות מפקח בנייה, שכר דירה לכל תקופת השיפוץ היה ועפ"י התכנית נדרש פינוי הזמני של הדייר, הוצאות להובלת ריהוט וציוד בדרך מקובלת וסבירה, הוצאות נוספות הקשורות במישרין ליישום התמ"א.

הפטור יהיה בגובה שוויין של זכויות הבנייה ולא בגובה עלויות שירותי הבניה. יחד עם זאת, יובהר כי ככל ששירותי הבניה שיינתנו יימנו על הרשימה המפורטת לעיל, העסקה תהא פטורה במלואה ממס שבח וממס מכירה.

2.3.2 מכירת זכויות בנייה במקרקעין שהם מלאי עסקי

בסעיף 49 לה לחוק נקבע, כי הוראות הפטור בגין מכירת זכויות הבנייה לא יחולו על מכירת זכות במקרקעין, במקרקעין המהווים מלאי עסקי בידי המוכר.

2.3.3 מכירת זכויות בנייה מכוח מספר תכניות

היה ויימכרו זכויות בניה מכוח התמ"א ומכוח תכניות אחרות, יינתן הפטור בגין מכירת הזכויות שניתנו מכוח התמ"א בלבד. יש לבצע פיצול



של התמורה לפי שוויים, כך שהתמורה בעסקה הפטורה תהא בגובה שווי זכויות הבניה לפי התמ"א כמפורט לעיל. יש לייחס שווי רכישה וניכויים בהתאם.

2.3.4 שינויים ברכוש המשותף

ככלל, שינויים בהצמדות הרכוש המשותף בין הדיירים מהווה מכירה של זכות במקרקעין ומקימה חבות במס שבח, מס מכירה ובמס רכישה. בכדי להקל על יישום התמ"א ובכדי לא לעכב מימושה נקבע בסעיף 49לד' לחוק כי, שינויים בהצמדות הרכוש המשותף בין הדיירים הקיימים במבנה, עובר ליישום התמ"א, תהא פטורה ממס שבח ומס רכישה בהתקיים כל אלה:

- הדייר שרכש חלקים ברכוש המשותף והדיירים שמכרו חלקים ברכוש המשותף, עשו זאת **בשל מכירת זכויות הבניה לפי התמ"א, ולשם הוצאתה לפועל של תכנית החיזוק**;
- מכירת החלקים ברכוש המשותף, קרי, השינויים בהצמדות הרכוש המשותף, נעשתה **בסמוך למכירת זכויות הבניה לפי התמ"א**, כך שיהא ברור כי שינוי ההצמדות כרוך ונדרש לשם הוצאתה לפועל של תכנית החיזוק.
- לא ניתנה תמורה כספית בעד המכירה האמורה. כך לדוגמא - דייר בקומת הקרקע המסרב להסכים ליישום התמ"א מהטעם שתוספת המעלית אינה מטיבה עימו או מהטעם שהחיזוק ייפגע לו באיכות החיים בשל פגיעה באחד מכיווני האוויר הקיימים לו בדירתו בטרם יישום התמ"א, מקבל הצמדה של חלק מהגינה המשותפת לכל הדיירים. כך חלק מהרכוש המשותף הוא הגינה יוצמד לדירתו. פעולה זו תהא פטורה ממס שבח ומס רכישה בידי הדיירים (יובהר כי במקרה כזה הוצאת הרכוש המשותף והצמדת הגינה לא תהנה מהפטור לפי סעיף 149 לחוק בשל העבודה שלא ניתן לראות הצמדה כזאת כהרחבת דירה.

תחולה רטרואקטיבית והוראת שעה

הוראות הפטור במכירת זכויות הבנייה מכוח תמ"א 38 תחלנה על עסקאות שהתבצעו מיום 18 במאי 2005 ועד ליום 31 בדצמבר 2016.



2.4

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975

תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976

לפי חוק מע"מ, לבעלי הדירות קמה חבות במע"מ בגין מכירת זכויות הבנייה. בהתאם לתקנה 6ב' לתקנות מע"מ, היזם יידרש להוציא חשבונית עצמית ערוכה על שמו.

לפי חוק מע"מ, לבעלי הדירות קמה חבות במע"מ בגין שירותי הבניה שמקבלים - התקנת מעלית, חיזוק הבניין ושיפוצו.

כהקלה, נוסף סעיף 31ב' הקובע כי מתן שירותי הבניה לפי תכנית החיזוק יהיה פטור ממע"מ. מע"מ התשומות בגין מתן שירותי הבניה לא יותר בניכוי בדומה להוראה הקיימת בסעיף 31א לחוק מע"מ בעניין עסקאות פינוי ובינוי לפי פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין.

שירותי הבניה בגינם יינתן הפטור הינם שירותי הבניה כמפורט לעיל 2.3.1.

תחולה רטרואקטיבית והוראת שעה

הוראות הפטור במכירת זכויות הבנייה מכוח תמ"א 38 תחלנה על עסקאות שהתבצעו מיום 18 במאי 2005 ועד ליום 31 בדצמבר 2016.

הוראות לפעולה:

3

3.1 הצהרה על מכירת זכויות במקרקעין מכח תמ"א 38:

- היה ונחתם הסכם מכר אחד בין היזם ולבין כל בעלי הדירות בבניין, או שנחתמו הסכמים פרטניים עם כל דייר בנפרד, ידווח כל בעל דירה על המכירה בטופס מש"ח נפרד.
- יש להוציא שומה לכל מוכר.

3.2 מסמכים נלווים להצהרה:

לצורך בחינת הזכאות לפטור לפי הוראות פרק חמישי 5 לחוק, יצורף לטופס המש"ח טופס המצ"ב.

3.3 תוספת קומה מכח תמ"א 38 במקום בו חלה גם תוכנית מפורטת לתוספת קומות:

הוראות התמ"א קובעות: "במקום שחלה תוכנית מפורטת לתוספת קומות למבנה קיים, תותר תוספת בניה (בהיקף של קומה אחת) עפ"י סעיף 11 ואולם לא תותר תוספת קומות (למעט קומת מרתף), מעבר למה שנקבע בתוכנית מפורטת שאושרו קודם אישורה של תוכנית זו" (סעיף 13.4 בתמ"א).



משמעות ההוראה היא, כי מכוח התמ"א לא ניתן לאשר "כפל תוספת קומה", כלומר, במקום בו קיימת אפשרות לבניית קומה/קומות נוספות מכוח תכניות אחרות לא יתווספו מכוח התמ"א זכויות לבניית קומה נוספת.

יחד עם זאת, יש להתייחס לזכויות בניה (בהיקף של קומה אחת) הנובעות מתכניות אחרות החלות על המקרקעין, כזכויות בניה נוספות מכוח תמ"א 38, ככל שהוועדה המקומית אישרה אותן כזכויות כאלה. מכירת זכויות אלה תהא פטורה ממס שבח היה ועמדו בתנאי הפטור כאמור בסעיף 49לג' לחוק.

לתשומת לבכם, בעת מימוש זכויות בניה מכוח תמ"א 38 יחולו ההקלות הבאות:

1. שיעור האגרה למתן היתר בניה יהיה מחצית שיעור האגרה.
2. שיעור היטל השבחה יהיה עשירית מהשיעור הקבוע בחוק התכנון והבניה או פטור מהיטל השבחה על פי תקנות שהוציא שר הפנים מכוח חוק התכנון והבניה.

הקלות אלו ישמשו כהוכחה לכך שזכויות בניה אלו הן מכוח הוראות תמ"א 38.

זכויות בניה שניתנו מכוח סעיף 23 לתמ"א

סעיף 23 לתמ"א 38, מאפשר הכנת תוכנית מפורטת המקנה זכויות בניה נוספות באזורים בהם אין כדאיות כלכלית ליישום התמ"א.

קבלת הפטור בגין זכויות בניה שניתנו מכוח סעיף 23 לתמ"א, מותנה בקבלת חוות דעת כלכלית, הבוחנת את מיזת הצורך בזכויות בניה מוגברות באותו איזור, לצורך כיסוי עלויות החיזוק של המבנים בתוכנית.

יש לשים לב, כי לעיתים, העיריות אינן מעניקות הקלה בגין היטל השבחה ואגרות הנובעות מסעיף 23 לתמ"א 38. לפיכך, במקרה שלא ניתנות הקלות בהיטל השבחה ו/או אגרות בניה, אין לתת פטור ממס שבח ומס רכישה עפ"י סעיף 49 לג' לחוק.

פטור/פטור חלקי במכירת זכות במקרקעין לפי תמ"א 38 3.4

3.4.1 תיקון החוק קובע פטור ממס שבח ומכירה על מכירת זכויות בניה שנתקבלו במסגרת תמ"א 38, **בתמורה לשירותי בניה בלבד** עפ"י תכנית החיזוק.

3.4.2 הזכאות לפטור מותנית בביצוע חיזוק הבניין בפועל. לכן, בשלב ראשון יש לחייב את המוכרים במס שבח ובמס מכירה. גביית המס עפ"י שומות אלה תוקפא עד לתאריך הצפוי לסיום החיזוק ותוארך מעת לעת עד בהתאם לצורך.



הפטור ממס יינתן רק לאחר השלמת ביצוע עבודות החיזוק ובהסתמך על אחד מאלה:

- טופס 4 (טופס גמר בניה);
- אישור הועדה המקומית או גוף אחר שהוסמך לכך מטעמה, בדבר ביצוע כל עבודות החיזוק הנדרשות לפי התכנית.

3.4.3 מכירת זכויות בניה שנתקבלו במסגרת תמ"א 38, **בתמורה שניתנה שלא בשירותי בניה** יראו את התמורה **כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין** החייבת במס שבח, ומס מכירה, בהתאם להוראת סעיף 49לג(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

3.4.4 נמכרו זכויות בניה שהתקבלו מכח תמ"א 38 ומכח תוכניות אחרות, יש להוציא שומות כמפורט להלן:

א. בגין מכירת זכויות בניה הנוספות שהתקבלו מכח תמ"א 38 תוצאנה שומות מס שבח ומס מכירה ללא הפטור לפי פרק חמישי 5 וגביית המס עפ"י שומות אלה תוקפא כאמור לעיל.

ב. בגין מכירת זכויות הבניה הנוספות מכוח תכניות אחרות, תוצאנה שומות מס שבח ומס מכירה חייבות במס וככל שיחולו הוראות סעיפים 51 ו-91א' לחוק תדחה גביית המס בתנאים הקבועים שם.

דיווח למחשב:

4

4.1 מכירת זכויות בניה שהתקבלו מכח תמ"א 38:

מכירת זכויות בניה שהתקבלו מכח תמ"א 38, תדווח למחשב בשומות מס שבח ומס מכירה עפ"י סוג נכס 06 וסוג חישוב 78 כאשר בשלב הראשון ידווח אחוז פטור-0.

לצורך הקפאת השומה יש לשדר בסעיף 51 את תאריך סיום הבניה הצפוי. בעת קיום התנאים לפטור יש לחשב את אחוז הפטור ולתקן השומה בהתאם.

4.2 מכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף:

מכירת חלק מהרכוש המשותף במסגרת תמ"א 38, תדווח למחשב בשומות מס שבח ומכירה עפ"י סוג נכס 06 וסוג חישוב 79, ובמס רכישה עפ"י סוג נכס 70 וסוג חישוב 79.

סוגי חישוב אלו מעניקים פטור מלא.

ב ב ר כ ה,

רשות המסים בישראל



**רכישת זכויות בנייה נוספות שהוקנו מכוח תמ"א 38
נספח להצהרה - טופס 7002**

פרטי העסקה

פרטי הנכס		
גוש	חלקה	כתובת

פרטי המוכרים (יש לצרף רשימת המוכרים רק במקרה שנחתם הסכם נפרד עם כל אחד מהמוכרים)

שם	מספר זהות	שם	מספר זהות

פרטים נוספים

תאריך סיום בנייה צמי	שטח זכויות הבנייה הנוספות שהוקנו מכוח תמ"א 38	שטח זכויות הבנייה שהוקנו מכוח תוכניות אחרות
/ /		

המסמכים שיש לצרף לטופס:

- נסח רישום
- צו רישום בית משותף
- אישור מהנדס בכתב, שהוגש למהנדס הוועדה המקומית, הקובע כי בחן את עמידות המבנה בפני רעידות אדמה וקבע שיש צורך ואפשרות לחיזוק המבנה (סעיפים 8 - 9 בתמ"א)
- חוות דעת מהנדס הוועדה המקומית, המתיר תוספות בנייה למבנה הקיים (סעיפים 11 ו- 14 בתמ"א)
- חו"ד שמאיות: מטעם הוועדה המקומית, מטעם בעלי הזכויות וכן שומת שמאי מכריע לקביעת גובה היטל ההשבחה
- בקשה להיתר בנייה (גרמושקה) הכוללת פירוט של שטחי הבנייה במסגרת תמ"א 38 ומכוח תוכניות אחרות
- פירוט האגרות למתן היתר בנייה ששולמו לפי פירוט השטחים מכוח תמ"א 38 ושטחים נוספים מכוח תוכניות אחרות