

דין תשלומי שכר דירה שמשלם יזם לדייר בתמ"א

הכותבים: רו"ח (משפטנית) ענבל שני ורו"ח (משפטן) ישי חיבה

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ.

בפרויקט תמ"א יש ומקבל הדייר המפונה מהקבלן / היזם דמי שכירות עבור תקופת פינוי הבניין כל עוד לא ניתן להתגורר בבניין עקב פינוי לצורך בנייתו מחוזק, מחדש.

מה דין תקבולים אלה והאם מהווים הכנסה מדמי שכירות לפי פקודת מס הכנסה?

בהנחה, כי דמי השכירות גבוהים מתקרת הפטור על הכנסה מהשכרת דירה למגורים. נבחן שתי אפשרויות:

• הבעלים של הדירה השכיר אותה למגורים באופן שוטף, ולאור התמ"א ופינוי הבניין, מקבל מהיזם תשלומים חלקי דמי השכירות שהיה מקבל.

• בעל הדירה מתגורר בעצמו בדירה. במקרה זה דמי השכירות מהיזם מהווים עבורו סכום דמי השכירות המשולמים על ידו בעבור שכירת דירת מגורים חליפית בתקופת הבניה.

האם התשובה זהה עבור שני המצבים לעיל?

כמו כן, יש לאזכר את הוספת סעיף 122(ו) - אשר חוקק במאי 2023, ראו בנדון מבזק מס 970.

רקע

עסקת תמ"א הינה עסקה בין היזם לדייר - ובה היזם רוכש זכויות בניה מהדייר ובתמורה לכך נותן היזם לדייר שירותי בניה, בדרך של הריסת המבנה הקיים ובניית בניין חדש או חידושו.

חוק מיסוי מקרקעין - פרק חמישי 5: "פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תוכנית החיזוק", מעניק פטור ממס שבח לדייר במכירת זכויות בניה מכח תמ"א ובלבד שהתמורה שניתנה לדייר בעד המכירה עומדת בתנאי סעיף 149לג1 לחוק (לא נעסוק במבזק זה בתנאים הנדרשים), וככלל התמורה שקיבל היא דירה אחת מחוזקת במקום דירתו הישנה, וכן:

"והכל בתוספת תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת הריסת המבנה ובנייתו מחדש ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל", (ראו סעיף 149לג1(א)(1) סיפא).

בנוסף, בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2009 העוסקת בפרק חמישי לחוק מסמ"ק מובהר מה הם "שירותי בניה לפי תכנית חיזוק" (בתמ"א א 38/1) כדלקמן:

- חיזוק של המבנה לפי תכנית החיזוק מפני רעידות אדמה.
- הרחבת יחידות הדיור הקיימות - תוספת 25 מ"ר מכוח התכנית.
- התקנת מעלית.
- עיצוב המבנה ושיפוץו.
- הסדרת חניות.
- מחסנים.
- מרפסות שמש.
- 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 ועל פי התכנית נדרש פינוי הזמני של הדייר, הוצאות להובלת ריהוט וציוד בדרך מקובלת וסבירה, הוצאות נוספות הקשורות במישרין ליישום התמ"א. הובהר בהוראת הביצוע כי "ככל ששירותי הבניה שיינתנו יימנו על הרשימה המפורטת לעיל, העסקה תהא פטורה במלואה ממס שבח וממס מכירה".

משתמע מכאן גם ההיפך - כי ככל שתהיה חריגה מסכומי הפטור או מרכיבי שרותי הבניה המתוארים, לא יחול עליהם פטור ממס שבח, ויחול חיוב במס שבח.

לסיכום

מכיוון שעניין לנו בעסקת שבח בה מוכר הדייר זכות במקרקעין ליזם, ובתמורה מקבל דירה חדשה/מחוזקת הרי שכל שכל רכיבי התמורה שקיבל נכללים במסגרת התקרות והפטור המתוארים בפרק חמישי 5 ובהוראת הביצוע, יחול עליהם פטור ממס שבח.

לאור האמור, לדעתנו כל דמי השכירות/חלף דמי שכירות שמקבל בעל הדירה המחוזקת או שנהרסה, הינם רכיבי שווי מכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין בלבד, ואין מקום להחיל לגביהם חיוב או פטור כהכנסה פירותית לפי פקודת מס הכנסה.