



הכנסות - דין תשלומי שכ"ד שמשלם יזם לדייר בתמ"א

מובהר מהם "שירותי בניה לפי תכנית חיזוק" (בתמ"א 38/1) כדלקמן;

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 פיננסי 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 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.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

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.

נניח כי דמי השכירות גבוהים מתקרת הפטור על הכנסה מהשכרת דירה למגורים.

נבחן שתי אפשרויות:

1. הבעלים של הדירה השכיר אותה למגורים באופן שוטף, ולאור התמ"א ופינוי הבניין, מקבל מהיזם תשלומים חלף דמי השכירות שהיה מקבל.
2. בעלי 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 חידוש.

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 149לג 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 149לג(א)(1) סיפא)

בנוסף בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2009 העוסקת בפרק חמישי לחוק מסמ"ק

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 1004

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

הכנסות - דין תשלומי שכ"ד שמשלם יזם לדייר בתמ"א

מיסוי בינלאומי

הנאמנות והחברה המשפחתית

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

מיסוי בינלאומי - הנאמנות והחברה המשפחתית

מר ירקוני, תושב ישראל, החליט להשקיע את כספיו 2. צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה. בהשקעות שונות בנדל"ן ובשוק ההון ברחבי העולם, ובפרט בארה"ב, בגרמניה ובבריטניה. בעצת מומחה המס שלו, רו"ח לבבי, הקים מר ירקוני חברה ישראלית, אשר סווגה לצרכי מס כחברה משפחתית, על מנת שתחזיק בהשקעות האמורות ותהווה עבורו הגנה מפני מיסי עיזבון זרים; אכן, במדינות רבות מוטל מס ירושה או מס עיזבון גם על תושבי חוץ, בגין סוגי נכסים מסויימים הנמצאים באותן מדינות, והחזקה באמצעות חברה שהתאגדה מחוץ לאותן מדינות מגינה מפני מס העיזבון או הירושה. ככל שזו מסווגת כחברה משפחתית, השלכות המס בישראל הן ניטרליות או מוגבלות.

ברבות הימים, כאשר בחברה המשפחתית של מר ירקוני נצברו מספר החזקות שונות, פנה מר ירקוני לעורך דין על מנת להסדיר את צוואתו ואת העברת נכסיו ליורשיו. עורך הדין אמר למר ירקוני כי אחד מהכלים המשפטיים היעילים ביותר לצורך חלוקת הון משפחתי משמעותי כמו של מר ירקוני, הוא הקמת נאמנות אשר תהיה אמונה על חלוקת ההון המשפחתי. לכן, ייעץ עורך הדין למר ירקוני להקים נאמנות ולהקנות לנאמנות את נכסיו, כסף מזומן, השקעות שונות וכמובן גם את החברה המשפחתית שבבעלותו. כך, יוכל מר ירקוני לקבוע במסגרת מסמכי הנאמנות כיצד יחולקו הנכסים השונים בין בני משפחתו, ובכך לדעת שהוא מבטיח את עתיד הדורות הבאים כפי שהוא רואה בחזונו.

בטרם החליט מר ירקוני האם ליישם את עצתו של עורך הדין, פנה הוא שוב ליועצו, רו"ח לבבי ושאל אותו האם עשויות להיות השלכות מיסוייות לכך שיקנה את החברה המשפחתית שלו לנאמנות? רו"ח לבבי השיב לו, שעל מנת להיחשב לחברה משפחתית, נדרשת החברה לענות על שני תנאים – בעלי המניות של החברה הם קרובים והיא הגישה בקשה להיחשב לכזו בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה.

התנאי הראשון התקיים. בנוגע לתנאי השני, מגדיר סעיף 88 לפקודה קרוב ככל אחד מאלה:

1. בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

נראה שבמקרה זה הבחינה הנכונה היא דווקא הבחינה המהותית - האם הנהנים בנאמנות, לו היו מקבלים את הזכויות בחברה המשפחתית על פי הצוואה או ירושה, היו משמרים את זכאותה של החברה להיות חברה משפחתית? לדעתנו, ככל שהתשובה לכך חיובית, וכל עוד התשובה חיובית, יש להמשיך לראות בחברה ככזו המשמרת את מעמדה כחברה משפחתית.

זאת, בדומה להתייחסות לנאמנות ולנהניה בחוק מיסוי מקרקעין, לעמדת רשות המסים (קרי, התייחסות להעברת נכס המקרקעין לנאמנות כאל העברת הנכס לנהנים בה).

בהמשך, נשאלת השאלה, מהו המועד בו נבחנת "משפחתיותה" של החברה המוחזקת על ידי הנאמן? האם בכל שנת מס בנוגע למצב הדברים העובדתי באותה שנה, או שמא כבר במועד ההענקה בוחנים מצב דברים תיאורטי.

לדוגמה, צוואה בה הנהנים בנאמנות אינם מוגדרים, כגון, יורשי היוצר וצאצאיהם העתידיים. האם נעשית בחינה של היורשים הממשיים או גם של יורשים עתידיים פוטנציאליים? נדמה כי לא נכון לייצר השלכת מס של מצב תיאורטי עתידי, על מצב קיים בהווה.

ברור כי להעברה בין דורית ישנן השלכות מס משמעותיות, ויתכן שבמקרים הרלוונטיים יש לפנות לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי בעניין, למשרדנו ניסיון רב בליווי משפחות במהלך הערכות להעברה בין דורית של נכסי המשפחה מהיבטי המס בארץ ובעולם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח סאלי חדד גליבטר

ולרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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