

הרפורמה בפטור ממס במכירת דירות מגורים

מאת

עו"ד מאיר מזרחי • עו"ד אפרת סולומון

הצעת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013¹ (להלן: "הצעת התקציב") עברה בקריאה שלישית בכנסת. הצעת התקציב כוללת בחובה שינויים מהפכניים בשימוש בפטורים ממס שבח המיועדים למכירת דירת מגורים מזכה.

במסגרת הצעת התקציב בוטל מסלול הפטור הכללי, למי שמחזיק יותר מדירת מגורים יחידה ונקבעו תנאים חדשים למסלול הפטור לדירת מגורים יחידה. כמו כן, נקבע שיעור מס שבח חדש למכירת דירות מגורים מזכות. שינויים נוספים נערכו ביחס לזכאותם של תושבי חוץ לפטור, מיסוי דירות יוקרה והעברות ללא תמורה בין קרובים. נסקור להלן את החקיקה החדשה מתוך השוואה למצב החוקי הקיים, בדגש על ההיבטים המעשיים של השימוש בפטורים.

מסלולי הפטור במצב החוקי הקיים

על פי המצב החוקי הקיים, קיימים שני מסלולי פטור מרכזיים ביחס למכירת דירת מגורים מזכה. המסלול הראשון הוא מסלול הפטור הכללי מכוח הוראת סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), ו"מסלול הפטור הכללי" (בהתאמה). המסלול הכללי מיועד למכירת דירת מגורים מזכה בידי מי שמחזיק יותר מדירת מגורים יחידה. בפטור זה ניתן להשתמש פעם אחת בארבע שנים.

המסלול השני הוא הפטור לדירת מגורים יחידה מכוח סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "הפטור לדירת מגורים יחידה"). פטור זה מיועד למי שמחזיק בדירת מגורים יחידה וניתן לניצול פעם אחת בשמונה עשר חודשים. כתנאי לניצול פטור זה נדרש כי במהלך ארבע השנים שקדמו למכירת הזכויות לא היו למוכר בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים יחידה.

על פי המצב החוקי הקיים תושבי חוץ יכולים לעשות שימוש בכל אחד ממסלולי הפטור ממס.

יתר על כן, תחולתם של הפטורים ממס שבח בשני המסלולים לא היתה מוגבלת בתקרת שווי. לפיכך, במכירת דירות יוקרה ניתן היה לקבל פטור מלא ממס שבח ללא קשר לשווי המכירה של הדירה.

¹ הצעות חוק הממשלה 768 מיום 11/6/2013.

לפי הצעת התקציב ניתן יהיה לנצל את שני מסלולי הפטור הקיימים עד ליום 1/1/2014 (להלן: "יום המעבר") בלבד. לאחר יום המעבר ישתנה משטר הפטורים המיועדים למכירת דירת מגורים מזכה.

ביטול מסלול הפטור הכללי

השינוי המרכזי בהצעת התקציב הינו ביטול מסלול הפטור הכללי בידי מי שמחזיק יותר מדירת מגורים יחידה מכוח סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין. הצעת החוק עושה הבחנה בין מי שמחזיק דירת מגורים יחידה, הזכאי לפטור ממס שבח במסלול של דירת מגורים יחידה על פי התנאים החדשים שנקבעו, ובין מי שמחזיק מספר דירות מגורים, אשר יחויב במס שבח במכירת הדירות הנוספות.

ביטול מסלול הפטור הכללי נועד כדי להשוות בין המיסוי של השקעה בדירות מגורים, שעד לשינוי היה מסלול פטור ממס, לבין אפיקי השקעה אחרים (למשל, השקעה בשוק ההון) החייבים במס רווחי הון ותכליתו של תיקון זה הינה לחסום את "מקלט המס" שהיה קיים במסלול ההשקעה בדירות מגורים².

שיעור מס השבח החדש במכירת דירות מגורים מזכות

לצד ביטולו של מסלול הפטור הכללי לדירות מגורים מזכות ולנוכח החשש שרוכשי דירות לפני תיקונו של החוק ייפגעו מהרפורמה, נקבע שיעור מס חדש למכירת דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני יום המעבר – 1/1/2014 (להלן: "שיעור המס החדש" או "שיעור המס המוטב").

בהתאם למצב החוקי הקיים, שיעורי מס השבח מתייחסים לשלוש תקופות שבח:

(1) התקופה שמיום 1/4/1961 (על דירות שנרכשו לפני מועד זה חלים שיעורי מס מופחתים) ועד ליום 7/11/2001 – חל שיעור המס הגבוה ביותר ליחיד הקבוע בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה. בשנת 2013 שיעור המס השולי הגבוה ביותר ליחיד עומד על 48%.

(2) התקופה שמיום 7/11/2001 ועד 31/12/2011 – בשיעור של 20%.

(3) התקופה שמיום 1/1/2012 ואילך – בשיעור של 25%.

מכאן עולה, כי שיעור מס השבח הריאלי המשוקלל עלול להגיע עד לשיעור של 42%.

² התכלית שעמדה ביסוד ביטול המסלול הכללי של הפטור היתה למנוע ניצול הפטור בידי משקיעים. המחוקק לא התכוון לפגוע בפטור ממס שבח של יחיד שמוכר את דירת המגורים העיקרית שלו. אלא שבפועל יחיד המוכר את דירת המגורים העיקרית שלו עשוי להיפגע מהוראות החוק החדשות. אחת הבעיות המרכזיות בהצעה זו הינה שהנישום אינו יכול לקבוע בעצמו את סדר מכירת הדירות שבידו. בכדי ליהנות מפטור מלא ממס שבח לדירת המגורים העיקרית שלו, בהתאם לסעיף 49ב(2) לחוק בנוסחה החדש, על היחיד למכור את כל הדירות הנוספות שברשותו בחיוב במס, גם אם עיתוי המכירה אינו רצוי או אפשרי. אנו סבורים כי ראוי לתקן את החקיקה באופן שיאפשר שימוש בפטור של 49ב(2) על אף שמדובר בדירת מגורים שאינה יחידה, בכפוף לכך שאת יתר הדירות הנוספות הקיימות במועד המכירה לא ניתן יהיה למכור בעתיד בפטור ממס שבח.

הוראת סעיף 48א (ב) לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחה החדש קובעת שיעור מס חדש לגבי דירות מגורים שנרכשו לפני יום המעבר. על השבח הריאלי שנצמח מיום רכישת הזכויות ועד ליום המעבר יחול **מס בשיעור 0%**, ואילו השבח הריאלי שנצמח מיום המעבר ועד ליום מכירת הזכויות במקרקעין יהיה חייב במס בשיעור של 25%³.

החלוקה בין תקופות השבח, זו שחל עליה מס בשיעור 0% וזו החייבת במס בשיעור של 25%, תיעשה בצורה ליניארית כיחס בין התקופות.

נדגיש כי שיעורי המס החדשים (0%-1-25%) חלים רק על השבח הריאלי ולא על השבח האינפלציוני החייב, אשר עשוי לחול עליו מס בשיעור של 10%.

שיעור מס השבח החדש שחל על מכירת דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני 1/1/2014 מופחת בצורה משמעותית בהשוואה לשיעור מס שבח בגין מכירת נכסי מקרקעין אחרים.

למעשה, שיעור המס החדש שחל על מכירת דירת מגורים מזכה דומה יותר לפטור ממס מאשר לשיעורי המס שחלים על נכסי מקרקעין רגילים, בייחוד במכירת זכויות בתקופה שסמוכה ליום 1/1/2014 – אשר על רוב השבח שנצמח בגינה חל מס בשיעור 0% ואילו יתרת השבח ממוסה במס בשיעור של 25% בלבד.

כאן המקום להדגיש, כי שיעור המס החדש והמוטב חל אך ורק על מכירת "דירת מגורים מזכה" ולא על זכויות אחרות שנמכרות ביחד עם דירת המגורים. דוגמה נפוצה לכך ניתן למצוא במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה מושפעת **מזכויות בנייה נוספות**. במקרה כזה רק התמורה שהתקבלה בגין הדירה תהיה זכאית לשיעור המס המוטב, ואילו חלק התמורה המיוחס לזכויות הבנייה ימוסה בשיעור מס שבח רגיל בגין מלוא תקופת השבח.

לגבי זכויות הבנייה הפטורות ממס מכוח הפטור הנוסף הקבוע בסעיף 49 לחוק (כפל פטור עד לתקרה הקבועה בסעיף), בהצעת החוק נקבע כי שיעור המס המוטב יחול גם עליהן.

תנאי המעבר – הגבלות על שימוש בשיעור המס החדש בתקופת המעבר

לאור החשש ששיעור המס החדש במכירת דירות מגורים מזכות ינוצל כתחליף למסלול הפטור הכללי שבוטל בהצעת התקציב, הטילו על השימוש בשיעור המס החדש מגבלות מחמירות (להלן: "**תנאי המעבר**") בתקופת המעבר, שתחילתה ביום 1/1/2014 ומסתיימת ביום 31/12/2017 (להלן: "**תקופת המעבר**") – במהלך ארבע השנים הראשונות לתחולתו של התיקון.

³ קיים ספק כיצד יחולקו תקופות השבח (הפטורה והחייבת במס בשיעור של 25%) במקרה שקודם נרכשה קרקע ורק בשלב מאוחר יותר נבנתה עליה דירת מגורים, האם החלוקה תיעשה בדומה לדירת מגורים רגילה, או שמא תפוצל תקופת השבח לשני מרכיבים עצמאיים: תקופת ההחזקה כקרקע, בה שיעור המס יהיה רגיל ומלא, ותקופת ההחזקה כדירה שבה ייהנה המוכר משיעור המס המוטב.

הוראות המעבר קובעות, כי ניתן להחיל את שיעור המס החדש על מכירת שתי דירות מגורים מזכות בלבד. כלומר, המגבלה הראשונה להחלת שיעור המס החדש נוגעת למספר הדירות הנמכרות.

תנאי נוסף להחלת שיעור המס החדש בתקופת המעבר הוא שבמכירה של לפחות אחת משתי הדירות בתקופת המעבר, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 149ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו לפני התיקון המוצע.

במילים אחרות, מי שמוכר שתי דירות מגורים בתקופת המעבר ולא מכר דירה בפטור ממס בארבע השנים שקדמו למכירה הראשונה, יכול למכור באופן מיידי את שתי הדירות בשיעור מס מוטב. שכן רואים בו כמי שזכאי לפטור ממס מכוח 149ב(1) בנוסחו הישן ביחס למכירת הדירה הראשונה.

לעומת זאת, מי שמוכר שתי דירות בתקופת המעבר וטרם חלפו ארבע שנים ממועד המכירה האחרונה שלו בפטור ממס, יכול ליהנות משיעור המס המוטב במכירת דירת המגורים הראשונה באופן מיידי, בכפוף לכך שמכירת הדירה השניה בתקופת המעבר תיעשה במועד שבו הוא יהיה זכאי לפטור ממס מכוח 149ב(1) בנוסחו הישן – דהיינו, בחלוף ארבע שנים ממועד מכירת הדירה האחרונה בפטור ממס.

מי שמוכר דירת מגורים אחת בלבד בתקופת המעבר – לכאורה צריך להמתין ארבע שנים ממועד המכירה האחרונה בפטור ממס על מנת שיהיה זכאי ליהנות משיעור המס המוטב במכירת הדירה בתקופת המעבר. הואיל ותנאי לזכאות לשיעור המס המוטב הוא שלפחות במכירת אחת משתי הדירות בתקופת המעבר יהיה זכאי לפטור ממס מכוח 149ב(1) בנוסחו הישן.

ניתן לאמץ בהקשר זה פרשנות מקלה, לפיה המחוקק לא התכוון לחייב את המוכר למכור את הדירה השניה בתקופת המעבר, אלא ניתן להסתפק בזכאות תיאורטית לפטור מכוח 149ב(1) ביחס לדירה השניה אף אם לא נמכרה בתקופת המעבר. בהתאם לפרשנות זו ניתן יהיה למכור באופן מיידי דירה אחת בתקופת המעבר גם אם לא חלפו ארבע שנים ממועד המכירה האחרונה בפטור ממס.

תנאי נוסף לזכאות לשיעור מס מוטב בתקופת המעבר בדירות שנתקבלו במתנה לפני יום המעבר הוא שחלפו תקופות הצינון הקבועות בסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו ערב התיקון.

יודגש כי מכירת דירה לקרוב בתקופת המעבר, בתמורה או שלא בתמורה, לא תהיה זכאית לשיעור המס המוטב.

מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שלא בהתאם לתנאי המעבר הנזכרים לעיל, לא תהיה זכאית לשיעור המס המוטב אלא תתחייב בשיעור מס רגיל (העלול להגיע ל-42% כאמור) על מלוא תקופת השבח.

שיעור המס החדש – בתקופת הקבע

בתום תקופת המעבר, החל מיום 1/1/2018 ואילך, יחול שיעור המס החדש על מכירת דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני יום המעבר, ללא מגבלות נוספות.

המשמעות המעשית היא שבמכירת דירות כאמור, לכל הפחות תקופה של ארבע שנים (מיום 1/1/2014 ועד ליום 1/1/2018 או עד ליום המכירה, לפי המאוחר מביניהם) תמוסה במס שבח בשיעור של 25% והתקופה שמיום הרכישה ועד ליום 1/1/2014 תהיה פטורה מן המס.

כיוון שחלק משמעותי מתקופת השבח ימוסה, הסיר המחוקק את המגבלות והתנאים המחמירים שהטיל בתקופת המעבר על שימוש בשיעור המס החדש, לרבות, הסרת המגבלה הנוגעת למספר הדירות הנמכרות בשיעור המס החדש.

מסלול הפטור לדירת מגורים יחידה

לצד ביטולו של מסלול הפטור הכללי והחלת שיעור מס חדש על דירות מגורים, הותיר המחוקק על כנו את מסלול הפטור ממס שבח לדירת מגורים יחידה מכוח הוראת סעיף 49ב(2) לחוק.

ברם, גם במסלול זה ערך המחוקק מספר שינויים בתנאים לפטור ובמגבלות על השימוש בו, אותם נסקור להלן.

[א] התנאי שהדירה תהיה דירתו היחידה של המוכר

התנאי הבסיסי לשימוש במסלול הפטור לדירת מגורים יחידה הוא כמובן שהדירה תהיה דירתו היחידה של המוכר.

כך מי שבבעלותו יותר מדירת מגורים יחידה יהיה חייב במכירת הדירות הנוספות בחיוב במס שבח עד אשר יהפוך לבעלים של דירת מגורים יחידה, שרק אותה יוכל למכור בפטור בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 49ב(2) לחוק.

בתקופת הקבע - החל מיום 1/1/2018 - התנאי שזו תהיה דירתו היחידה של המוכר נבדק במועד המכירה בלבד. כלומר, גם אם היו למוכר בעת ובעונה אחת שתי דירות במהלך ארבע השנים שקדמו למכירה, ובמועד המכירה נותרה בידו דירה אחת בלבד - יהיה המוכר זכאי לפטור המיועד למכירת דירת מגורים יחידה, והאחזקה בעבר בדירות נוספות לא תיפגע בשימוש בפטור זה.

חריג לכלל זה קיים בתקופת המעבר, אם ביום המעבר - 1/1/2014 - המוכר יחזיק ביותר מדירת מגורים אחת, הוא לא יהיה זכאי להשתמש במסלול הפטור של דירת מגורים יחידה בנוסחו החדש בתקופת המעבר אף אם תישאר בידו דירת מגורים אחת בלבד.

נזכיר בקצרה בלבד, שלעניין מניין הדירות הקיימות בעיתוי המכירה או ביום המעבר, חלה חזקת התא המשפחתי, לפיה יימנו גם הדירות של בן זוגו או של ילדיו (עד גיל 18) של המוכר.

כמו כן, לעניין מניין הדירות, הגדרת "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין מתייחסת אך ורק לדירת מגורים שבנייתה הסתיימה.

[ב] דירה שלא תחשב כדירה נוספת

סעיף 49ג בנוסחו החדש מונה ארבעה מקרים בהם דירות שמחזיק בהן המוכר בנוסף לדירת מגוריו היחידה לא ייחשבו כדירה נוספת לעניין הפטור ממס שבח:

(1) דירה נוספת שחלקו של המוכר בה אינו עולה על שליש ממנה (וזאת בניגוד למצב החוקי הקיים בו דירה נוספת שחלקו של המוכר בה עולה על 25%, הנחשבת כדירה נוספת);

(2) דירה נוספת שהושכרה בשכירות מוגנת לפני יום 1/1/1997;

(3) דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה;

(4) דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5) לחוק. כלומר, הדירה היא דירתו היחידה של המוריש, והיורש הוא בן זוג או צאצא של המוריש או בן זוגו של הצאצא של המוריש.

במכירת הדירות, זו שחלקו של המוכר בה אינו עולה על שליש, וזו שהושכרה לדיירות מוגנת לפני 1/1/1997, שאינן נחשבות לדירה נוספת מכוח החוקה הקבועה בסעיף 49ג לחוק, לא ניתן יהיה להשתמש בפטור לדירת מגורים יחידה מכוח סעיף 49ב(2) לחוק בנוסחו החדש, אף אם יתקיימו יתר תנאי הסעיף.

דירות אלה על אף שאינן פוגעות במעמד של המוכר, כבעל דירת מגורים יחידה, ימכרו בעתיד אך ורק בחיוב במס ולא בפטור מלא.

[ג] זכויות באיגוד שנחשבות כדירה נוספת

הוראת סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין קובעת כי מי שמחזיק בזכויות באיגוד, אשר בבעלותו דירת מגורים, עשוי להיחשב כבעל דירת מגורים נוספת.

זאת בתנאי שהזכויות באיגוד מקנות לו, בעקיפין או במישרין, זכויות בחלק העולה על שליש בדירת המגורים.

אם הדירה שבעלות האיגוד מהווה מלאי עסקי לעניין פקודת מס הכנסה, או שהדירה הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום 1/1/1997 – הדירה לא תחשב כדירה נוספת לעניין מניין הדירות במכירה או ביום המעבר.

[ד] התנאי שלא מכר בפטור לפי סעיף זה 18 חודשים לפני המכירה

בנוסף לתנאי הבסיסי שזו תהיה דירתו היחידה של המוכר, דורש המחוקק במסגרת סעיף 49ב(2) בנוסחו החדש כתנאי נוסף לניצול הפטור כי המוכר לא מכר בפטור לפי סעיף זה 18 חודשים לפני המכירה.

ככלל, ניתן לנצל את הפטור למכירת דירת מגורים יחידה – פעם אחת בשמונה עשר חודשים.

מי שמחזיק שתי דירות מגורים לפני יום המעבר (1/1/2014), יכול לנצל את התקופה שלפני יום המעבר למכירת דירת מגורים מזכה מכוח סעיף 49ב(1) בנוסחו הישן בתנאי כמובן שלא מכר דירה אחרת בארבע השנים שקדמו למכירה. אם ביום 1/1/2014 נותרה בידי המוכר דירת מגורים אחת בלבד, הוא יוכל למכור אותה באופן מיידי בפטור לפי סעיף 49ב(2) בנוסחו החדש מבלי להמתין. שכן ב-18 החודשים שקדמו למכירת דירת המגורים היחידה הוא מכר דירה אך לא השתמש בפטור לפי סעיף 49ב(2) אלא בפטור מכוח סעיף 49ב(1) בנוסחו הישן.

[ה] התנאי שמחזיק בדירה 18 חודשים מסיום בנייתה

תנאי חדש שהוסף במסגרת תיקונו של סעיף 49ב(2) הינו שהמוכר היה בעל הזכות בדירת המגורים במשך תקופה של 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, משמע מיום שהסתיימה בנייתה והיא משמשת או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה.

התנאי האמור נועד למנוע ממשקיעים לעשות שימוש בפטור לדירת מגורים יחידה, באופן שבסמוך לקבלת טופס 4 תימכר הדירה. כפי שנעשה למשל, בקבוצות רכישה שבהן נרכשות דירות ונמכרות בסמוך לקבלת טופס 4.

בהתאם לתיקון זה, תידרש בעלות מינימאלית מהמועד שבו נרכשה הדירה או הסתיימה בנייתה של הדירה, לפי המאוחר, כתנאי הכרחי לשימוש בפטור המיועד למכירת דירת מגורים יחידה.

תקרת הפטור לדירת יוקרה

במסגרת הצעת התקציב נקבע מיסוי מיוחד לדירות יוקרה, והוצע להגביל את הפטור ממס שבח במכירת דירה, גם אם זו דירתו היחידה של המוכר, בתקרה של 4.5 מליון שקלים חדשים.

כך, במכירת דירה ששוויה עולה על 4.5 מליון שקלים חדשים, ימוסה ההפרש בין תקרת הפטור לבין שווי המכירה כמכירת זכות אחרת בדירת מגורים מזכה. בהתאם ליחס בין החלק החייב לכלל שווי המכירה של הדירה ייקבעו שווי הרכישה והניכויים.

בהקשר זה נשאלת השאלה איזה שיעור מס יחול על חלק השבח החייב במס. כיוון שמדובר במכירה של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה יחול על המכירה, ככל הנראה, שיעור המס המוטב וזאת בכפוף לתנאי המעבר.

כאן המקום להעיר, כי תקרת הפטור של 4.5 מיליון שקלים חדשים לא חלה רק על הפטור לדירת מגורים יחידה אלא גם על הפטור של דירה שהתקבלה בירושה.

ביטול הפטור לתושבי חוץ

הצעת התקציב הוסיפה תנאי נוסף לתנאים לזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה בידי יחיד, שלפיו המוכר הוא תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירה במדינה שבה הוא תושב.

לעניין זה יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

הזכאות לפטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה בידי תושב חוץ, שיש לו דירה במדינה שבה הוא תושב, תבוטל החל מיום 1/1/2014.

כיוון שתושבי חוץ מחזיקים לרוב בדירת מגורים נוספת בחו"ל, קבע המחוקק שיש להשוות את מעמדם המיסוי למעמדם של מרובי הדירות תושבי ישראל.

יושם אל לב, כי תושבי חוץ (שיש להם דירה במדינה שבה הם תושבים) מאבדים במסגרת החקיקה החדשה את הזכאות לפטור ממס אך הם עדיין זכאים ליהנות משיעור המס המוטב שחל על מכירת דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני תקופת המעבר.

בתקופת המעבר, הזכאות לשיעור המס המוטב תלויה בקיומם של תנאי המעבר שזכרו לעיל. בתקופת הוראות הקבע על מכירת הדירות בשיעור המס החדש לא יחולו מגבלות נוספות.

לגבי דירות חדשות שנרכשו לאחר יום המעבר בידי תושבי חוץ - שיש לו דירה במדינה שבה הוא תושב - יחול על מכירתן מס שבח בשיעור של 25% והמוכרים לא יהיו זכאים לפטור ממס במכירתן.

שינוי בפטור למתנות לקרובים

שינויים נוספים שהוכנסו במסגרת הצעת התקציב הינם בתחום של העברת זכויות ללא תמורה לקרובים, כמפורט להלן.

[א] ביטול הפטור למתנות לאחים

לפי הצעת התקציב, הפטור ממס שבח להעברות ללא תמורה בין קרובים מכוח סעיף 62 לחוק לא יחול על מתנות בין אחים, אלא אם כן מקורה של הזכות המועברת ללא תמורה הוא במתנה או בירושה מהורה או מהורי הורה.

תחולתו של תיקון זה הינה מיום תחילתו של החוק (1/8/2013).

[ב] הארכת תקופת הצינון

הצעת התקציב כוללת הארכה של תקופות הצינון הקבועות בסעיף 149 לחוק. על פי המצב החוקי הקיים תקופות הצינון נעות בין שנה לארבע שנים, ותלויות במשתנים שונים: זהות מקבל המתנה, מצבו האישי והאם התגורר בדירה הנמכרת.

סעיף 149 הוא ביסודו הוראה אנטי תכנונית, שמטרתה למנוע "שכפול" פטורים באמצעות העברה ללא תמורה של הדירות לקרובים. במסגרת התיקון, הוצע להאריך את תקופות הצינון לארבע שנים, אלא אם מקבל המתנה התגורר בדירה ואז תקוצר תקופת הצינון לשלוש שנים.

שימוש בפטור המיועד לדירת מגורים יחידה מכוח סעיף 149ב(2) לחוק בנוסחו החדש, כפוף לתקופות הצינון החדשות הקבועות בחוק (ארבע ושלוש שנים) במכירות בפטור מכוח סעיף 149ב(2) לחוק שנעשו החל מיום 1/1/2014.

כאמור לעיל, מכירת דירת מגורים מזכה, שהתקבלה במתנה לפני יום המעבר, תהיה זכאית לשיעור מס השבח המוטב בתקופת המעבר, בכפוף לכך שיחלפו תקופות הצינון לפי הנוסח הישן של 149 (בין שנה לארבע שנים).

[ג] הגבלות מיוחדות בתקופת המעבר

כדי למנוע "שכפול" של השימוש בשיעור המס החדש בתקופת המעבר וזאת מעבר לשתי הדירות הזכאיות לכך, בדרך של מתנות פטורות לקרובים, הוצע כי יראו בתקופת המעבר את נותן המתנה כמוכר הזכויות לעניין מניין הדירות הזכאיות לשיעור המס החדש וקיומם של תנאי המעבר.

על אף שמוכר הזכויות בתקופת המעבר הוא מקבל המתנה, לצורך בחינת הזכאות לשיעור המס החדש על פי תנאי המעבר מתעלמים מקיומו של מקבל המתנה ומתייחסים למכירה כאילו בוצעה על ידי נותן המתנה.

על פי הצעת התקציב, ההתעלמות מקיומו של מקבל המתנה לצורכי המס, חלה על מתנות שניתנו לאחר תחילתו של החוק (1/8/2013) ועד לתום תקופת המעבר.

38\6\15669