



י"ג תמוז תשפ"ה
09 יולי 2025

נייר עמדה מקצועי מספר 04/2025 - רשות המסים

בתחום: חוק מיסוי מקרקעין

בנושא: הבהרה לגבי פטור ממס על דמי שכירות המתקבלים במסגרת עסקאות התחדשות עירונית

בעסקאות התחדשות עירונית מסוג פינוי-בינוי ותמ"א 38 במסלול הריסה ובנייה מחדש (להלן: "תמ"א 38/2"), מקובל שהיזם ישלם לדיירים תשלומים המשקפים דמי שכירות חודשיים (להלן: "דמי השכירות") כחלק מהתמורה בגין מכירת זכויותיהם בדירה. דמי השכירות משולמים בגין התקופה שבה מפנים הדיירים את דירותיהם לטובת הקמת הפרויקט, והם נקבעים על פי רוב לפי שווי דמי שכירות מייצגים של הדירה המקורית או של דירה חלופית דומה באזור מגוריהם.

סעיף 49כב(א)(1), וסעיף 49לג(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") מעניקים פטור ממס שבח בגין מכירת מלוא הזכויות בדירת המגורים ליזם. בהתאם להוראות הסעיפים האמורים התמורה הפטורה ממס כוללת את שווי הדירה עד לתקרה הקבועה בחוק ובנוסף, את דמי השכירות ששילם היזם למוכרים עבור התקופה המתחילה במועד הריסת הדירה ומסתיימת במועד קבלת החזקה בדירה החלופית בפרויקט.¹

תשלום דמי השכירות ישמש את המוכרים אשר פינו את דירותיהם לשכור דיור חלופי בתקופת ביצוע הפרויקט.

קיימים מקרים שבהם הדירה של המוכר הייתה מושכרת לצד ג' ערב פינויה ודמי השכירות שהתקבלו מהשכרתה דווחו על ידי המוכר לרשויות מס הכנסה (למשל, כהכנסה שחורגת מתקרת הפטור לדמי שכירות הקבועה בדין או כהכנסה חייבת במסלול שכירות) או שנוכה מהם מס במקור כדין (למשל, כשהנכס מושכר על ידי תושב חוץ).

עמדת רשות המסים היא כי הוראת הפטור בסעיפי החוק הנזכרים לעיל אינה בוחנת את הנישום הספציפי ואינה תלויה בשימוש שעשה המוכר בדירתו המקורית ערב עסקת תמ"א 38/3: כלומר, האם הדירה שימשה למגורים של המוכר או שהיא הושכרה על ידו לצד שלישי. לאור האמור, תשלומי דמי השכירות שמקבל המוכר מהיזם בפרויקט פינוי-בינוי או תמ"א 38/2, כנגד פינוי דירתו המקורית ולמשך התקופה המוגדרת בחוק אינם נדרשים בדיווח כהכנסה חייבת במס הכנסה, ואין לנכות בגינם מס במקור, וזאת ללא תלות אם הדירה שימשה למגורים של המוכר או שהיא הושכרה לצד ג'.

בברכה,

רשות המסים בישראל

¹ האמור חל במקרים מסוימים גם ביחס לעסקאות תמ"א לפי תוכנית חיזוק.