



חטיבת מיסוי מקרקעין

14 אפריל 2026

כ"ז ניסן תשפ"ו

נייר עמדה מיסוי מקרקעין מספר 02/2026 – רשות המסים

בנושא: תחולת סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בעסקאות התחדשות

עירונית לאחר תיקון 96 לחוק

עסקאות התחדשות עירונית מסוג פינוי-בינוי או מכח תכנית חיזוק (במסלול הריסה) (להלן: "עסקאות התחדשות עירונית") הינן עסקאות במסגרתן בעלי דירות מוכרים ליזם את זכויותיהם בדירת המגורים הישנה, ובתמורה מקבלים יחידת מגורים חלופית חדשה (להלן: "יחידת המגורים החלופית").

בעסקאות אלו, לבעלי הדירות, זכויות בנייה שלא נוצלו ביחידת המגורים הנמכרת, שהייתה ברשותם, טרם הגיע יום המכירה, כמשמעותו בסעיפים 49 ו-149לב1 לחוק (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק" ו"יום המכירה", בהתאמה).

בהתאם להוראות תיקון מספר 96 לחוק, שנכנס לתוקף ביום 18/11/2021, הזכות ליחידת מגורים חלופית נחשבת ל"דירת מגורים" הן למס שבח והן למס רכישה, גם אם בנייתה טרם הסתיימה. לפיכך, כאשר הזכאי לזכות ליחידת המגורים החלופית מוכר את הזכות לאחר יום המכירה ובטרם הסתיימה בניית הדירה, הוא ייחשב כמי שמוכר "דירת מגורים", ובכפוף לעמידה בהגדרת "דירת מגורים מזכה", הוא יוכל לעתור לפטור לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק או לחישוב לינארי מוטב לפי הוראות סעיף 48א(ב) לחוק.

בעסקאות התחדשות עירונית, בהגיע יום המכירה, נמכרות ליזם כל זכויות הבנייה ביחידת המגורים הנמכרת, כך שלא נותרות בידי המוכר זכויות בנייה.

לנוכח האמור, יחידת המגורים החלופית שמתקבלת בידי המוכר, חלף יחידת המגורים הנמכרת, לא מושפעת מזכויות בנייה ולא יחולו הוראות סעיף 149 לחוק במכירת דירת המגורים החלופית לאחר יום המכירה ובטרם הסתיימה בניית הדירה.

במכירת דירת המגורים לאחר סיום הבנייה, החלת הוראות סעיף 149 לחוק תבחן בהתאם למצב התכנוני במועד המכירה.

בברכה,

רשות המסים בישראל