



כ"ז סיון תשע"ג

05 יוני 2013

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 3/2013

בנושא: מקרים שיחשבו לרכישת דירת מגורים יחידה לעניין מס רכישה

כללי

סעיף 9(א1א)(2)(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") קובע שיעור מס רכישה מופחת בעת רכישת זכות במקרקעין בדירת מגורים שהיא דירת היחידה של הרוכש, כהגדרתה שם.

על רקע מקרים שהובאו לטיפולנו, להלן פירוט המקרים המיוחדים שגם בהם תיחשב הדירה הנרכשת כדירה יחידה לצורך מס רכישה:

- א. רוכש שאין לו דירות מגורים ורוכש בו זמנית, לראשונה, יותר מדירת מגורים אחת.
- ב. רכישה של שיעור/חלק נוסף בדירת מגורים יחידה.
- ג. הרחבה של דירת מגורים יחידה בדרך של רכישת דירה צמודה לה.

ולהלן פירוט המקרים בהרחבה:

א. רוכש שאין לו דירות מגורים ורוכש בו זמנית, לראשונה, יותר מדירת מגורים אחת

לעיתים בחיי המעשה, קיימים מצבים מיוחדים שבהם רוכש שאין לו כלל דירות מגורים רוכש לראשונה בו זמנית יותר מדירת מגורים אחת. בד"כ מדובר בדירות צמודות, ביחידות דירות בנחלות אך לא רק במקרים אלו.

ברכישה זו, מבחינה פיסית, אין לרוכש באף רגע נתון דירת מגורים יחידה, ולכאורה, אינו זכאי להטבת מס הרכישה ברכישת דירת מגורים יחידה. יחד עם זאת, פרשנות זו אינה עומדת בתכלית החקיקה הסוציאלית ליתן הקלה ברכישת דירת מגורים אחת הדרושה למגוריו הפרטיים של התא המשפחתי.

לפיכך, עמדת רשות המיסים היא, כי בנסיבות מיוחדות אלה הרוכש מספר דירות בו זמנית יהא זכאי להקלה הקבועה במס הרכישה לדירה יחידה לגבי דירה אחת מאלו שרכש, לפי בחירתו, ובלבד ודירה זו עונה לשאר התנאים הקבועים בהגדרת "דירת מגורים יחידה" שבסעיף 9(א1א)(2) לחוק.

הוראות לפעולה

1. ברכישת מספר דירות בו זמנית יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

- א. אין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.



ב. יש לרוכש זכויות בדירה אחרת והוא מכרן תוך תקופה של 24 חודשים מיום הרכישה, או תוך 12 חודשים ממועד המסירה החוזי, ברכישה מקבלן.

2. החישוב המופחת יחול על דירה אחת מן הדירות הנרכשות, לבחירתו של הרוכש.

3. מכתב מש-019743/02 מיום 6.5.2002 העוסק ב"רכישת נכס הכולל מספר זירות-מס רכישה" בו נקבע, בין היתר, כי במקרה של רכישת מספר דירות יש להוציא שומה לכל דירה ודירה בנפרד ימשיך לחול. לפיכך, בעת תקצור השומה, יש לשדר כל דירת מגורים מהדירות הנרכשות בשומה עצמאית ואין להסתפק בנגררות דיווח.

4. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

ג. רכישה של שיעור/חלק נוסף באותה דירת מגורים יחידה

קיימים מקרים בהם קיימים מספר בעלים בדירת מגורים (אשר אינם משתייכים לאותו תא משפחתי בהתאם להגדרה האמורה בסעיף 9(א1)(2) לחוק) ואחד מהבעלים מעוניין להגדיל את חלקו באותה הדירה באמצעות רכישת חלקיהם של הבעלים האחרים, כולם או חלקם.

במצב דברים כאמור ובמידה ולרוכש אין דירת מגורים אחרת יראו את החלקים הנרכשים כ"דירה יחידה" אשר תהנה ממדרגות מס רכישה בהתאם לסעיף 9(א1)(2) לחוק. מדובר בהגברת יכולת השימוש של הרוכש באותה דירת מגורים יחידה עצמה ועל כן יש מקום לפרש את רכישת שיעור/חלק נוסף בדירה כמזכה במדרגות מס הרכישה כאמור.

הוראות לפעולה

1. ברכישה של שיעור/חלק נוסף בדירה שחלקה בבעלות הרוכש, יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

א. אין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.

ב. יש לרוכש זכויות בדירה אחרת והוא מכרן תוך תקופה של 24 חודשים מיום הרכישה.

2. החישוב של מס הרכישה לגבי החלקים הנרכשים יעשה בהתאם לתקנה 2(ב)(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה – 1974.

3. יש לוודא כי בשומת מס הרכישה יופיע זיהוי הנכס - גוש/חלקה/תת חלקה כפי שמופיע בשומת הרכישה של החלק המקורי (אלא אם התקבל בירושה).

4. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

ג. הרחבת דירת מגורים יחידה בדרך של רכישת דירה צמודה לה

ישנם מקרים בהם בשל צרכי התא המשפחתי נדרשת הרחבת דירתו היחידה של התא המשפחתי. על פי רוב, הרחבה זו נעשית בדרך של מכירת הדירה הקיימת ורכישת דירה חדשה גדולה יותר המתאימה לצורכי המשפחה. עם זאת, בחלק (מועט) של המקרים הפיתרון הוא באמצעות רכישת דירה נוספת הצמודה בקיר משותף לדירה הקיימת, פריצת הקיר המשותף והתאמתה של הדירה החדשה לשימוש בשלמות ובחטיבה אחת כדירת מגורים אחת יחד עם הדירה המקורית.



עמדת רשות המיסים היא כי, בכפוף לתנאים המפורטים להלן, רכישת הדירה הצמודה לצרכי ההרחבה של הדירה הקיימת על מנת שתשמש בשלמות ובחטיבה אחת למגורים יחד עם הדירה המקורית (להלן: "דירת ההרחבה") תהנה ממדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה ויחולו הוראות תקנה 2(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות הרכישה") בדבר חישוב מס הרכישה במכירת חלק מדירה.

למען הסר ספק מובהר כי, האמור יחול אף כאשר נרכשות שתי דירות בו זמנית על מנת לאחדן לדירה יחידה.

הוראות לפעולה

ברכישת דירה צמודה להרחבת דירה קיימת יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

1. דירת המגורים המקורית המיועדת להרחבה היא "דירתו היחידה" של הרוכש כמובנה בסעיף 9(א1א)(א)2 לחוק. ואין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.
2. דירת ההרחבה צמודה לדירה המקורית באמצעות קיר משותף או מצויה בקומה נמוכה או גבוהה יותר כאשר יש אפשרות לחברה פיסית לדירה המקורית.
3. הרוכש יצהיר כי דירת ההרחבה מיועדת לשמש בשלמות וכחטיבה אחת יחד עם דירתו היחידה המקורית וכי יתבצעו בה ההתאמות הנדרשות תוך תקופה שלא תעלה על 6 חודשים ממועד קבלת החזקה בדירה (להלן: "תקופת ההתאמה"). לעניין זה, ככל שיוכח שהחלו ההתאמות אולם לא הושלמו, ניתן להאריך תקופה זו.
4. השומה תצא כדירה שנייה והפרש המס יוקפא עד לתום תקופת ההתאמה.
5. הוכיח הרוכש להנחת דעתו של המנהל עד לתום תקופת ההתאמה כי ביצע את ההתאמה הדרושה כך שדירת ההרחבה משמשת או מיועדת לשמש ביחד עם הדירה המקורית -תתוקן השומה ויראו ברכישת דירת ההרחבה כרכישת חלק בדירת מגורים יחידה בהתאם להוראות תקנה 2(ב) לתקנות הרכישה.
6. יובהר כי לא תתוקן שומת מס הרכישה של הדירה המקורית ומס הרכישה הנוסף בגין רכישת דירת ההרחבה יחושב באופן שבו קביעת החלק הנרכש בדירת ההרחבה תיעשה על פי היחס הבא:

שטח דירת ההרחבה

השטח המצרפי של דירת ההרחבה+ שטח דירת המגורים המקורית



יובהר כי קביעת החלק הנרכש נעשה על פי יחסי שטחים בשל ההנחה שעל פי רוב דירות צמודות משקפות שווי זהה ל- 1 מ"ר. יחד עם זאת, מקום בו מדובר בשתי דירות בהן יש פער בשווי, למשל, דירת גג ודירה רגילה בבניין יש לקבוע את החלק הנרכש על פי יחסי שווי.

7. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

בברכה,

רשות המסים בישראל