

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור..."

אם כן, חלוקת עזבון ראשונה בין יורשים לא תיחשב למכירה של זכות במקרקעין, ולפיכך לא תביא לחיוב במס שבח ומס רכישה, זאת בתנאי שבמסגרתה לא הועבר כסף בין היורשים, למעט כסף שמקורו בעיזבון. אם הועבר כסף שמקורו אינו בעיזבון, יראו זאת כ"מכירה" של חלק מהעיזבון, ובגין חלק זה יחולו מס שבח ומס רכישה (ראו גם הוראת הוראת ביצוע מ"ש 7/2010). הוראה זו חלה, כמובן, גם כאשר העיזבון כולל דירות מגורים. יחד עם זאת, נשאלת השאלה כיצד החלק החייב ימוסה ואם יהיה זכאי להטבות מס החלות על דירת מגורים.

פיצול ליניארי מוטב במכירת דירת מגורים

כידוע, במכירת דירת מגורים חלה הטבת מס שבח של "פיצול ליניארי מוטב", מכוח סעיף 48(א2) לחוק. לפי הפיצול האמור, שבח ריאלי שנצמח עד ליום 31 בדצמבר 2013 יהיה פטור ממס, ואילו השבח שנצמח החל ממועד זה, יהיה חייב במס של 25% (להלן: "הפיצול המוטב"). הפיצול המוטב הוסדר במסגרת תיקון 76 לחוק, שנכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2014. במקביל, נקבעה "תקופת מעבר" של ארבע שנים, עד ליום 31 בדצמבר 2017, אשר במהלכה מותנה הפיצול המוטב

מיסוי מקרקעין: פיצול ליניארי מוטב במסגרת חלוקת עזבון והטבות מס חדשות ביחס לדירות שהתקבלו בירושה

מבוא

לאחרונה נערך תיקון מספר 82 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 82"), במסגרתו נקבע כי יש לאפשר לבני משפחה העורכים חלוקת עזבון חייבת במס, ליהנות מ"פיצול ליניארי מוטב" בגין תשלומי איזון ששולמו במסגרת חלוקה של דירות מגורים. גם בית המשפט הספיק להתייחס לתיקון זה במסגרת פסק הדין בעניין ניסן (ו"ע 15-01-44605). תיקון 82 לחוק ופסק דין ניסן יעמדו במרכזה של רשימה זו.

חלוקת עזבון

סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי ירושה אינה מהווה אירוע לצרכי החוק. סעיף 5(ג)(4) לחוק משלים וקובע, כי:

"חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר.

לענין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה

תיקון 82 לחוק

המצב הבעייתי שתואר לעיל נפתר במסגרת תיקון 82, בו נוסח מחדש התנאי לפיצול ליניארי בתקופת המעבר, כדלקמן:

"המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין בתמורה ובין שלא בתמורה, למעט חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים, כמשמעותה בסעיף 5(ג) (4) לחוק מיסוי מקרקעין, שבמסגרתה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון."

כלומר, כאשר מדובר בחלוקת עיזבון שבמסגרתה שולמו תשלומי איזון מחוץ לנכסי העיזבון, פעולה הנחשבת ל"מכירה" כאמור לעיל, ניתן יהיה ליהנות מהפיצול המוטב, על אף שמדובר במכירה בין קרובים. הסיבה לתיקון היא שבמקרים של חלוקת עזבון, אין חשש למכירה מלאכותית לקרוב שכל תכליתה להשיג יתרון מס. התיקון פורסם באוקטובר 2015, אך תחולתו היא רטרואקטיבית, מיום 1 בינואר 2014.

פסק דין ניס

למרות פרק הזמן הקצר שעבר מאז התיקון, הוא כבר זכה להתייחסות בפסק דין ניס, שניתן על ידי ועדת הערר בנצרת ביום 9 במרץ 2016. באותו מקרה ירשו העורר וארבעת אחיו דירה בעפולה, בחלקים שווים. העורר ושלושה אחים נוספים מכרו את חלקיהם לאח החמישי ולאשתו. העורר טען כי הוא זכאי לפיצול מוטב על אף שהמכירה הייתה

במספר תנאים, ביניהם שמכירת הדירה אינה ל"קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, בין בתמורה ובין שלא בתמורה. "קרוב" לאדם פלוני מוגדר בסעיף 1 לחוק כבן זוג; הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה; אח או אחות ובני זוגם; ואיגוד בשליטת אותו אדם. בדברי ההסבר לתיקון נאמר, כי תכלית התנאי היא מניעת העברות מלאכותיות בתוך המשפחה, אשר אינן תורמות להגדלת ההיצע של דירות בשוק, ובמסגרתן משולם מצד אחד מס נמוך מאוד (באמצעות הפיצול המוטב), ומצד שני הקונה מקבל יום רכישה ועלות חדשים (step up).

עבור קרובי משפחה העורכים הסכם לחלוקת עזבון, אשר במסגרתו מחולקות דירות מגורים, אך אין בו כספים לאיזון הנכסים המחולקים והם נדרשים להביא כספים לאיזון "מהבית", משמעות התנאי האמור בהוראת המעבר הוא חיוב במס שבח "רגיל", אשר עשוי להגיע לעתים עד למעלה מ-40%, במידה ואינם יכולים לעשות שימוש בפטורים אישיים. נזכיר גם, כי עד לאחרונה מדיניות רשות המסים הייתה שלא לאפשר ליורש תושב חוץ ליהנות מפטור מכוח ירושה לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין. כתוצאה מכך, נמנעו לעתים קרובי משפחה מעריכת הסכם לחלוקת עזבון, שמעורבת בו תמורה חיצונית והעדיפו להמתין עד לאחר תום תקופת המעבר (כלומר, לשנת 2018), שאז אמור לפקוע התנאי האמור.

"לא השתכנענו, כי מדובר בחלוקה ראשונה של נכסי העיזבון. לעניין זה הבאנו בחשבון, בין היתר, את פער הזמן בין פטירת המוריש לבין הסכם המכר, את העובדה שבהסכם המכר לא צוין דבר באשר לחלוקת נכסי העיזבון, את העובדה שלא חולקו נכסים נוספים מהעיזבון בין היורשים ולא הוצג כל הסכם חלוקת עיזבון בין כל היורשים, את העובדה שמכירת החלקים של העורר ואחיו לא נעשתה במועד אחד ואת העובדה שהדירה נמכרה אף לאשת אחיו של העורר אשר איננה יורשת של אביהם. מצאנו, כי כל המפורט לעיל יש בו בכדי ללמד, כי העורר מכר את חלקו בדירה לאחיו וכי המכירה האמורה איננה חלוקה ראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים."

יודגש, כי למרות האמור מצאה ועדת הערר להדגיש, כי חלוקת נכסי עיזבון יכולה להיות לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה או לאחריו, ובתנאי שטרם בוצעה חלוקה בפועל של נכסי העיזבון.

ביקורת וספקות

טענת העורר, כי הסכם המכירה הוא למעשה הסכם חלוקת עזבון, נעשתה בדיעבד, וייתכן שפסיקת ועדת הערר תימצא נכונה בשקלול נסיבות המקרה, ככל שיוגש ערעור לבית המשפט העליון. יחד עם זאת, הנמקות ועדת הערר אינן נטולות מספקות,

לאחיו, כלומר ל"קרוב". טענה זו נדחתה על ידי ועדת הערר הן מבחינת לשון תיקון 76 והן לאור תכלית החקיקה. בעקבות תיקון 82 העלה העורר טענה חלופית, לפיה יש לראות את מכירת הדירה כ"חלוקת עזבון", ועל כן גם מטעם זה הוא זכאי לפיצול מוטב. ועדת הערר דחתה גם טענה זו ממספר טעמים:

ראשית, המכירות בין האחים לא נעשו באותו מועד – שני אחים מכרו את חלקיהם בדירה ביום 26 בדצמבר 2013, והעורר ואחות נוספת מכרו את חלקיהם בדירה ביום 6 בינואר 2014.

שנית, לא הוכח, כי העורר ואחיו חלקו ביניהם בחלקים שווים את הירושה אשר קיבלו מאביהם, שכן, הדירה השנייה אשר ירשו האחים נותרה בבעלות של כולם בחלקים שווים, ובהמשך נמכרה על ידם לצד שלישי. בנוסף, ההסכם אינו מזכיר את הדירה הנוספת הקיימת בעיזבון.

שלישית, אביו של העורר נפטר באוגוסט 2011, והסכם המכירה של הדירה נערך, כאמור, בינואר 2014, כשנתיים וחצי לאחר מכן. פער זמנים כזה מלמד לדידה של ועדת הערר שלא מדובר בחלוקה ראשונה של נכסי העיזבון.

רביעית, בהסכם המכירה לא מצוין דבר באשר לחלוקת נכסי העיזבון. זהו הסכם מכירה ותו לא. חמישית, במסגרת הסכם המכר, מכר העורר את הדירה לאחיו ולאשתו של האח, אשר אינה נמנית על היורשים. ועדת הערר ממצה ומסכמת את ממצאיה, כדלקמן:

בחלוקת העיזבון. בהקשר לכך, לא ניתן לצפות מבני משפחה, האבלים על מות יקירם, לעוט מיד על נכסיו ולחלקם ביניהם. גם מההיבט הפרוצדורלי חלוקת עזבון טעונה אישור של בית משפט או רשם הירושות, דבר שעשוי לקחת זמן מה. דומה, כי רשות המסים עצמה מכירה בשיקולים אלו. בהחלטת מיסוי 36/07 דובר באב שנפטר בשנת 2002, ורק בשנת 2007 פנו ילדיו לרשות המסים לצורך החלטת מיסוי בדבר חלוקת עזבון. השנים שחלפו לא מנעו מרשות המסים לקבוע שזו חלוקה ראשונה של עזבון. ובכלל, פסיקה ענפה תומכת בניתוח מהותי-כלכלי של העסקה, ולא בהיצמדות ללשון ההסכם, כך שאי אזכור החלוקה הראשונה בין האחים שעה שלא ניתן היה לקבל כל הטבה על חלוקה ראשונה בתמורה אינה צריכה להיזקף בעינינו לחובת הנישום.

לבסוף נזכיר, כי קיימת מגמה להקל בעת מכירה של נכסים שמקורם בירושה. כך, במסגרת מתנה בין אחים לפי סעיף 62 לחוק, ניתן להעביר מתנה פטורה ממש שבח רק אם היא הגיעה לאח נותן המתנה בירושה או במתנה מהוריו או מהורי הוריו. יתרה מזאת, במסגרת תיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 85"), אשר נתקבל לפני ימים אחדים וייכנס לתוקף בתחילת חודש מאי 2016, נקבעו הטבות מס נוספות בגין דירות שהתקבלו בירושה. כך נקבע, כי הן לעניין דירה יחידה לצרכי קבלת ההטבות במס רכישה (בסעיף 9(ג1)(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין) והן לעניין חזקת מגורים יחידה לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין

וניתן היה להתגבר לפחות על חלק מהקשיים עליהם הצביעה.

כך למשל, באשר לנימוק של שתי מכירות במועדים שונים שנעשו על ידי האחים, דומה כי פער של 11 ימים בין ההסכמים הוא זניח. יתרה מזאת, דומה, כי ועדת הערר הייתה צריכה לברר אם הפיצול בין ההסכמים נעשה משיקולי מס והניב הטבת מס לחלק מן האחים או שנעשה מתוך שגגה (ההסכם הראשון נחתם בדצמבר 2013, עוד בתקופה בה שרר משטר הפטורים הקודם במכירת דירות מגורים. ייתכן שחלק מהאחים היו זכאים לפטור וחלק לא, ולכן פיצלו את המכירות). לטעמנו, רק אם עמד תכנון מס מוקדם לפיצול המכירות הוא עלול להעיב על טענת חלוקת העיזבון.

באשר לחלוקה הבלתי שווה, רשות המסים עצמה אינה דורשת כי יישמרו יחסי השווי בין היורשים לאחר החלוקה – ראו למשל הוראת ביצוע מ"ש 7/2010, סעיף 2.2. אמנם, בהוראת הביצוע נקבע, כי חלוקה בלתי שווה באופן מהותי יכולה להצביע על איזון באמצעות נכסים שאינם נמנים על נכסי העיזבון, והנטל יעבור ליורשים, להוכיח שלא עברו נכסים מחוץ לעיזבון. ברור שבמקרה של פסק הדין, ממילא עברו נכסים מחוץ לעיזבון, והדבר נעשה בגלוי. על כן, לטעמנו, החלוקה הבלתי שווה אינה רלוונטית.

באשר לפער הזמנים בין הפטירה לבין ההסכם, תקופה של שנתיים וחצי אינה פרק זמן כה ארוך. תקופת האבל ושיקולים נוספים דוחים לעיתים בחודשים רבים את ההתעסקות של היורשים

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים
באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או
ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ
להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים
משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

לצרכי קבלת פטור ממס שבח, החזקה של עד
מחצית מזכויות בדירה אשר התקבלה בירושה, לא
תיחשב כדירת מגורים נוספת. זאת, לעומת שיעור
של שליש בדירות שמקורן אינו בירושה. הוראה
דומה קיימת לגבי סעיף 49ד לחוק, אשר דן
בהחזקה עקיפה בדירת מגורים באמצעות איגוד.

סיכום

תיקון 82 לחוק מיסוי מקרקעין מונע חיוב מיותר
במס שבח גבוה בעת חלוקת עזבון. ברי כי התכלית
של מניעת העברה מלאכותית של דירות מגורים
אינה מתקיימת במקרים אלו, ולכן טוב עשה
המחוקק. יחד עם זאת, רצוי כי הגישה הליברלית
המאפיינת את עמדת רשות המיסים בשאלה מהי
"חלוקה ראשונה" של עזבון תנחה אותה גם בפני
בתי המשפט. יתרה מזאת, ראינו, כי קיימת חקיקה
מקלה גם מצדו של המחוקק, כפי שבאה לידי ביטוח
רק לאחרונה במסגרת תיקון 85 ביחס לדירות
ירושה, ולכן ראוי כי מגמה זו תנחה את בתי המשפט
ומנהל מיסוי מקרקעין. מכל מקום, מפסק הדין בעניין
ניסן ניתן ללמוד כיצד להוכיח חלוקה ראשונה בין
ירשים. טוב יעשו הצדדים להסכם עם יעגנו מנגנון
זה במפורש במסגרת ההסכם ביניהם, גם אם כבר
נעשה רישום של זכויותיהם בטאבו, במסגרת צו
ירושה או צו קיום צוואה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד
(רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד (יועצת
מס) ימית טבקארו ועו"ד אנה צברי.