

חברים יקרים:

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

העזבון בין יורשים, לא יראו אותה כמכירה לעניין החוק, ובלבד שבמסגרת החלוקה האמורה לא ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף, אשר אינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון".

כלומר, יורש אחד המעביר את זכותו במקרקעין המהווה חלק מהעזבון ליורש אחר, ובתמורה מקבל פיצוי כספי הנמנה על כספי העזבון, אינו חב בדיווח ו/או בתשלום מס שבח ומס רכישה. לעומת זאת, אם הפיצוי הכספי המשולם לו אינו נמנה על נכסי העזבון, תחשב פעולה זו כמכירה לעניין החוק, כאשר שווי המכירה הינו התמורה שקיבל אותו יורש (להרחבה ראו הוראת ביצוע 7/2010 של רשות המסים). די בכך כדי להבין את החשיבות בתכנון נכון של חלוקת עזבון בין היורשים השונים.

הוראות סעיף 5(ג)4 לחוק, מקבלות משנה תוקף עת עסקינן בעזבון, אשר על נכסיו נמנית נחלה. סעיף 114 לחוק הירושה, תשכ"ה – 1965 (להלן: "חוק הירושה"), קובע כי רק יורש אחד יכול לרשת את הנחלה ולהיות "בן ממשיך". כמו כן, על פי סעיף זה, יורש זה נדרש לפצות את היורשים האחרים ב"אובדן" חלקם בעזבון.

במצב דברים זה, ויתורם של היורשים לטובת הבן הממשיך, בתמורה לפיצוי אשר מקורו מחוץ לנכסי העזבון, מהווה אירוע של מכירה אשר חייב במס שבח ובמס רכישה בידי היורשים.

מיסוי מקרקעין: "מלכודת מס בעסקאות בין יורשים של נחלות במושבים לאור תיקון 76 לחוק

מיסוי מקרקעין"

פתח דבר

קבלת ירושה אינה מהווה ברגיל אירוע מס. כך, יורש שמקבל זכות במקרקעין אינו נדרש לדווח ו/או לשלם מס בגין ההורשה. כל עוד לא מוחל בישראל מס עזבון, גם המוריש, או יותר נכון עזבונו של המוריש, אינו חב בחבות מס כלשהי על עצם ההורשה. העניינים עלולים להסתבך, כאשר יורשים מבקשים או נדרשים להסתלק מהעזבון, או לחלק ביניהם את העזבון בצורה שונה ממה שניתנה להם במסגרת ההורשה. הסתלקות או חלוקה שונה של עזבון עלולה לגרום לאירועי מס ולחבות במס שבח ומס רכישה. כפי שנראה ברשימה זו, מצב זה הוחמר לאחרונה לאור צמצום הפטור ממס שבח בעסקאות בין קרובים, לפחות עד לתחילת 2018. צמצום זה פוגע במיוחד בעסקאות בין יורשים של נחלות במושבים, אשר נדרשים על פי החוק להסתלק מן הירושה לטובת הבן הממשיך. על כך להלן.

סקירה כללית

בהתאם לסעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק"), הורשה אינה מהווה אירוע של מכירה. עוד קובע המחוקק בסעיף 5(ג)4 לחוק, כי "חלוקה ראשונה של נכסי

31.12.2017 (להלן בהתאמה: "הוראת השעה" ו - "תקופת המעבר"). הוראת השעה מקנה בפועל, באמצעות חישוב ליניארי (להלן: "פיצול ליניארי מוטב"), פטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים מזכה, ביחס לשבח הראלי המיוחס לתקופה שקדמה ליום 1 בינואר 2014. על יתרת השבח הריאלי מוטל מס בשיעור 25%.

יחד עם זאת, בהוראת השעה נקבע, כי במהלך תקופת המעבר, הפיצול הלינארי המוטב לא יחול על עסקאות בין קרובים, גם אם מדובר בעסקה בתמורה לפי שווי שוק. כלומר, אם אח מוכר לאחיו בתמורה את חלקו בדירת מגורים שקיבלו בירושה, והמכירה אינה עונה על תנאי הפטור לפי סעיפים 49ב(1) ו- 49ב(5) הנ"ל, אזי המכירה תהא חייבת במס שבח מלא ולא תהנה מפטור או פטור חלקי ממס שבח.

נראה, כי בהתקינו את ההגבלה הנ"ל יצא המחוקק מנקודת הנחה שגויה, לפיה כל עסקה בין קרובים, בין אם בתמורה ובין אם לאו, נחזית לעסקה מלאכותית שכל כולה נועדה לצמצום החבות במס שבח, מבלי שעומדת אחריה תכלית אמיתית.

במצב המתואר לעיל, בו מספר אחים ירשו ביחד נחלה עליה מצויה דירת מגורים, הרי שלאור ההגבלה הקיימת בהוראת השעה, בעת חישוב המס החל כתוצאה מההסתלקות לטובת הבן הממשיך, לא זכאים היורשים ליהנות מפיצול לינארי מוטב.

ההגבלה הקבועה בהוראה השעה יוצרת עיוות משמעותי במיוחד בנחלות, שכן, ברור, כי אין לראות בהסתלקות של מי מהיורשים לטובת הבן הממשיך

תיקון 76 לחוק – מלכודת מס בין היורשים של הנחלה

מצב דברים זה של ויתור בתמורה לטובת יורש אחד, עלול ליצור חבות מס משמעותית בידי היורשים, בעיקר לאחר תיקון 76 לחוק, אשר הוסדר במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב 2013 - 2014), התשע"ג – 2013 (להלן: "תיקון 76").

ונסביר. במקרים רבים, נחלה במושב מורכבת מנחלה עליה מצוי בית המגורים ומנחלה חקלאית. עד לתיקון 76 לחוק, יורש אשר הסתלק מחלקו בעיזבון לטובת הבן הממשיך, יכול היה ליהנות מפטור ממס שבח בגין הסתלקותו מחלקו בנחלה עליה מצוי בית המגורים, גם אם היה בבעלותו דירה מגורים נוספת. הפטור עוגן במסגרת הוראות סעיף 49ב(1) לחוק (פטור ממס שבח על דירת מגורים מזכה כל ארבע שנים) או לפי סעיף 49ב(5) לחוק (שימוש בפטור של המוריש), ככל שהתקיימו התנאים הקבועים בחוק, וזאת בין אם היורש המסתלק היה תושב ישראל ובין אם הוא תושב חוץ.

במסגרת תיקון 76 שנכנס לתוקפו לעניין מס שבח ביום 1 בינואר 2014 בוטל הפטור מכוח סעיף 49ב(1) לחוק ובאופן כללי הפטור ניתן רק לגבי מי שיש בבעלותו דירת מגורים יחידה (סעיף 49ב(2) ו/או קיבל דירה בירושה (סעיף 49ב(5)), ובלבד שהינו תושב ישראל לצרכי מס.

על מנת לפצות על אובדן הפטור מכוח סעיף 49ב(1) לחוק, הותקנה במסגרת תיקון 76 הוראת שעה לתקופה של ארבע שנים, מיום 1.1.2014 -

לחוק על העברת זכות במקרקעין במתנה בין אחים, אך חריג לכך נקבע במקרים בהם הזכות שהועברה בין האחים התקבלה מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה. משמע, ניתן להעניק זכות במקרקעין במתנה בין יורשים ללא חבות במס שבח, אך העברה בתמורה עלולה לגרום למיסוי האח המעביר בשיעורי מס רגילים. פתרון אפשרי לעיוות שנוצר במסגרת תיקון 76 ניתן למצוא אולי במסגרת החלטת מיסוי 4983/15, אשר ניתנה לאחרונה.

החלטת מיסוי 4983/15

החלטת מיסוי 4983/15, דנה בחלוקת עיזבון בין יורשים של חבר קיבוץ. בנסיבות המתוארות בהחלטת המיסוי, מדובר במוריש, אשר היה חבר קיבוץ טרם פטירתו, ועל פי צוואתו שלושת ילדיו היו יורשיו בחלקים שווים. על נכסי עיזבון המנוח נמנו, בין השאר, זכויות המנוח בקיבוץ, לרבות הזכות למגורים בבית המגורים בקיבוץ ובכל זכות שתשוך לה. על פי תקנות הקיבוץ, ניתן להוריש את הזכויות בקיבוץ ליורש אחד בלבד. כלומר, שניים מהיורשים יאלצו להעביר את זכויותיהם בקיבוץ ובבית המגורים ליורש שלישי.

היורשים ביקשו במסגרת ההחלטה, כי בהעברת הזכויות בקיבוץ ע"י שני היורשים לטובת היורש השלישי, יראו כיצירת נאמנות שבה שני היורשים הם גם הנהנים. כך, שחלוקת כספים ממימוש עתידי של הזכות למגורים בקיבוץ, לא תיחשב כעסקה נוספת במקרקעין בין היורשים. במסגרת החלטת המיסוי, נקבע בהתאמה, כי לנוכח דרישות הקיבוץ לרישום

כעסקה מלאכותית, ולשלול את הפיצול הלינארי המוטב. שהרי, המחוקק עצמו, במסגרת סעיף 114 לחוק הירושה, קובע כי רק יורש אחד יכול לרשת את הנחלה ולהיות "בן ממשיך". כלומר, המחוקק, עצמו כופה על מי מהיורשים לוותר על זכותם בנחלה לטובת הבן הממשיך.

הדברים מתחדדים אף יותר, מקום בו אחד מהיורשים הינו תושב חוץ. במצב דברים זה, לא זו בלבד שהיורש אינו זכאי לפיצול הלינארי המוטב, אלא אף נשללת ממנו ככלל הזכאות ליהנות מהפטורים הקבועים במסגרת פרק חמישי 1 לחוק, בין אם מדובר בפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק ובין אם מדובר בפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק.

תקלה חקיקתית זו מעמידה משפחות רבות, ויורשים של נחלות בפרט, בפני "שוקת שבורה", פוגעת שלא לצורך בזכות הקניין שלהן ועלולה לגרום להן למציאת "פתרונות יצירתיים", שלא לצורך ובניגוד לכוונת המחוקק.

יתרה מזאת, פעמים רבות מדובר על נחלות, אשר יום הרכישה שלהן קדם ליום 7 בנובמבר 2001, כך שחלה על המכירה הנוסחה הלינארית הרגילה שמשתיה כידוע מס שולי (50%) על התקופה שקדמה ליום 7 בנובמבר 2001 ומעלה בצורה משמעותית את נטל המס.

נראה, כי בהתקינו את ההגבלה על עסקאות בין קרובים לא התכוון המחוקק לתפוס ברשתו עסקאות לגיטימיות בין אחים, כמתואר לעיל, אשר אין בהן מטרה להתחמק ממס. הראיה לכך, היא כי במסגרת תיקון 76, בוטל אמנם הפטור הקבוע בסעיף 62

כל אימת שהמעביר אינו זכאי לפטור מלא בגין העברה, דהיינו, שלא מדובר בדירתו היחידה ו/או שאינו זכאי לשימוש בפטור של המוריש, ככל שקיים, ו/או שאינו תושב ישראל לצרכי מס. זאת, גם כאשר מדובר בעסקאות שנעשות במחיר שוק.

לדעתנו, נקודת המוצא של המחוקק, לפיה כל עסקה בין קרובים נחזית לעסקה מלאכותית, אינה מהווה הסבר מספק לעיוות שנוצר, לבטח כאשר רשות המסים יכולה לדעת על נקלה אם עסקה נעשתה בשווי שוק, ולתקוף עסקאות שנעשו מתחת לשווי השוק ו/או עסקאות מלאכותיות באמצעות הכלים הנתונים לה בחוק. טוב תעשה רשות המסים אם תפעל בהקדם לשינוי התקלה החקיקתית, או תפרסם הוראת ביצוע שתיתן פתרון לעיוות שנוצר, ברוח החלטת מיסוי 4983/15. נדגיש, כי ברשימה זו לא דנו בטענה אפשרית, לפיה רישום הזכויות על שם הבן הממשיך, אינו מהווה מכירה של זכות במקרקעין מצד היורשים האחרים ועל כן אינו מקים בידם חבות במס שבח. על כך ברשימה אחרת.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il. 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.

הזכויות בקיבוץ על שם אחד היורשים בלבד, העברת הזכויות בקיבוץ על ידי שני היורשים לידי היורש השלישי, תיחשב כיצירת נאמנות שכל אחד מהיורשים הינו נהנה בה, והאח אליו הועברו הזכויות ייחשב כנאמן.

עוד נקבע בהחלטת המיסוי, כי מכירה עתידית של הזכויות בקיבוץ תיחשב כאירוע מס לצורך החוק, וכל אחד מהיורשים ייחשב כמוכר. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.

ניתן לראות, אם כן, כי החלטת המיסוי מעניקה במידת מה פתרון ראוי והולם לתקלה החקיקתית, במצבים מסוימים בהם לא קיים צורך מידי בהעברת כספים בין היורשים המסתלקים לבין הבן הממשיך.

סיכום ומסקנות

ירושה וחלוקה ראשונה בין יורשים, במסגרתן מחולקים נכסי העיזבון בין היורשים, אינן מהוות ככלל אירוע מס לצרכי החוק. מנגד, חלוקה של נכסי העיזבון או הסתלקות מנכסי העיזבון, המשלבות תמורה כספית או אחרת, שמקורה מחוץ לנכסי העיזבון, עלולה להקים חבות במס שבח למעביר הנכס (המוכר) וחבות במס רכישה למקבל הנכס (הרוכש).

על כן, תכנון לקוי של חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים עלול ליצור חביות מס ניכרות על היורשים. הדבר מקבל משנה תוקף בעסקאות בין יורשים בנחלות, על רקע הדרישה החוקית לרישומן של בן ממשיך אחד בנחלה. עסקאות אלו כיום, לאחר תיקון 76, עסקאות אלו עלולות להסתיים בתקלות מס שבח,