



י"ד טבת, תשע"א
21 דצמבר, 2010

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 7/2010 – רשות המסים
הנדון: חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים - סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין

1. כללי

ככלל, חלוקת נכסי מקרקעין בין שותפים, כמו גם בין יורשים, הינה עסקת חליפין המהווה אירוע מס חייב לפי לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). אולם, בסעיף 5(ג)(4) לחוק קבע המחוקק כי חלוקה ראשונה של נכסי העיזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה לעניין החוק, ובלבד שבמסגרת החלוקה האמורה לא ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון.

סוגיית חלוקת נכסי עיזבון מעוררת שאלות רבות כגון: מה נחשב ל"חלוקה ראשונה", מהו המועד שבו חלוקה זו הסתיימה, מהו היקף נכסי העיזבון, זיהוי המוריש ועוד. מטרת הוראת ביצוע זו, היא להצביע על מקרים מאפיינים שנבחנו במסגרת המוסד להחלטות מיסוי והתמודדו עם שאלות אלו ומהווים אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים.

2. תיאור עיקרי המקרים והחלטות שניתנו בהם

2.1 חלוקת פירות הנכסים באופן שונה (לטובת אחד ההורים) מזה שנקבע בצו הירושה בדבר חלוקת הנכסים – התנהגות שאינה מהווה חלוקה

המציאות מלמדת שבנים יורשים מאפשרים במקרים רבים להורה האלמן ליהנות בחייו משימוש בנכסים ובפירות הנכסים אותם ירשו מההורה המנוח, וזאת מתוך דאגה לרווחת ההורה שבחיים, ולא מתוך כוונה לוותר על ירושתם. הבנים היורשים משהים, למעשה, עד אריכות ימי ההורה השני את חלוקת הזכויות ביניהם. לפיכך במתן זכויות שימוש כאמור להורה שבחיים לא נראה בכך בלבד כחלוקה ראשונה.

כך נדון מקרה, בו עם פטירת האב נרשמו הבנים היורשים כבעלי הזכויות במקרקעין על פי צו ירושה יחד עם אימם. יחד עם זאת, מאז פטירת האב המוריש ועד לפטירת האם שימש אחד הנכסים בפועל למגוריה של האם ושאר הנכסים הושכרו בשכירות חופשית כאשר התמורה משכירות זו הועברה באופן בלעדי לאם. לאחר פטירת אשת המנוח ביקשו הבנים לחלק את נכסי עיזבון האב ביניהם ולייחד לכל אחד מהם נכס מסוים.

נקבע כי מקום בו הבנים היורשים העמידו את הרכוש אותו ירשו ופירותיו לשימוש ההורה שבחיים מבלי למשל, להעביר את זכויותיהם ברישום ע"ש ההורה שבחיים - אין בכך בלבד כדי להצביע על ויתור מוחלט בזכויותיהם המקוריות לטובת ההורה אלא על השהיית מימוש זכויותיהם ולפיכך, לא יחשב האמור ל "חלוקה ראשונה" והבנים



היורשים יוכלו גם לאחר פטירת ההורה שבחיים, ואף קודם לכך, לחלק את הרכוש ביניהם מבלי שהדאגה לרווחת ההורה תעמוד להם לרועץ.

2.2 חלוקה בעין של הנכסים ליורשים, השונה מחלקם היחסי של היורשים לפי צו הירושה

בהתאם להוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק אין דרישה כי יישמרו יחסי השווי לאחר החלוקה (בשונה מהוראות סעיף 67 לחוק). יחד עם זאת, שינוי מהותי לא מוסבר יכול להצביע על איזון באמצעות נכסים שאינם נמנים על נכסי העיזבון. **במקרה של פערי שווי מהותיים וללא הסבר סביר יעבור נטל הראיה ליורשים להראות שהחלוקה נעשתה ללא תמורה מחוץ לנכסי העיזבון.**

כך נדון מקרה של עיזבון שכלל 2 דירות מגורים, ובמסגרת צו הירושה נקבע כי העיזבון יחולק בין 2 ילדיה של המורשה. היורשים ביקשו לחלק ביניהם את הדירות כך שכל דירה תירשם על אחד היורשים. על פי הערכת שמאי שווי הדירה האחת היה פי 3 משווי הדירה השנייה. באותו מקרה, בנסיבות דנן הוסברה החלוקה הלא מאוזנת בין היורשים בעובדה שעוד בטרם פטירת המורשה, התגורר אחד היורשים במשך שנים רבות עם משפחתו בדירה שקיבל בחלוקת העיזבון, בסמוך למגורי אמו המנוחה אשר גם שהתה איתו במהלך השבוע. במקרה זה, ניתן הסבר מניח את הדעת לפערי השווי המהותיים בחלוקה, החלוקה המבוקשת תאמה את החלוקה בפועל, ונקבע כי יש לראות בחלוקה האמורה, כחלוקה הראשונה בין יורשים.

2.3 חלוקת עיזבון לראשונה באופן שונה מהירושה לאחר שנים רבות ולאחר שבוצעו פעולות נכסים

יש ובמסגרת הירושה, עוברים הנכסים במושע ליורשים ללא כל חלוקה ספציפית (בד"כ בירושה שאינה מכוח צוואה מפורטת) ועד להתארגנות היורשים בדבר החלוקה המוסכמת ביניהם עשוי לעבור פרק זמן. במקרים כאלה, למשך הזמן כמו גם להתנהלות היורשים באותה תקופה השלכה מכריעה.

כך נדון מקרה בו הועברו בירושה שני בנייני דירות במושע לילדי המנוחה. ברבות השנים נפטרו גם חלק מילדיה של המנוחה וזכויותיהם בבניינים הועברו לילדיהם, ואף לנכדיהם, בירושה. הכנסות שכ"ד מהבניינים נכנסו כולן לחשבון בנק אחד ("פולי"). ההכנסות (בניכוי הוצאות) חולקו ליורשים לאורך השנים בהתאם לחלקם היחסי בעיזבון ודווחו כל אחד בתיקו האישי במס הכנסה. במהלך השנים גם בוצעו גם עסקאות נכסים - נתנו מתנות לילדים וחכירה לאחד היורשים המתגורר באחד הנכסים. לאחר כ- 40 שנה מיום הפטירה ביקשו היורשים לרשום את הבניינים כבית משותף, ולייחד את הדירות בהם על שם כל אחד מהיורשים ולראות בכך חלוקה ראשונה.



נקבע כי לאור פרק הזמן הממושך, התנהלות היורשים בהתאם לצו הירושה במשך עשרות שנים ולאור העובדה שחלק מהנכסים נמכרו או יוחדו ליורשים לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק על החלוקה המבוקשת.

2.4 שני עיזבונות של הורים אשר לא יראו אותם "כעזבון אחד" הואיל ובאחד מהם הסתיימה החלוקה

סעיף 5(ג)(4) קובע כי יראו עיזבון של שני מורשיים שהם בני זוג או ילד והורהו כעזבון אחד. הוראה זו לא תחול מקום בו הסתיימה חלוקתו של אחד העיזבונות.

כך נדון מקרה בו שתי בנות ואם ירשו את עיזבון אביהם שכלל 10 דירות. הזכויות נרשמו בלשכת רישום המקרקעין על שם היורשים בהתאם לצו הירושה. יחד עם זאת, למרות הרישום בלשכת רישום המקרקעין הוסכם בין האם והבנות כי את ההכנסות מדמי השכירות של 3 דירות יקבלו הבנות, ואילו האם תוותר על חלקה בהכנסות אלו (להלן: "הדירות שחולקו לבנות"). דירה נוספת ששימשה למגוריה של האם תישאר בהחזקתה וההכנסות בגין הדירות הנוספות יועברו לאם. האם נפטרה וכל עיזבונה על פי צו הירושה, עבר לשתי בנותיה בחלקים שווים. הבנות ביקשו לחלק ביניהן מחדש את כל 10 הדירות. השאלה שנדונה הייתה האם ניתן לראות בדירות שחולקו לבנות מעיזבון האב ביחד עם נכסי עיזבון האם, כ"עיזבון אחד" ולפיכך ניתן לחלק ביניהם את כל 10 הדירות מחדש ללא מס במסגרת סעיף 5(ג)(4).

הוחלט כי בשל העובדה שהאם והבנות היורשות חילקו ביניהן את הדירות מעיזבונה של האב, הסתיימה חלוקת עיזבון האב, ולא ניתן לצרפו כעת עם נכסי עיזבון האם.

2.5 עיזבונות הורים ובן חסוי כ"עיזבון אחד"

השאלה האם נעשתה חלוקה ראשונה והסתיים הליך ההורשה לצרכי מס היא בראש ובראשונה שאלה עובדתית הנבחנת על פי הנסיבות הקונקרטיות של כל מקרה. כך, במקרה שלהלן למרות השימוש בפועל שנעשה בנכסים עד ערב החלוקה בין כל היורשים של שלושה עיזבונות לא ראינו בשימוש זה כחלוקה ראשונה בשל הנסיבות המיוחדות בהן השימוש שנעשה בנכסים לאחר הפטירה היה אותו שימוש בטרם הפטירה ושמטרתו הייתה להמשיך ולהבטיח צרכים סיעודיים להם נזקקו חלק מבני המשפחה (אף עוד בטרם הפטירה). בנסיבות כמפורט להלן לא ראינו בשימוש בנכסים כחלוקה ראשונה כלומר כויתור על הזכויות הרכושיות שהוקנו מכח הירושה.

כך נדון מקרה של שלושה עיזבונות שהותירו אחריהם בני משפחה אחת - שני בני זוג ובנם החסוי. העיזבונות כללו בין היתר, מספר דירות מגורים, מבנה המשמש לנגרייה וכן מגרש חקלאי שחלקם היו בבעלות המשותפת של בני הזוג. בשנת 1993 נפטרה האישה והורישה את עיזבונה לבעלה, ולשני בניה. בשנת 2001 נפטר הבעל והוריש את עזבונו בחלקים שווים



לשני נכדיו. הבן החסוי של בני הזוג, שהיה חשוך ילדים, נפטר בשנת 2005 והוריש את כל עיזבונו לאחיו. הירושים משלושת העיזבונות ביקשו לחלק את נכסי שלושת העיזבונות (זוג הורים ובן) כעיזבון אחד. עד לחלוקה המבוקשת היה השימוש בנכסים כדלקמן:

- דירות שהיו בבעלות בני הזוג הושכרו גם לאחר פטירתה של האשה, ודמי שכירות אלו שימשו למימון בית אבות לבעל. לאחר פטירת הבעל ועד לחלוקה המבוקשת נותרו הדירות ריקות ללא שימוש והשכרה.
- דירה נוספת הושכרה וההכנסה מדמי השכירות שימשה לטיפול בבן החסוי. לאחר פטירת הבן החסוי נותרה הדירה ריקה ללא שימוש.
- מבנה הנגרייה שימש את הבן האחר של בני הזוג בעסקו במשך 50 שנה והמשיך לשמש אותו מאוחר יותר גם לאחר מות אביו המוריש.
- המגרש החקלאי לא הושכר ולא עובד.

השאלה שנדונה הייתה, באלו מהעיזבונות הסתיימה כבר החלוקה או שמא זו לא הסתיימה וניתן לראות בכל שלושת העיזבונות (ההורים והבן) "כעיזבון אחד". השימוש שנעשה בנכסי שלושת העיזבונות בנסיבות המיוחדות, בהן הבנים מאפשרים להורה האלמן ליהנות מפירות הנכסים שבעיזבון לצורך מחייתו ועד אריכות ימיו, ובנסיבות בהן הבן והנכדים ממשיכים לאחר הירושה לדאוג לצרכי קיומו של הבן החסוי, ובנסיבות בהן האח האחר השתמש בנגרייה כ-50 שנים עוד קודם לירושה, והמשיך לעשות כן עד לחלוקה המבוקשת (כשנתיים לאחר פטירת הבן החסוי) - נקבע שבנסיבות אלה אין לראות בשימוש שנעשה חלוקה ראשונה, אלא בהחלטה משפחתית הבאה להתחשב בצרכים המיוחדים של בני המשפחה, אך לא מהווה ויתור אמיתי של הזכויות הרכושיות אותן קיבלו מכח הירושה.

2.6 זיהוי המוריש

שאלת זיהוי המוריש מתעוררת לא פעם כאשר ישנה "שרשרת" של הורשות. שאלת זיהוי המוריש עשויה להיות רלוונטית בין היתר לצורך הבחינה האם ניתן לראות שני עיזבונות כ"עיזבון אחד".

כך נדון מקרה בו נפטר אבי המשפחה ואשתו ובנותיו ירשו אותו. שנים לאחר פטירת האב נפטרה דודתו של האב ובצוואתה הורשה את נכסיה לאב, אלא שהלה היה כבר מנוח. השאלה שהתעוררה היתה האם ניתן לראות את נכסי עיזבון הדודה כעיזבונו של האב, כך שניתן לחלק את כלל הנכסים של הדודה והאב כעיזבון אחד.

במקרה זה הוחלט כי לא ניתן לראות את הנכסים שהורשה הדודה כנכסי עיזבון האב וזאת משום שהאב מעולם לא ירש את נכסי הדודה ולפיכך עם מותו הם לא עברו לילדיו במסגרת עזבונו. חוק הירושה קובע, כי במקרה בו נפטר יורש על פי צוואה (במקרה זה



האב) בטרם מות המצווה (במקרה זה הדודה), יראו את יורשיו (של היורש שנפטר) כיורשי המצווה (במקרה זה כיורשי הדודה) הבנות ירשו אפוא שני עיזבונות - את עיזבון אביהם ואת עיזבון דודתם. מאחר ולא מתקיימים בין המורשישים (האב ודודתו) יחסים של בני זוג או ילד והורה, לא ניתן לראות בשני עיזבונות אלו, כעיזבון אחד.

2.7 שינוי הסכם חלוקה וביצוע חלוקה בשלבים

הסכם חלוקת עיזבון כמו כל הסכם יכול וישתנה. ככל שההסכם המקורי לא השתרש בקרקע המציאות לא יראו בשינוי כחלוקה נוספת. חלוקת עיזבון לראשונה יכול ותבוצע בשלבים בפרט כאשר מדובר במסת נכסים גדולה או במספר רב של יורשים.

כך נדון מקרה בו ערכו היורשים הסכם חלוקה שקיבל תוקף של בימ"ש. בהתאם להסכם החלוקה האמור, חולקו נכסי העיזבון ל-3 קבוצות נכסים:

- **קבוצה ראשונה** - בקבוצה זו יוחדו באופן ספציפי נכסים ליורשים, בחלוקה זו נוצר הפרש בשווי לטובת יורש מסוים (להלן: "יורש א").
- **קבוצה שנייה** - קבוצת נכסים זו נשארה בבעלות משותפת של כל היורשים.
- **קבוצה שלישית** - נקבע כי הנכסים בקבוצה זו ימכרו על ידי היורשים ומתמורת המכירה יבוצע איזון בין יתר היורשים ליורש א'.

הסכם החלוקה דווח לרשויות המס ואושר כחלוקה ראשונה לפי סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין. כעבור כ-6 שנים ביקשו היורשים לשנות את הסכם החלוקה המקורי באופן שהחלוקה בקבוצת הנכסים השלישית תהא על דרך של חלוקה בעין שווה בשווה ולא על דרך של מכירה וחלוקת התמורה ביניהם, כפי שהוסכם שיעשו אך בפועל טרם ביצעו. כמו כן, ביקשו היורשים לאזן את ההפרש שהיה קיים לטובת יורש א' מתוך כספי תמורה שנתקבלו ממכירת נכס משותף שנמנה על הקבוצה השנייה, ואשר התמורה בגינו טרם חולקה והופקדה בחשבון נאמנות של מנהל העיזבון.

במקרה זה עלתה השאלה האם החלוקה החדשה מהווה חלוקה ראשונה בין יורשים? ואם כן האם ניתן לראות בכספי התמורה ממכירת נכס מהקבוצה השנייה, שנועדו לאזן את ההפרש שנוצר לטובת יורש א', כנכס הנמנה על נכסי העיזבון?

מאחר ובקבוצת הנכסים השלישית טרם בוצע הסכם החלוקה, לא נעשה בהם כל שימוש או חלוקה בעין, נקבע כי ניתן לראות בשינוי ההסכם לגבי קבוצת נכסים זו חלוקה ראשונה. באשר לתשלומי האיזון ששולמו מכספי תמורת המכירה של הנכס מהקבוצה השנייה נקבע כי, כל עוד לא חולקה התמורה, וזו הופקדה בחשבון הנאמנות של מנהל העיזבון והנכס הנמכר היה ונותר בבעלות המשותפת בין היורשים, ניתן לראות באיזון מתמורת נכס זה כאיזון מתוך כספי העיזבון.



2.8 חלוקת נכסים שהתקבלו אגב פירוק חברה שמניותיה התקבלו בירושה

במספר מקרים עלתה השאלה האם יורשים שירשו **מניות** באיגוד מקרקעין יכולים לפרק את האיגוד ואז לאחר קבלת נכסי החברה (במושע) עקב הפירוק לבצע חלוקה ביניהם אשר תחסה תחת הוראותיו של סעיף 5(ג)4. השאלה שנדונה בהקשר זה היתה האם אין לראות באירוע הפירוק כשלעצמו חלוקה ראשונה.

בהתאם להוראות חוק הירושה, התשכ"ה - 1965 (להלן: "**חוק הירושה**"), נכסי העיזבון יכול ויחולקו בין היורשים על פי הסכם ביניהם. עוד יצוין, כי סעיף 109(ב) לחוק הירושה קובע כדלקמן:

"שבת הנכסים, פירותיהם וכל מה שבא במקום הנכסים ממות המוריש עד לחלוקת העיזבון - של העיזבון הם, והוא הזין לגבי פחת הנכסים ולגבי תשלומים המוטלים עליהם"

לאור זאת, נקבע כי אם הליך הפירוק הוא **חלק מהליך כולל של הסכם בין היורשים לחלוקת העיזבון**, יש לראות בנכסי החברה שהתקבלו אגב הפירוק כנכסי העיזבון חלף המניות. לפיכך, בנסיבות כאמור אין לראות בפירוק חלוקה ראשונה וחלוקת נכסי החברה שנתקבלו אגב הפירוק בין היורשים תחשב כחלוקה ראשונה של נכסי עיזבון עליהם יחולו הוראות סעיף 5(ג)4 לחוק.

יובהר, כי ככל שירשי המניות התנהלו תקופה ממושכת כבעלי מניות החברה, פעלו בה וניהלו אותה ונמנעו מלפרקה יראו בנסיבות אלה כחלוקה ראשונה ופירוק מאוחר לא יחשב כחלוקה ראשונה. עוד יובהר, כי לצרכי מס הליך הפירוק מהווה מכירה הן של נכסי העיזבון (המניות) ע"י היורשים והן מכירה של נכסי החברה ע"י החברה, ואירועים אלה חייבים במס לפי החוק ופקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**"), אלא אם כן חלות הוראות הפטור הקבועות בסעיף 71 לחוק.

כך, נדון מקרה בו ירש אדם מהוריו מניות באיגוד מקרקעין אשר החזיק בדירת מגורים מיום הקמתו. הדירה הייתה הנכס היחיד של האיגוד, ומיום הקמתו ועד למועד הפירוק לא היו באיגוד כל פעילות או נכסים זולת הדירה אשר שימשה למגורי הוריו של היורש. ערב פטירתם לא החזיקו ההורים במישרין או בעקיפין בדירה נוספת. היורש ביקש לפרק את האיגוד ולקבל לידי את הדירה ולמוכרה בפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק כדירה שהתקבלה בירושה.

הוחלט כי בכפוף להוראות החוק והפקודה, בנוגע למיסוי הפירוק ובכפוף להוראת סעיף 72ב לחוק, ניתן לראות בדירת המגורים שהתקבלה בידי היורש אגב הפירוק, כנכס עיזבון שהתקבל בירושה ולפיכך מכירת הדירה תהיה פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק.



במקרה נוסף ירשו מספר יורשים מניות באיגוד מקרקעין אשר בבעלותו היו מספר נכסי מקרקעין שלא היו סמוכים זה לזה. נכסי המקרקעין היו הנכסים היחידים של האיגוד, ומיום הקמת האיגוד ועד למועד הפירוק לא היתה באיגוד כל פעילות עסקית. היורשים ביקשו לפרק את האיגוד ולאחר שיתקבלו בידיהם נכסי המקרקעין במושע ייחדו לכל אחד מהם נכס מקרקעין בנפרד. יצוין, כי באותו מקרה לא יכלו היורשים לאחר ביצוע פירוק פטור ממס לפי סעיף 71 לחוק, ליהנות מהוראות סעיף 67 לחוק וליחד לכל אחד מהם נכסים, שכן נכסי המקרקעין לא היו גובלים זה בזה. הוחלט, כי בכפוף לתחולת הוראות החוק והפקודה על אירוע הפירוק, ניתן לראות בנכסי המקרקעין כנכסי עיזבון שהתקבלו בירושה וניתן לראות בכל המהלך של הפירוק וייחוד הנכסים ליורשים כחלוקת עיזבון ראשונה עליה יחולו הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק.

בברכה,

רשות המסים בישראל