

## פרק 2

# חלוקת נכסי עזבון

ד"ר אברהם אלתר

25.....	הדין הקיים	2.1
25.....	התיקון: הרחבת הפטור לחלוקה בין יורשים גם לאחר רישום צו ירושה	2.2
27.....	התוצאה לאחר תיקון 50	2.2.1



## 2.1 הדין הקיים

לפי הדין הקיים חלוקת נכסי עזבון בין יורשים ללא תשלומי איזון פטורה ממס.

נוסח סעיף 5(ג) לחוק הקיים הינו כלהלן:

- (1) מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4.
- (2) במכירה ובעשיית פעולה כאמור בפסקה (1), יום הרכישה ושווי הרכישה ייקבעו בהתאם להוראות סעיפים 26 ו-37.
- (3) מנהל העזבון אחראי למילוי החובות הקבועות בסעיפים 73, 76, 90א ו-91 ובלבד שאם לא מונה מנהל לעזבון יחולו החובות האמורות על כל אחד מהיורשים.
- (4) לענין סעיף קטן זה, 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.

כפי שאנו רואים מותנה הפטור, או העדר החיוב - לשם הדיוק - ב"חלוקת נכסי עזבון...". כאשר חלוקה זו הינה "פנימית" ואיננה כוללת "איזון חיצוני", שמקורו בכסף או בשווה כסף מחוץ לעיזבון. ברור אבל כי הפטור מסתיים כאשר מסתיימת חלוקת העזבון. מתי מסתיימת חלוקת העיזבון? בשל חוסר בהירות והחשש הכרוך בפרשנות מושג זה בא התיקון שלהלן.

## 2.2 התיקון: הרחבת הפטור לחלוקה בין יורשים גם לאחר רישום צו ירושה

התיקון נועד להסיר חשש שמא רישום צו ירושה מסיים את הליך חלוקת העיזבון כך שאחריו כל חלוקה נוספת כבר אינה "במסגרת חלוקת העזבון" ולפיכך איננה פטורה ממס.

חשש זה נבע ממספר פסקי דין שקבעו כי חלוקת עזבון מסתיימת בעת רישום העזבון ברשמי המקרקעין.<sup>1</sup>

אנו רואים, אפוא, כי לפי הפסיקה היה חשש, שהתאמה ע"י פרשנות משרדי מס שבח השונים, כאילו חלוקה בין יורשים לאחר רישום בטאבו היתה חלוקת נכסים חייבת מס, ולא חלוקת עזבון.

בסעיף 2(2) לתיקון 50 נקבע:

**"בסעיף קטן (ג)4), בסופו יבוא "לענין זה, "חלוקת נכסי עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה-1965,<sup>2</sup> ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור."**

לפי התיקון עולה כי חלוקה ראשונה לאחר סיום הליך ההורשה ורישום הירושה בטאבו, תהיה עדיין פטורה ממס. הדבר יאפשר ליורשים רבים ש"נתקעו" עם שותפים בלתי רצויים ונמצאים בסכסוכים מתמידים, להיפרד ללא ארוע מס וע"י כך להחזיר למשק הנדל"ן מקרקעין שהוקפאו כאמור בשל סכסוכים כאלו. עורכי-דין העוסקים בנדל"ן או בירושות וצוואות יכולים לספר סיפורים מאלפים על תופעות כאלו. נראה, אפוא, כי תיקון זה משרת, לדעת הועדה, החזרה לשוק הנדל"ן של נכסי מקרקעין רבים ואיננו יוצר עלות תקציבית ממשית למדינה.

גם בדברי ההסבר לתיקון עולה כי מטרת המחוקק היא להפשיר מקרקעין שנתקבלו בירושה על ידי מספר יורשים:

1 ראה: ע"א 165/79 מנהל מס שבח נ' כהן, פ"ד לד (3) 284; ד"נ 22/80 שרייבר נ' מנהל מס שבח, פ"ד לד (4) 589; ועמ"ש 201/96 רענן נ' מנהל מס שבח, מיסים יב/4-ה-45, בהם נקבע כי תהליך ההורשה מסתיים עם רישום זכויות היורשים בלשכת רישום המקרקעין, או מקום בו הללו נוהגים מנהג בעלים בחלקם בעזבון וכי הסדר בין יורשים שבבעלותם חלקים בלתי מסוימים של קרקע, בדבר חליפין, אינו פותח מחדש את הליכי ההורשה; עמ"ש 1097/87 הופר נ' מנהל מס שבח, מיסים ה/2-ה-91, שם נקבע כי יש לראות את תהליך ההורשה, לגבי יורשים עפ"י דין, כמסתיים עם זכייתם בחלק מסוים בנכס.

השווה ע"א 799/77 מנהל מס שבח נ' פחייק, פ"ד לב (3) 156, פד"א ט (36), שם נקבע כי הורשה מהווה פעולה משפטית המעבירה את נכסי המוריש לתעודתם הסופית, קרי עד לחלוקתם הסופית בין היורשים; ע"א 499/85 שפייר נ' מנהל מס שבח, מיסים ד/5-ה-1, שם נקבע כי מכירת נכס מקרקעין ע"י מנהל העזבון לצד ג' וחלוקת התמורה בין היורשים הינה חלק מהליך ההורשה. ע"א 145/84 מנהל מס שבח נ' הרמן ואח', פ"ד לט (4) 693, שם נקבע כי העברת זכות חכירה בלעדית ליורש, אשר הייתה שייכת לו כבר בעת הפטירה, למרות תשלום פיצוי כספי ליורשים האחרים, מהווה חלק מהליך הירושה; עמ"ש 297/98 לוינ' נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה, תק-מח 98 (3) 92, שם נקבע כי הסכם חלוקת עזבון בין יורשים אינו מהווה מכירה, אפילו אם נערך זמן רב לאחר שנרשמו הנכסים על שם היורשים בטאבו, ובתנאי שלא שולמה תמורה מוחץ לעזבון; להרחבה ראה יצחק הדרי, מס שבח מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, יונתן, תש"ס), 275.

2 חוק הירושה, התשכ"ה-1965, ס"ח 63.

**”מוצע להבהיר, כי הוראת הסעיף האמור תחול בין אם חלוקת נכסי העיזבון נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, לפי הענין, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, כך שתינתן הזדמנות אחת לחלוקה בין היורשים בפטור ממס, בין לפני הוצאת הצו ובין לאחר הוצאתו.”**

## 2.2.1 התוצאה לאחר תיקון 50

התוצאה כי כיום, לאחר תיקון 50, גם אחרי זמן רב, לדוגמא 20 שנה מיום הפטירה, זמן רב, לדוגמא 15 שנה מיום רישום צו הירושה יחול הפטור ממס. כך לדוגמא, אם הוחלט בהסכם בין יורשים על חלוקת עיזבון בין היורשים, יחול הפטור או העדר החיוב במס הקבוע בסעיף 5(ג)4 לחוק העיקרי, כפי שתוקן בסעיף 2(2) לתיקון 50, למרות הזמן הרב. היורשים לא יחויבו במס שבח או במס רכישה. לכאורה, לפי נוסח הפטור, מאחר ואין ארוע מס ניתן להגיש את ההסכם לחלוקת העיזבון ישירות לטאבו, אלא שפרקטית רצוי בכגון דא להגיש טופס דיווח (מש"ח) לרשויות המס ולבקש פטור מכח סעיף 5(ג)4 לחוק.

נציין כי לדעתנו גם חלוקה בין יורשי היורשים או חלופיהם תהנה מהפטור. כמו כן ברור לדעתנו שאם נוספו תשלומי איזון, לא יחול הפטור במלואו, אלא שיקום החיוב במס לפי נוסח החוק שלענין זה תקף גם כיום:

**”...ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון, יראו את חלק העיזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר.”**

יוצא, אפוא, שחלוף הזמן אין בו כדי לשנות את העקרון ועירוב נכס מחוץ לעיזבון, ולא דווקא מזומן, אלא “שווה ערך”, שהינו כל נכס שיש לו ערך כלשהו, יחייב את חלק העיזבון היחסי במס, בעוד שאר העיזבון אינו חייב במס.

לדעתנו רצוי כי אם החלק החייב ישוחלף, הפטור לשחלוף שחל בדיעבד יחול גם על נכס עזבון שנמכר, או שנמסר לאחד היורשים בתמורה. הפטור מכח השחלוף יחול על אף החיוב העולה מסעיף חלוקת העיזבון. זאת מן הטעם שמטרת השחלוף מתקיימת במלואה ואין במתן הפטור לחתור תחת הוראות החיוב בסעיף העדר החיוב במס או הפטור לחלוקת עיזבון.

עוד נוסף ונציין כי מקום בו חויב חלק העזבון במס יחולו הכללים הרגילים של יחוס עלות יחסית כיחס שווי החלק הנמכר לכלל שווי הנכס במכירה. כלל זה יחול אף ללא הסדר חוקי מפורש, מכח עקרונות כלליים החלים בדיני המס, ופסיקה שנקבעה כך<sup>3</sup>.

---

3 ראה: עמ"ש **מירון** (הערה 13, פרק 1), אשר דן במכירת מזכויות במגרש, תוך הטרוגניות בשווי חלקיו; ע"א **קלמס** (הערה 12, פרק 1), אשר דן במכירת חלק בלתי יחסי מנכס שנתקבל במספר מועדים שונים.