

מתי מסתיים הליך הירושה שאינו חייב במיסי מקרקעין

סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין מחריג את פעולת ההורשה מתחולת החוק. אין עזבונו של מוריש מחויב בדיווח על הירושה, גם אם במסגרתה הועברו זכויות במקרקעין או זכויות באיגודי מקרקעין, ואין כל חיוב במיסי מקרקעין (שבח, מכירה או רכישה).

כמובן שמדובר בהוראה מקילה, אשר מאפשרת ליורשים לקבל את נכסי המוריש מבלי שהדבר ייחשב לאירוע מס. ככלל ומבלי להתייחס למקרים של פטירה שחל עליה חוק מס עזבון, אירוע המס נדחה עד למועד מכירת נכסי הירושה על ידי היורשים, במסגרתו היורשים ממוסים בגין השבח אשר צמח החל מיום רכישת הנכס על ידי המוריש ועד ליום מכירת נכסי העזבון על ידם – עקרון הידוע בשם "רציפות המס".

השאלה העולה בהקשר האמור, הנה מתי מסתיים אותו הליך ירושה, סיום שלאחריו כל שינוי בזכויות בנכסים נשוא הירושה ייחשב למכירת נכסי הירושה על ידי היורשים החייבת במס בהתאם לחוק: האם הליך ההורשה מסתיים עם פטירת המוריש, כך שכל העברה של הזכויות בנכסי הירושה המשנה את מצב הזכויות בניגוד לצוואת המוריש (או להוראות חוק הירושה בהעדר צוואה), מהווה מכירה החייבת במס על פי החוק, או שמא הליך הירושה נמשך למועד נדחה אחר.

המחוקק מתייחס לשאלה האמורה במסגרת סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין וקובע כי ככלל, כל מכירת זכות במקרקעין הנמנית על נכסי העזבון מהווה מכירת זכות במקרקעין על פי החוק, המחייבת דיווח ותשלום המסים המתחייבים בעקבותיה.

יחד עם זאת, מבהיר המחוקק במסגרת הסעיף הנ"ל כי פעולות מסוימות המשנות את הזכויות בנכסי העזבון לא ייחשבו כמכירה החייבת במס על פי החוק, אלא יחשבו כהשלמה של הליך הירושה, שכאמור אינו חייב במס.

טרם סקירת הפעולות הנמנות על הליך הירושה שאינו חייב במס, נציין כי המחוקק "נאלץ" להתערב יותר מפעם אחת, כדי להבהיר מתי מסתיים אותו הליך של הירושה שאינו נחשב לאירוע מס לעניין החוק.

הפעולות הנכללות בהליך ההורשה, מעבר לחלוקת נכסי העזבון בהתאם לרצון המוריש (בין בצוואתו ובין על פי חוק), הן:

(א) חלוקת נכסי העזבון בין היורשים בניגוד לרצון המוריש, ללא מתן תמורה מצד אחד היורשים למשנהו שאינה נכללת במסגרת נכסי העזבון.

לדוגמא: עזבון כולל שני נכסי מקרקעין השווים 50 ₪ כל אחד וכמו כן סכום של 100 ₪ במזומן. היורשים הנם שניים, אשר על פי הצוואה מקבלים את כלל נכסי העזבון בחלקים שווים, קרי – כל אחד מהיורשים מקבל מחצית הזכויות בשני נכסי המקרקעין ו-50 ₪.

במקרה כזה, חלוקה של נכסי העזבון כך שאחד היורשים יקבל את מלוא הזכויות בנכסי המקרקעין והיורש השני יקבל לידיו את ה-100 ₪ מהווה חלוקה שלא ניתנה בצידה תמורה חיצונית, שכן יורש אחד שילם 50 ₪ בגין שני חצאי נכסי המקרקעין, וזאת מתוך הכספים שקיבל מהעזבון.

בדוגמא הנ"ל, החלוקה כולה תיחשב כחלק מהליך הירושה שאינו מחוייב במס על פי החוק.

(ב) חלוקת נכסי העזבון בין היורשים בניגוד לרצון המוריש תוך מתן תמורה מצד אחד היורשים למשנהו שאינה נכללת במסגרת נכסי העזבון, וזאת רק לגבי חלק העזבון שלא ניתנה בשלו תמורה מחוץ לנכסי העזבון.

לדוגמא: עזבון כולל שני נכסי מקרקעין השווים כ"א 50 ₪ ו- 50 ₪ במזומן. היורשים הנם שניים, אשר על פי הצוואה מקבלים את כלל נכסי העזבון בחלקים שווים, קרי – כל אחד מהיורשים מקבל מחצית הזכויות בשני נכסי המקרקעין ו- 25 ₪.

במקרה כזה, חלוקה של נכסי העזבון כך שאחד היורשים יקבל את מלוא הזכויות בנכסי המקרקעין והיורש השני יקבל לידיו 75 ₪ מהווה חלוקה שניתנה בצידה תמורה חיצונית (25 ₪), שכן יורש אחד שילם 50 ₪ בגין שני חצאי נכסי המקרקעין כאשר רק 25 ₪ מתוכם מהווים כספים שקיבל מהעזבון.

בדוגמא הנ"ל, רק חלוקת נכס אחד מהשניים תיחשב כחלק מהליך הירושה שאינו מחוייב במס על פי החוק.

המחוקק מוסיף ומבהיר כי החלוקה בין היורשים הפטורה ממס הינה החלוקה הראשונה בלבד. במילים אחרות, באם באחת הדוגמאות הנ"ל תתבצע חלוקה נוספת, אזי ללא קשר למקור התמורות שהוחלפו בין הצדדים, אותה חלוקה תיחשב לאירוע מס לעניין החוק ועל כן תחוייב במיסי המקרקעין מכח החוק.

המחוקק מבהיר בנוסף, כי את החלוקה הראשונה ניתן לערוך בין היורשים הן לפני רישום צו הירושה או צו קיום הצוואה והן לאחר רישום אחד הצווים האמורים. כלומר, המחוקק בוחר במבחן מהותי שאינו תלוי באירועים אשר כשלעצמם אינם מצביעים על עצם ביצוע החלוקה המהותית בין היורשים.

ברור כי החשיבות בהגדרת חלוקה ראשונה של נכסי העזבון מצויה בעובדה כי משחולק העזבון לראשונה, כל חלוקה שלאחריו יוצרת אירוע מס, ואין היא בגדר ירושה שאינה חייבת במס על פי החוק.

לסיכום, כיום, חלוקת נכסי עזבון ראשונה בין יורשים תחשב לחלק מהליך ההורשה שאינה חייבת במס, אך כל זאת במידה ותהא זו החלוקה המהותית הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים (חלוקה פורמאלית, כגון מתן צו ירושה או רישום זכויות במרשמים הרלבנטיים, איננה נחשבת לעניין זה), וכל פעולה נוספת אחרת, לרבות חלוקה חוזרת אשר תתבצע בכל אחד מהנכסים שנתקבלו בירושה, ואף אם תהיה זו פעולה בין היורשים עצמם ובמסגרת נכסי העיזבון, תהווה פעולה המחוייבת במס על פי החוק.