משרד המשפטים
הנהלת הרשות לרישום והסדר זכויות מקרקעין

תיק: ערר 295-2023

בעניין: מקרקעין הידועים כגוש 6154 חלקה 748 תת חלקה 10
וגוש 7111 חלקה 113 תת חלקה 6

(להלן: "**המקרקעין הנדונים**")

1. **רונית פרידה גורדון**
2. **גד רוזנצוויג**

שניהם ע"י ב"כ עו"ד אורי קצב
משדרות שאול המלך 8
תל אביב

(להלן: "**העוררים**")

ה ח ל ט ה

בערר לפי סעיף 121 לחוק המקרקעין, תשכ"ט – 1969

דרישת אישורי מסים בחלוקה שנייה של נכסי העיזבון- זו הסוגיה בערר שלפני.

רקע עובדתי:

1. המקרקעין הנדונים, הן שתי דירות, הרשומות כל אחת בבעלות משותפת של העוררים (מחצית לכל אחד).
2. הרישום בתת חלקה 6 בוצע ביום 19.10.2021 בהתאם לצו קיום צוואה שניתן אחר עזבון אמם המנוחה רנה (רינה) רוזנצוויג (להלן: "**המנוחה**") שנפטרה ביום 29.4.2014, לפי צו קיום צוואה בתיק 193013 של הרשמת לענייני ירושה תל אביב.
3. הרישום בתת חלקה 10 בוצע בשתי פעימות. בשנת 1974 נרשמו העוררים יחד עם המנוחה כבעלים של מחצית הזכויות בפעולת ירושה אחר עזבון המנוח זלמן רוזנצוויג (לפי שטר 5889 מיום 23.4.1974), ובשנת 2021 נרשמו העוררים כבעלים של המחצית השנייה של הדירה (1/4 חלקים לכל אחד) בהתאם לצו קיום צוואת אמם המנוחה, כאמור לעיל.
4. ביום 5.7.2023 הוגשה ללשכת רישום המקרקעין תל אביב, בקשה לרישום הסכם חלוקת עזבון, שנחתם בין העוררים בקשר לדירות הנ"ל, תוך שהוסכם ביניהם כי הדירה בתת חלקה 6 תירשם בשלמות על שם העוררת (רונית) והדירה בתת חלקה 10 תירשם בשלמות על שם העורר (גד).
5. הבקשה נדחתה ביום 6.7.2023, בנימוק כי משעה שזכויות העוררים נרשמו זה מכבר, יש לדווח על ההסכם לרשויות המס ולהמציא את אישורם לרישום הסכם חלוקת העזבון המבוקש.

ומכאן הערר.

<u>טענות העוררים:</u>

6. בערר נטען בתמצית, כי על פי הפסיקה, אין לראות במועד רישום הזכויות בהתאם לצווי ההורשה כמועד סיום ההורשה, ואין לראות בחלוקה הנעשית באמצעות הסכם בין יורשים כאירוע מס.

העוררים מפנים בערר בין היתר לסעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**") הקובע כי הורשה אינה מכירה על פי חוק זה, וכי אף בפסיקה נקבע כי חלוקת העזבון הינה חלק אינטגרלי מהליך ההורשה.

עוד מפנים העוררים לסעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר בעניינו יפורט בהמשך, אך בעניין זה מבקשים העוררים להדגיש כי מדובר בחלוקה פונקציונאלית וראשונית של נכסי העזבון, מתוך מטרה לייחד באמצעות חליפין, דירה אחת לכל יורש, וכל זאת כחלק מהליך ההורשה, ולכן אין לראות בכך אירוע מס המחייב דיווח.

לאור כל האמור התבקש לקבל את הערר ולהורות על רישום הסכם חלוקת העזבון כפי שנתבקש.

<u>דיון והכרעה:</u>

7. סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"**הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה.**"

היורשים אינם "רוכשים" את המקרקעין שבעיזבון ברישום ירושה. ירושה אינה יוצרת אירוע מס. אך לכלל זה ישנם כמה כללי משנה חשובים לענייננו. בעניין זה סעיף 5(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"**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;**".

8. כמו כן הוראת סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי המקרקעין, קובעת, בין היתר בקשר לנכסי עזבון:

"**לעניין 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.**

לעניין 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, תשכ"ה- 1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור...".

9. ובהתאם לכל אלה, קובעת הוראת נוהל 2.2.20 לקובץ נוהלי הרשות לרישום והסדר זכויות מקרקעין (המפורסם באתר המרשתת של הרשות) לאמור:

"**חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים על פי הסכם ביניהם או על פי צו של בית המשפט - אינה מהווה עסקה ולכן אין צורך להמציא אישורים על תשלום מס שבח או מס רכישה.**

למען הסר ספק יוער, כי כאשר ההסכם כולל גם נכסים מחוץ לעיזבון, הרי שאין מדובר רק בהסכם חלוקת עזבון, ועל כן יש להמציא את אישור רשות המיסים לצורך רישומו.

האמור חל כל עוד לא חולק העיזבון. <u>לעומת זאת, אם ניתן צו ירושה והעיזבון נרשם על שמות היורשים, בחלקים בלתי מסוימים, ולאחר מכן מבקשים היורשים לחלק את העיזבון ביניהם, יש להמציא את אישור רשות המסים לצורך רישום הפעולה.</u>" (ההדגשה אינה במקור ג"ע)

10. רישום זכויות בירושה, לא בהכרח מסיים את הליך ההורשה. כך למשל, בעמ"ש (נצרת) 297/98 **לוין לבנונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין** [פורסם בנבו 10.9.1998] נקבע, כי "**עצם ביצוע הרישום של הנכס על שם היורשים בספרי המקרקעין, אינו מהווה מועד המפסיק את זכות היורשים לביצוע חלוקת העזבון, בתנאי שהפעולה מתבצעת ללא כל תמורה נוספת**".
11. לענייננו, אין עוררין כי הירושה נרשמה כבר בשנת 2021 (נרשמה גם ירושה ב-1974, אך לצורך הדיון נראה ברישום הירושה האחרון משנת 2021).
12. כעת מבקשים המבקשים לשנות מהירושה ולחלק את נכסי העזבון בהסכמה מחודשת בין שני האחים. זאת, ללא ספק, לאחר רישום הירושה בהתאם לצו הירושה ב-2021.
13. רישום זכויותיהם של היורשים אינו מונע כשלעצמו אפשרות לשינוי חלוקת העזבון **אך, יש לוודא שהחלוקה האמורה תהיה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון וכי אין אירוע מס**.
14. וכדי לוודא שאין חלוקה הטעונה בתשלומי מסים (או שיש חלוקה הטעונה בתשלום מס), הרי שיש להפנות את המבקשים להמצאת התייחסות או אישור מיסוי מקרקעין.
למיסוי מקרקעין, ורק להם, הכלים לקבוע האם התקיימו התנאים בדבר היות החלוקה בגדר חלוקה ראשונה של נכסי העזבון בין היורשים, והאם מדובר בעסקה אם לאו.
15. משכך, כלל שתתקבל התייחסות/אישור מיסוי מקרקעין, לגבי רישום הסכם חלוקת העזבון ביחס לזכויות המנוחים, ניתן יהיה לקדם את הרישום כמבוקש, ובכפוף ליתר הוראות הדין ונהלי המרשם.
16. לנוכח האמור, הערר **נדחה**.

הרואה עצמו נפגע מהחלטתי רשאי לערער עליה, כאמור בסעיף 122 לחוק המקרקעין.

ניתנה היום: ט"ו כסלו תשפ"ד, 28 נובמבר 2023.

ג'וזף עזיזיאן, עו"ד
סגן הממונה על המרשם