



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO. CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.), (ACCOUNT.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), M.B.A

NECHAMA LINKER - C.P.A. (ISR.)

SHULAMIT ITZHAKY - C.P.A. (ISR.)

SHOSHANA CHAZAN - C.P.A. (ISR.)

ORNA BEHAR - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.)

MORIYA KEDEM - C.P.A. (ISR.), B.A. (ACCOUNT.), (IS), B.ED.

BEN LESSANS - C.P.A. (ISR.), B.A. (ECON.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

שולמית יצחקי - רו"ח

שושנה חזן - רו"ח

אורנה בהר - רו"ח, ב.א. חשבונאות, ומינהל עסקים

מוריה קדם - רו"ח, ב.א. חשבונאות ומערכות מידע, תואר בהוראה

בן לסנס - רו"ח, ב.א. כלכלה ומינהל עסקים

ינואר 2014

הנדון: הרחבת הזכאות לחישוב נפרד של בני-זוג משנת 2014 ואילך

עם כניסתו לתוקף של תיקון 199 לפקודת מס הכנסה החל מ-1/01/2014 הורחבה הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני זוג, באופן המאפשר חישוב מס נפרד לבני זוג שקיימת תלות בין מקורות ההכנסה שלהם, לרבות בני זוג העובדים בעסק משותף, בהתקיים שלושה תנאים מצטברים אשר יפורטו בהמשך חוזר זה. להלן יוצגו המצב החוקי ששרר לפני התיקון, הסיבות והצורך בתיקון, והמצב החוקי הנוכחי שלאחר תיקון 199 לפקודה.

המצב החוקי ששרר לפני התיקון:

בקצרה:

על-פי סעיפים 65-66 כנוסחם לפי תיקון 199, לא התאפשר חישוב נפרד על הכנסותיו של בן זוג אשר באה ממקור שהוא תלוי במקור הכנסתו של בן הזוג השני. בנוסף, נקבעו חזקות המעידות על תלות, כגון: במצב בו הכנסת בן הזוג באה מעסק או משלח יד של בן הזוג השני, או כאשר אחד מבני הזוג מחזיק לפחות 10% מהחברה/שותפות. לאור פסיקת בית המשפט בעניין מלכיאלי¹ נקבע כי חזקות אלו מהוות חזקות חלוטות, באופן שלא מאפשר לנישום להוכיח שלא קיימת תלות בין מקורות ההכנסה, ככל שתנאי החזקה מתקיימים.

בפירוט:

סעיף 65 לפקודת מס הכנסה קובע כי ככלל בני זוג נשואים ימוסו כיחידה כלכלית אחת, וזאת על ידי צירוף של הכנסות בן/בת הזוג להכנסות בן או בת הזוג הרשומים. סעיף 66 לפקודה קובע חריג לכלל זה, ומאפשר חישוב נפרד לגבי הכנסה מעסק, ממשלח יד, מעבודה או מיגיעה אישית. למעשה סעיף 66(א) מאפשר לכל אחד מבני הזוג ליהנות ממדרגות המס בנפרד, ביחס להכנסותיהם מהמקורות שצוינו באופן

¹ ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון מיסים כו' 1/ה-2 (2012). יש לציין כי עתירה לדיון נוסף בעניין זה נדחתה: דני"א 2103/12 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון מיסים כו' 4/ה-12 (2012).

העשוי לחסוך עד עשרות אלפי שקלים בשנה לתא המשפחתי. עם זאת, בסעיף 66(ד), כנוסחו לפני התיקון, נקבע "חריג לחריג": הוראות סעיף 66(א) לא יחולו במקום בו הכנסת בן הזוג תלויה במקור הכנסתו של בן הזוג השני. הסעיף המשך וקבע כי במקרים הבאים יראו בהכנסות כתלויות: אם מקור ההכנסה הוא עסק או משלח יד של בן הזוג השני, וכן חברה או שותפות בה לבן הזוג השני יש 10% או יותר מהזכויות. בפסק-דין מלכיאל קבע בית המשפט העליון כי חזקת התלות במקרים שצוינו הינה חלוטה ואינה ניתנת לסתירה, ובכך שם סוף לאי-וודאות מסוימת ששררה עקב פסיקות סותרות של בתי-המשפט בעניין זה.² משמע, עובר לתיקון, כאשר אדם עבד בעסק של בן/בת זוגתו, בהכרח לא חל החריג, ולעומתו חל הכלל (דרך החריג לחריג) ולפיו בני הזוג ימוסו כיחידה כלכלית אחת.

עם זאת, סעיף 66(ה), המהווה למעשה חריג לחריג, איפשר גם במקרים הנופלים בגדרי סעיף 66(ד) לבצע חישוב מס נפרד לגבי סכומים נמוכים מאוד ככל שהתקיימו התנאים הבאים: כל אחד מבני הזוג עבד במקום העבודה, שאינו דירת המגורים, 36 שעות שבועיות לפחות למשך 10 חודשים או יותר בשנת המס, לבני הזוג אין הכנסה אחרת מעסק או משלח יד או מעבודה, ושהודעה כאמור ניתנה לפקיד שומה לפחות חודש לפני התקופה שבגינה נדרש החישוב הנפרד. הסכום המקסימאלי בשנת 2013 היה 4,140 לחודש בלבד.

הצורך בתיקון:

על-אף הרציונאליים הברורים שבהסדר הישן (מניעת רישום פיקטיבי של בן/בת הזוג כעובדים בעסק, לשם הוצאת משכורת גרידא והפחתה לא לגיטימית של המס), ובעקבות הלכת מלכיאל, אין כל ספק שזוגות רבים נפגעו ושילמו מס ביתר ובניגוד למבנה המס הנורמטיבי. זאת, ללא כל יכולת להוכיח שבפועל אין מקורות ההכנסה שלהם תלויים זה בזה ושאינן בהעסקת בן הזוג כל תכנון מס לא לגיטימי (למשל במקרים בהם בכל מקרה היו מעסיקים עובד אחר עם כישורים דומים ובאותו שכר).³ אי-צדק זה עורר את המחוקק לפעול ולהסדיר את המצב באופן שונה.

המצב החוקי הנוכחי – שלאחר תיקון 199 לפקודה, החל מיום 1.1.14:

נוסח סעיף 66(ד) שונה, וכיום קובע כי יתאפשר חישוב נפרד לבני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף אם יתקיימו כל שלושת התנאים המצטברים הבאים:

- (א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף.
- (ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף, ועומדת ביחס ישר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור.
- (ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג – בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה כאמור נעשית בבית המגורים.

לעניין זה "מקור הכנסה משותף" – מקור הכנסה של בן זוג התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני.

² עמ"ה 1037/07 כהן נ' פקיד שומה עפולה מסים כד/1-ה-21 (2009); עמ"ה 540/08 מלכיאל נ' פקיד שומה אשקלון מסים כג/4-ה-23 (2009); עמ"ה 1250/05 שקורי נ' פקיד שומה כפר סבא מסים כג/4-ה-23 (2009).

³ בניגוד למשל, לע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב פ"ד נז(3) 750 (2003), בו איפשר בית-המשפט לבני הזוג להוכיח שלא מדובר בתכנון מס לא לגיטימי.

בנוסף, סעיף 66(ה), אשר בעבר איפשר כאמור חישוב מס נפרד בסכום מוגבל (49,680 ₪ בשנת 2013) גם במקרים בהם התקיימה תלות בין מקורות ההכנסה, בוטל.

יש לציין כי התיקון יחול רק על הכנסה שתופק מיום 1.1.14, ולפיכך אינו מטפל בשנות המס הקודמות. עם זאת צפוי כי בני זוג שדרשו חישוב נפרד על-אף אי-עמידתם בתנאי החוק הישן לא ידרשו לתשלום קנסות ריביות והצמדה, אלא תשלומי קרן בלבד (זאת על-פי הודעת ועדת הכספים של הכנסת).

**בכבוד רב,
עמוס כץ ושות'
רואי חשבון**