

17 יוני, 2004
כ"ח סיון, תשס"ד

מספרנו: HOR88

אל:

תפוצה: א', נצ(1), ב(3), ג(1), ד(1), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 10 / 2004 - משפטית

הנדון: סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה – חישוב נפרד לבן זוג
שהכנסתו היא ממקור בלתי תלוי בהכנסת בן זוגו
ע"א 900/01 רון קלס ואח' נגד פ"ש תל אביב 4

1. כללי

סעיף 65 לפקודת מס הכנסה קובע את עקרון החישוב המאוחד של הכנסות בני זוג כהכנסת בן הזוג הרשום.

סעיף 66 לפקודה קובע חריג לעקרון של החישוב המאוחד ומאפשר חישוב נפרד של המס על הכנסה מיגיעה אישית מעסק, ממשלח יד או מעבודה של בן הזוג שאינו רשום וכן על הכנסה מרכוש בנסיבות מסויימות.

יחד עם זאת, בנסיבות בהן הכנסת בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג האחר לא יחול החישוב הנפרד על ההכנסות וחישוב המס של בני הזוג ייעשה במאוחד.

הסעיף כולל חזקות לתלות במקורות כאמור.

ביהמ"ש העליון בפס"ד קלס, שינה את הפרשנות הנהוגה הנוגעת לחזקות שבסעיף 66 לפקודה וקבע כי אלו חזקות הניתנות לסתירה בידי הנישום. כלומר, אף אם מתקיימות הנסיבות כאמור באחת מהחזקות שבסעיף, יכולים הנישומים לשכנע את פקיד השומה כי אין תלות בין מקורות ההכנסה.

2. פס"ד קלס

בפס"ד ע"א 900/01 רון קלס ואח' נגד פ"ש תל-אביב 4 (פורסם בדו ירחון למיסים יז'3/ עמ' ה- 96) הכריע ביהמ"ש העליון בשאלת טיבן של החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה בנוגע לתלות במקור ההכנסה, האם אלו חזקות חלוטות, כטענת פקיד השומה או שהן חזקות ניתנות לסתירה, כטענת המערערים.

באותו עניין, האישה היתה בן הזוג שאינו רשום, היא עבדה בחברת נסיעות שבה לבעלה יש 22% במניות הנהלה ו- 26.5% במניות רגילות, שאר המניות הוחזקו בידי אחרים. יצויין כי עוד טרם נישואיה עבדה בחברת נסיעות אחרת, "אופיר טורס", כסוכנת נסיעות מומחית והגיעה לדרגת ניהול בכירה.

ביהמ"ש העליון מפי כבוד השופטת שטרסברג - כהן קיבל את ערעור בני הזוג וקבע כי החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה הינן חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום: הנישום יוכל להוכיח לפקיד השומה כי למרות החזקות שבסעיף, לא קיימת תלות במקורות ההכנסה שלהם. משהוכיח זאת, תחושבנה הכנסותיהם של בני הזוג בחישוב נפרד.

ביהמ"ש קבע כי תכליתו של הסעיף למנוע הפחתת מס בלתי נאותה וכן למנוע התדיינות משפטית בשאלת התלות במקור ההכנסה.

ביהמ"ש בחן את סעיף 66(ד) לפקודה והחזקות שבו לאור ערכי יסוד הקבועים בחוקי היסוד של מדינת ישראל, עקרונות השיטה המשפטית, עקרונות צדק, סבירות, שוויון ומדיניות משפטית ראויה והכריע כי יש לפרש את החזקות כניתנות לסתירה.

ביהמ"ש קבע כי חזקה חלוטה בהקשר זה אינה מידתית, היא פוגעת באוטונומיה של הפרט ובשוויון בין המינים.

ביהמ"ש העליון החזיר את הדיון לביהמ"ש המחוזי בסוגיית קיומה או העדרה של תלות בין המקורות של הכנסות המערערים.

3. הנחיות לפעולה – הוכחת העדר תלות במקורות ההכנסה

3.1 בנסיבות בהן מתקיימת אחת החזקות בבני הזוג, יוכלו אלה להוכיח לפקיד השומה כי אין תלות במקור הכנסותיהם.

נטל ההוכחה הוא על בני הזוג.

התלות במקורות כאמור תבדק לפי נסיבות כל תיק ותיק.

קיומה של התלות צריכה להיות מהותית ולא פורמלית.

3.2 ככלל, התלות במקורות הכנסות מתבטאת ביכולת של אחד מבני הזוג להשפיע באופן מכריע על הכנסת בן זוגו ובכלל זאת על עצם העסקת בן הזוג ועל תנאי העסקה.

יכולת ההשפעה תבדק לפי הנסיבות הנוגעות לבני הזוג ולמקורות ההכנסות כגון: היקף הסמכויות של בן הזוג בעסק או בתאגיד בכלל, וסמכויותיו בנוגע להעסקת עובדים בפרט, מידת השליטה של בן הזוג האחד בתאגיד בו מועסק בן הזוג האחר.

העובדה שבן הזוג התקבל לעבוד בשל הקשר עם בן זוגו אין בה לבדה כדי להצביע על תלות.

קיומה של תלות יכול שתבטא גם בהעדר סבירות לגבי עצם ההעסקה של בן הזוג בעסק (ביצוע תפקיד שאינו נחוץ לעסק), לגבי גובה ההכנסה ולגבי תנאי העסקה של בן הזוג שייבחנו ביחס לתרומתו לעסק ובהשוואה לבעל תפקיד דומה בעסק שהוא צד שלישי שאינו קשור לבני הזוג או עובד בעסק דומה והכל לפי היקף המשרה ולפי ערך שעה לתשלום.

נסיבות הפקת ההכנסה, התפקיד של בן הזוג בעסק והרקע המקצועי שלו עשויים להיות רלבנטיים להוכחת העדר התלות: ביצוע עבודה על ידי כל אחד מבני הזוג בניהול סניפים שונים ומרוחקים כשכל סניף מנוהל באופן עצמאי, רקע תעסוקתי קודם לבן הזוג במקום עבודה אחר, סוג העבודה והכשרה מיוחדת של בן הזוג.

לדוגמא, בחברה הנותנת שירותים כלכליים ושירותי הנהלת חשבונות, בה הבעל והאישה בעלי מניות בשיעור העולה על 10% אך לצד ג' שאינו קשור להם יתר המניות והוא בעל השליטה המהותית, הבעל כלכלן והוא מטפל בלקוחות של שירותי הייעוץ הכלכלי והאישה מנהלת חשבונות והיא מטפלת בלקוחות של הנהלת החשבונות. האישה משתכרת בהתאם לתנאי העסקה המקובלים בחברה לבעל תפקיד דומה. בנסיבות אלו יוכיחו בני הזוג העדר התלות וחישוב המס שלהם יערך בנפרד.

יודגש כי בנסיבות בהן הפקת ההכנסות של בן הזוג מקורן בעסק של בן הזוג האחר או של שני בני הזוג או מקורה בעסק של חברה או שותפות אשר בה לבן הזוג האחר שליטה משמעותית (למשל, שליטה ב- 50% מהמניות לפחות), מוכחת השליטה של בן הזוג האחר על ניהול העסק באופן מובהק וברור. בנסיבות אלו ספק אם יוכלו בני זוג להוכיח העדר תלות במקורות הכנסותיהם שכן נטל השכנוע וההוכחה בנסיבות אלו כבד באופן מיוחד.

כשמתעורר ספק בנוגע לשאלת העדר התלות יש להוועץ ברפרנט המשפטי של משרד פקיד השומה.

באשר לשומות פתוחות בהן מתקיימת חזקה לפי סעיף 66(ד) לפקודה יש לאפשר לנישומים המבקשים זאת, לרבות בדרך של תיקון הדו"ח המקורי, להוכיח העדרה של תלות במקור ההכנסות; אם הוכיחו העדר תלות בהכנסותיהם יש לחשב את המס על ההכנסות בחישוב נפרד כאמור.

3.3

אם לא הוכיחו העדר תלות בין מקורות הכנסותיהם יש לחשב את המס

על הכנסותיהם בחישוב מאוחד ולערוך שומה בהתאם.

פקידי השומה נדרשים להתייחס לבקשת התיקון כאמור תוך פרק זמן סביר, בכפוף לקבלת ההוכחות בדבר העדר התלות.

יחד עם זאת יצויין כי על פי ההלכה הפסוקה הנוגעת להתיישנות סמכותו של פקיד השומה מקום בו הוגש תיקון, נמדדת תקופת הסמכות לפי מועד הגשת המסמך המתקן. לפיכך הבקשה לשינוי הדווח, בטענה של העדר תלות במקור ההכנסות לאור פס"ד קלס, פותחת תקופת טיפול שומתי חדשה לפי סעיף 145(א)(2) ממועד הבקשה. (ע"א 3656/95 פקיד שומה תל אביב 1 נגד רוכוורגר חברה לבניין בע"מ, דו ירחון למיסים יב'3- עמ' 69-, עמ"ה 1084/99 ג.א.מ. בני אברהם ניהול פרויקטים בע"מ, דו ירחון למיסים יד'4- עמ' 147-).

3.4 לגבי שומות סגורות, מובן כי אין מקום לתקן שומה לפי בקשת הנישום לאור פס"ד קלס זאת כיוון שההלכה הנובעת ממנו היא הלכה המשנה את ההלכה הקודמת.

4. סעיף 66(ה) לפקודה

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה) התשס"א – 2000 הוסיף לפקודה את סעיף 66(ה).

הסעיף לא היה בתוקף עד לשנת המס 2004.

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה) התשס"ד – 2004 נקבעה באותו הסעיף הוראת שעה לשנת 2004.

לאור האמור בשנות המס 2006 – 2004 יחול סעיף 66(ה) לפקודה, לגבי בני זוג שאף שקיימת תלות במקורות הכנסתם רשאים הם לתבוע חישוב נפרד של המס על הכנסתם בהתקיים מספר תנאים:

א. היקף עבודה משמעותי של כל אחד מבני הזוג בעסק כפי שנקבע בסעיף.

ב. העדרה של הכנסה נוספת לפי סעיף 2(1) או 2(2).

ג. אי תחולה של סעיפים 38 ו-39 על הכנסת בני הזוג.

ד. מתן הודעה מוקדמת על התביעה כאמור לפקיד השומה, כפי שנקבע בסעיף.

בשנת המס 2004 מוגבלת ההכנסה עליה יחול הסעיף לסכום של 23,040 ש"ח.

יצויין כי ביהמ"ש העליון בפס"ד קלס לא התייחס לסעיף 66(ה) לפקודה.

מובהר כי סעיף 66(ה) לפקודה יחול כשקיימת תלות במקורות ההכנסה של בני הזוג ולפי תביעתם כאמור בסעיף.

על בני הזוג מוטל הנטל להוכיח קיומם של התנאים באותו הסעיף.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין