

תאריך: 17 יוני 2009
סימוכין: 858291

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 21.2009

א.ג.נ.,

הנדון: פס"ד שקורי – התרת חישוב מס נפרד לבני זוג שהם בעלי חברה ועובדים כמנהליה

רקע

נקודת המוצא לעניין חישוב מס של בני זוג קבועה בסעיף 65 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), הקובע כי יש לאחד את הכנסות בני הזוג ולמסות את ההכנסה המאוחדת, כאשר ההכנסה תיוחס לבן הזוג הרשום. לעומת זאת, סעיף 66 לפקודה קובע, כי בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום, רשאי לתבוע כי יעשה חישוב מס נפרד של המס על הכנסתו, ובלבד שהכנסתו באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני. בעניין זה קובע הסעיף מספר חזקות, אשר בהתקיים הנסיבות הקבועות שם תחול החזקה כי ההכנסה איננה ממקור בלתי תלוי. עם זאת, בפס"ד קלס¹, קבע ביהמ"ש העליון כי החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) אינן חלוטות, ולכן בני זוג רשאים להוכיח כי לא מתקיימת תלות בין מקורות ההכנסה, על אף התקיימות הנסיבות.

חשוב לציין, כי האפשרות לבצע חישוב מס נפרד הינה מיטיבה עם הנישום, בשל העובדה כי בדרך זו הנישום עשוי ליהנות ממדרגות מס נמוכות יותר, וכן מניכויים וזיכויים אישיים.

בחוזר של רשות המסים² שפורסם בעקבות פס"ד קלס, נקבעו הנחיות לקביעת קיומה של תלות, ובין היתר נקבע: "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."

כמו כן, קיים סעיף 66(ה) לפקודה המתיר חישוב נפרד לבני הזוג, אך בתנאים מגבילים ועד לסכומים מוגבלים, כמפורט באותו סעיף.

1 ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4
2 חוזר מס הכנסה 10/2004 מיום 17 ביוני 2004

לפני מספר חודשים פסק בימ"ש המחוזי בבאר שבע בענין בני הזוג ל³, שעבדו בעסק משותף, שלא הוכח מרכז רווח נפרד לאשה ושהבעל הוא שקבע את שכרה ועל כן יש לבצע חישוב מאוחד לגבי הכנסותיהם.

ביום 11 ביוני 2009, ניתן פסק דין של כב' השופט מגן אלטוביה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב, לגבי בני הזוג **שקורי**⁴, בו חוזר ביהמ"ש על הלכת קלס, מבהיר אותה ומדגיש, שאין חובה שיהיו מרכזי רווח נפרדים בין בני הזוג על מנת שאפשר יהיה לקבל את החישוב הנפרד.

העובדות

בני הזוג שקורי היו במהלך שנות המס 2000-2003 בעלי המניות בחברת "שחר שקורי בע"מ" העוסקת במוצרי טיפוח לשיער, קוסמטיקה וציוד נלווה למספרות. בד בבד, עבדו בה בני הזוג כשכירים ומשכו באופן שוטף משכורות. לאחר שהוגשו הדוחות לשנות המס הנ"ל, פנו בשנת 2004 בני הזוג בבקשה לשנות את הדוחות האישיים שהגישו, כך שחישוב המס ישתנה מחישוב מאוחד לחישוב נפרד. פקיד שומה כפר סבא סרב לכך, והוציא צו הדוחה את הבקשה לבצע חישוב מס נפרד.

בני הזוג מאשרים שבשנים 2000-2001 סימנו על גבי טפסי הדוחות שמתקיימת חזקת התלות לפי סעיף 66 לפקודה, אולם לגבי השנים 2002-2003 סימנו כי הכנסת בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני. בני הזוג טענו כי לכל אחד מהם תפקיד מוגדר בחברה, אותו הוא מבצע תוך הפעלת ידע, כישורים וניסיון. כמו כן, נטען כי עבודתו של כל אחד מהם הינה חיונית לחברה, וכי כובעם כעובדים מופרד מכובעם כדירקטורים וכבעלי מניות. מאידך, טען פקיד השומה כי קיימת תלות בין ההכנסות במקרה זה, ועל כן לא הורם הנטל כפי שנדרש בפס"ד קלס. לטענתו, בני הזוג הינם בעלי השליטה היחידים, שתי המשכורות מועברות לאותו חשבון בנק, בני הזוג משנים מפעם לפעם את גובה משכורתם, וכל אלו מעידים על תלות ההכנסות זו בזו.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי

תחילה, חזר והזכיר ביהמ"ש כי על אף החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה, הרי שלאור פס"ד קלס רשאים בנ"ז להוכיח כי הם משיאים הכנסה ממקור בלתי תלוי. ביהמ"ש נדרש אפוא להכריע האם במקרה זה תיחשב הכנסת בן הזוג האחד בלתי תלויה באחר, הגם שהיא נובעת מאותו עסק. ביהמ"ש קבע, כי אין להסתפק בפרשנות שניתנה לסעיף 66 בפסקי דין שקדמו לפס"ד קלס, מאחר ופסק הדין מצריך יציקת משמעות חדשה אף בענין הרישא של הסעיף, אליו התייחסו פסקי הדין הישנים יותר. ביהמ"ש מעלה על נס את זכותו של כל אחד מבני הזוג לשוויון בהשוואה לנישומים שאינם בני זוג, ועל הזכות להגשים שאיפות בתחום הקריירה והעיסוק, וכי"ב. לאור פס"ד קלס, הרי שמקום בו בני זוג מוכיחים כי לא נעשית מניפולציה בהכנסותיהם לשם ניצול לרעה של החישוב הנפרד, אזי אין לראות בהכנסתו של מי מבן הזוג כתלויה במקור של בן הזוג האחר. וביתר פירוט, כאשר משולמת משכורת בגין תפקיד המוכח כנחוץ, ואלמלא שירותיו של בן הזוג נדרש היה לגייס עובד אחר לשם ביצוע המטלות ובתמורה לאותו השכר- הרי שמתקיימת אי תלות במקור ההכנסה, שכן ההכנסה נובעת משיקול כלכלי עסקי ממשי.

³ עמ"ה 542/06 לס ערן ודורית נ' פקיד שומה אילת
⁴ עמ"ה 1250/05 שקורי שרה ושחר נ' פקיד שומה כפ"ס

כמו כן, ביהמ"ש קבע כי יש לראות בסעיף 66(ד) כסעיף אנטי תכנוני. לפיכך, העובדה שבני הזוג יצרו לעצמם סביבת עבודה נוחה אינה צריכה להיות להם לרועץ ולחשוף אותם למס גבוה יותר. יש לציין, כי ביהמ"ש אף פסק כי סעיף 66(ה) הינו מסלול אפשרי נוסף, ואינו המסלול הייחודי להתרת חישוב מס נפרד.

בסופו של יום, קבע ביהמ"ש כי ראיית בני זוג כיחידה פסקאלית אחת פוגעת בערכי שוויון, ומתעלמת מהיות בני הזוג יחידים בעלי זכויות וחובות שווים. ומכאן, כי אין מקום לצמצם את האפשרות לערוך חישוב נפרד לבני זוג שהכנסתם מגיעה אישית, אלא כאשר נעשה שימוש לרעה בחישוב זה לשם הימנעות ממס בלתי נאותה. התכלית האנטי תכנונית של הסעיפים תושג עם אימוץ מבחן נחיצות התפקיד ונאותות התמורה. ובעניין זה נקבע, כי נחיצות בני הזוג לשם שגשוג העסק הוכחה, וכי גובה השכר לא נקבע בשל שיקולים של ניצול לרעה של החישוב הנפרד, ועל כן עמדו הם במבחן הנחיצות והנאותות. ומכאן, כי הורם הנטל לסתור את חזקת התלות שבסעיף 66(ד), ויש לקבל את בקשת בני הזוג שקורי לערוך חישוב נפרד.

ביהמ"ש אף ציין שאין הוא מייחס משמעות שביני הזוג מילאו את הדוחות, תוך ציון שצריך שיחול עליהם חישוב מאוחד ורק לימים ביקשו לתקנם.

סיכום

הפסיקה בעניין בני הזוג שקורי מבהירה את הלכת קלס ומדגישה שאין חובה שיהיו מרכזי רווח נפרדים בין בני הזוג על מנת שאפשר יהיה לקבל את החישוב הנפרד. כל אמת שבני הזוג יוכיחו כי לא נעשתה מניפולציה בהכנסותיהם לשם ניצול לרעה של החישוב הנפרד, אף אם הם משיאים הכנסה מגיעה אישית מאותו מוקד, אין לראות בהכנסת מי מבני הזוג כתלויה במקור של האחר. כאשר משולמת משכורת, בגין תפקיד המוכח כנחוץ, אשר אלמלא היה ממלא בן הזוג תפקיד זה, היה נדרש לשכור את שירותיו של אחר לשם ביצוע המטלות ובאותו שכר, מתקיימת אי תלות במקור ההכנסה. נכון למועד זה, טרם ידוע אם רשות המסים תגיש ערעור לבית המשפט העליון.

אנו ממליצים לבני זוג העונים לסיטואציה שהוזכרה לעיל, לשקול לשנות את הדיווח על הכנסותיהם לחישוב נפרד (באם לא הוגש ככזה עד כה). כמו כן, יש לשקול בקשה לתיקון של דוחות מס לשנים קודמות, שטרם התיישנו ואין לגביהם שומה סופית.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

טליה רוזנהויז, מנהלת מחלקת מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות

בטלפון: 03-6085581 או בדואר אלקטרוני: trosenhaus@deloitte.co.il

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס

בטלפון: 03-6085532 או בדואר אלקטרוני: dgabbay@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,
בריטמן אלמגור זור ושות'
רואי חשבון