



רווח הון - פרישת שותף - הוני או קצבה?

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 766

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

רווח הון - פרישת שותף - הוני או קצבה?

מיסוי בינלאומי

ההקלה המכבידה - קיזוז הפסד הון בידי עולה חדש או תושב חוזר בהתאם לעמדה מספר 57/2018

ביטוח לאומי

דמי לידה - איזה שינויים בשכר לפני לידה יוכרו?

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

קבוע, לא מתקיימת. לטעמו, תקופת תשלום של 4 שנים אינה ארוכה דיה כדי לתמוך בסיווג התשלומים כפנסיה, בעיקר כשבאים לבחון האם תושג המטרה של הדאגה לרווחת השותף הפרש ובני משפחתו.

בנוסף, ביהמ"ש נותן חשיבות למבנה הסכם השותפות הקובע תשלומים לשותף מפסיק ב- 4 נסיבות (שותף מעביר, שותף מוצא, שותף פורש ושותף נפטר) וקובע כי קיים היבט מובהק של רכישת זכויות השותף המפסיק ולא ניכר שוני במקרה של שותף פורש או נפטר בהיבט ה"סוציאלי" אלא המסלולים דומים לשותף מפסיק אחר, לפיכך, מסקנת ביהמ"ש - שפריסת התשלומים נועדה לצרכי הפירמה.

על מנת להיכנס בגדר קצבה, ביהמ"ש נותן משקל רב לייעוד הסוציאלי של תשלום קצבה כמבטא דאגה לרווחת המקבל. לדעתו, חישוב סכום התקבולים על בסיס רווחי השותפות בלבד, לזמן קצר, אינו עולה בקנה אחד עם מטרה סוציאלית, כנדרש במקרה של תשלום "קצבה": "יש לצפות כי משענת כלכלית" **תובטח לשאיירי שותפים ללא כל קשר לרווחיות תקופתית, כפי שיש לצפות כי היא תשולם לאורך שנים רבות ובסכומים מדודים, ולא דווקא במיליוני שקלים על פני תקופה קצרה יחסית**". כאמור, ביהמ"ש רואה במטרה שלשמה נפרסו התשלומים על פני תקופת התשלום, בנסיבות המקרה הנדון - כפריסה שנועדה להקל על תזרים המזומנים של הפירמה.

לפיכך קובע ביהמ"ש כי אין המדובר במקרה דנן בקצבה אלא במכירת זכויות בשותפות ואף אינו מקבל את טענת המוניטין.

נוסיף בקצרה ונציין מס' קביעות בעלות חשיבות של ביהמ"ש:

- אופי התקבולים הינו הוני: "ככלל, ביציאת שותף משותפות מתרחשת מכירה של זכויותיו לשותפים הממשיכים (כולם או מקצתם)...."
- יום רכישת הזכויות - יש לראות בנכס כמורכב משכבות שונות ממועד הכניסה לשותפות, ע"פ שיעור השותפות המקורי והשכבות שנוספו. בהעדר נתונים ועל מנת למנוע התדיינות קובע ע"פ שיעור שותפות מקורי והיתרה במועד אמצע תקופה.

ביום 24 בדצמבר 2018 ניתן פס"ד עינת זליכוב נ' פ"ש תל אביב 3 (ע"מ 14257-05-16 וע"מ נוסף). פס"ד זה הינו פס"ד נוסף של כבי' השופט הארי קירש, העוסק בסיווג תקבולים שהתקבלו בעת פרישת שותף משותפות. לעניין זה ראו מבזק מס 688 בעניין רבי שפירא.

המערערת, עינת זליכוב הינה אלמנתו של עו"ד אריאל זליכוב ז"ל, שותף בשותפות גורניצקי, נפטר ב- 2009. בהתאם להסכם השותפות, כיורשת, הייתה המערערת זכאית לקבל, במשך 4 שנים, שיעור מסוים מרווחי השותפות, סכומים שהצטברו לסך כולל של כ- 8 מיליון ש"ח. כלשונו של הסכם השותפות, ראתה המערערת בתקבולים שקיבלה, סכומי פנסיה, המהווים לטענתה הכנסה מקצבה, לפי סעיף (5) לפקודת מס הכנסה. בהתאם טענה, כי יחול פטור בהתאם לסעיף 99 לפקודה ובנוסף, טענה כי בהתאם לסעיף 3(ו) ו-125א לפקודה, יחול שיעור מס של עד 40%. לחילופין טענה, כי יש לראות בתקבולים - מכירת מוניטין וזכויות ע"פ הסכם השותפות. מנגד, טען פקיד השומה, כי התקבולים מהווים הכנסה מעסק או משלח יד, שאינה מיגיעה אישית, כיוון שנגזרו מסכום רווחי השותפות ושאינם מיגיעתה האישית של המערערת כיוון שמעמדה דומה לשותף פאסיבי ולחילופין, תמורה ממכירת הזכויות בשותפות, ולא מוניטין.

ביהמ"ש בוחן האם יש לראות בתקבולים "קצבה" כטענתה של המערערת, ומונה מספר מאפיינים המעידים על סיווג התקבול כ"קצבה" אף אם לא כולם מתקיימים בהכרח: 1. מחזוריות. 2. סכום קבוע. 3. תקופת התשלום ארוכה. 4. גובה הקצבה נקבע על בסיס צבירת זכאות כלשהי כגון ותק, תרומה, סכום נחסך וכו'. 5. המקורות לתשלום מהפרשת סכומים בעבר ע"י המשלם / או המקבל. 6. יעוד סוציאלי.

ביהמ"ש קובע כי התשלומים אכן שולמו באופן מחזורי ורציף אולם כיוון שהם נגזרים מרווחי השותפות, הרי תכונת היציבות של תשלום סכום



• לא יחול סעיף 3(ו) כיוון שהזכאות לתשלומים קמה עקב ולאחר פטירתו של אריאל ז"ל, ולא התגבשה לפני הפסקת ההתעסקות ונדחתה רק בשל הדיווח לפי בסיס מזומן כמצוות סעיף 3(ו).

• הלכה למעשה יש להותיר את עיתוי הטלת המס, כפי שדווחה על ידי המערערת - על פני 4 שנים, למרות שעקרונות אירוע המס היה בשנת 2009 (מועד הפטירה) - שנה שהתיישנה.

• ביהמ"ש דוחה, את הטענות כי התקבולים הינם בגדר הכנסה 12(1) של "שותף פאסיבי" בידי המערערת, זאת כיוון שהמערערת הייתה נטולת כל זיקה, של בעלות או מעמד ביחס לשותפות המשלמת ומבהיר כי לעמדתו, בדומה לקביעתו בפס"ד רבי שפירא: **"...בהעדר יגיעה אישית להשאת רווחים וכאשר קיים ניתוק מוחלט מהשותפות לא ניתן לראות בנישום שפרש כשותף פאסיבי... על אחת כמה וכמה, בנסיבות המקרה הנוכחי בו השותף נפטר..."**

• ביהמ"ש קובע כי הוא בוחן את סיווג התקבולים לפי מהותם מנקודת מבטה של המערערת **"...במנותק מסיווגם בידי השותפות המשלמת..."** וכי אינו מביע עמדה באשר לסיווג ההוצאה בידי השותפות. **ממשרדנו.**

מיסוי בינלאומי - ההקלה המכבידה - קיזוז הפסד הון בידי עולה חדש או תושב חוזר בהתאם לעמדה מספר 57/2018

נשאלת השאלה, האם ויתור על הקלה הניתנת לפי הוראות הפקודה אפשרית באופן כללי, או שנדרשת הסמכה מפורשת לעניין זה? שהרי, אם מדובר בזכות כללית (לוויתור על פטור), ממילא ההסמכה שבסעיף 14 מיותרת, והיעדר התייחסות לכך בסעיף 97(ב) לפקודה, אינו מהווה הסדר שלילי.

לעמדתנו, נישום יכול לוותר על פטור או הקלה לפי הוראות הפקודה, ונסביר:

• נראה כי לא ניתן יהיה לכפות על אדם לעשות שימוש בפטור על מתנה הקבוע בסעיף 97(א)5, כך שאם ייווצר הפסד לא ייתכן כי ישלל ההפסד כפי המתואר בעמדה 57/2018.

• ככלל, הוצאות פחת הן הוצאות מוכרות. נישום יכול לוותר על דרישת ההוצאות ואין הנחיה או הלכה פסוקה המחייבת אותו לדרוש את ההוצאה. הסנקציה תהיה בעת מכירת הנכס, שהרי יתרת המחיר המקורי (לצורך חישוב רווח ההון) תופחת בסכום הפחת שניתן היה לנכותו.

• כך גם ביחס לקיזוז הפסדים - סעיף 92(ב) לפקודה קובע כי "סכום שלא ניתן לקזזו.. יקוזז כנגד רווח הון... בשנות המס הבאות..." מכאן, ניתן להבין כי לא קיימת חובה לקזז הפסד, אולם הסנקציה בשל

לאחרונה פרסמה רשות המיסים רשימת עמדות חדשות בנושא מס הכנסה לשנת 2018. עפ"י עמדה מספר 57/2018 (ובהמשך גם עמדה 58/2018), לא ניתן לקזז הפסד שמקורו מחוץ לישראל אשר נוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק או עולה חדש ("יחיד מוטבי") בתקופת ההטבות, וזאת לאור הוראות הפקודה הקובעות כי הפסד הינו בר קיזוז רק מקום בו אילו היה רווח היה חייב במס בישראל וכידוע, יחיד מוטב זכאי לפטור בגין מכירת נכסים כאמור בנסיבות המתאימות. עמדה זו מתיישבת עם האמור בסעיף 1.4.3.5 לחוזר 9/2011 (הקלות לעולים בעקבות תיקון 168- חלק ב).

עם זאת מובהר בעמדה, כי בכל הנוגע להכנסות פירותיות אשר לגביהן בחר הנישום שלא לדרוש את ההטבות, כפי שמתאפשר לו על פי הוראות סעיף 14 לפקודה, לא תחול העמדה והפסדיו יהיו ברי קיזוז. העמדה ואופן הניסוח בה מעלים מספר סוגיות:

▪ ראשית, אפשרות הוויתור על הפטור ניתנת רק ביחס להכנסות פירותיות ולא ביחס לרווחי הון. זאת משום שנוסח סעיף 14 לפקודה כולל מתן אפשרות ויתור כזו, בעוד שסעיף 97(ב) לפקודה הדן בפטור על רווח הון, אינו כולל אפשרות ויתור כזו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכשר רב, ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ



מובן, כי בהתאם לנסיבות המקרה הספציפי, תוכל רשות המסים לטעון כנגד התנהלות זו בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה.

כמו כן, לעמדתנו (ואפשר שגם לעמדת רשות המסים), הבחירה בשלילת הפטור יכולה להתבצע ביחס לנכס מסוים ולא לנכס אחר.

הן העמדה והן סעיף 14 לפקודה שותקים באשר למועד בו יכול הנישום לבקש שלא להחיל את הפטור. הנחיה בעניין זה ניתנה בסעיף 4.1.5.g לתו"ר 1/2011 (הקלות לעולים בעקבות תיקון 168- חלק א'), ולפיה "הודעה על ויתור על הפטור תוגש עם הגשת הדו"ח השנתי". במצב זה, יחיד מוטב יוכל לכלכל את צעדיו ולבחור האם להחיל את הפטור ובגין אילו הכנסות, לאחר שהתבררו כלל תוצאותיו, כך ינצל באופן אופטימאלי את ההטבות הניתנות עפ"י הפקודה.

הרחיקה לכת הרשות עוד יותר במסגרת עמדה 58/2018, בה פיצלה הפסד באופן לינארי וכל זאת ללא עיגון בחקיקה, שכן מכירת הנכס כפופה למס ואילו היה רווח היה חיוב במס. קיימים מצבים נוספים בהם חלק מהרווח זכאי לפטור והחלק האחר חייב, האם יעלה על הדעת כי ההפסד יוכר לינארי? (סכום אינפלציוני, הפטור הלינארי הקבוע לדירות מגורים בסעיף 48א(ב), פטור לנכה ועוד).

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר לרו"ח (משפטן) אייל סנדז ולשאר חברי הצוות הבינלאומי, ממשרדנו.

אי קיזוז כאמור תתבטא בשלילת העברת ההפסד לשנים הבאות.

מהאמור לעיל, ניתן לטעון כי גם בהקשר לפטור או כל הקלה אחרת בפקודה, הנישום אינו מחויב ליהנות מהם, ולא תוטל כל סנקציה חוקית בשל אי ניצול הטבה כאמור, אלא אם הדבר כתוב מפורשות בחוק. לעניינינו, **אי ניצול הטבה לפי סעיף 14 או 97 לפקודה הוא מצב אפשרי, ובהיעדר התייחסות מפורשת - לא ניתן לשלול הטבה בדמות איסור קיזוז הפסד.**

ביחס לסעיף 14 לפקודה, הוספת הסייג של אפשרות הויתור נבעה מסיבה אחרת לגמרי - לאפשר לעולים חדשים ממדינות בהן ניתן פטור על הכנסות מסוימות בתנאי חבות במס במדינת מושבם (למשל קצבה שמקורה באנגליה לתושב ישראל), לשלם את המסים בישראל מבלי שאלו ייחשבו כמסים המשולמים בהתנדבות.

העמדה מתנה את קיזוז ההפסדים לפי סעיף 14 לפקודה, בכך שהנישום ביקש שלא להחיל את ההטבות לגביו **"בכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות"**.

עמדה זו מקימה דרישה שאינה קיימת כלל בחוק. נוסח הסעיף מאפשר פרשנות רחבה בעניין זה בקובעו כי יחול פטור "אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן...".

הסעיף שותק באשר לזכות הנישום לבחור להחיל או שלא להחיל את הפטור בשנת מס פלונית, ולכן, לכאורה, יכול הנישום לבחור להחיל את הפטור בשנת מס אחת ושלא להחילו בשנת מס אחרת.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ביטוח לאומי - דמי לידה - איזה שינויים בשכר לפני לידה יוכרו?

ולראיה גם לאחר החזרה מחופשת הלידה, המשיכה לקבל שכר זהה.

דין והחלטה

בעניין נטל ההוכחה קובע ביה"ד כי הוא מוטל על המבוטחת ועליה להוכיח מהו ה"השכר הרגיל" שצריך לשמש לבסיס תשלום הגמלה. קל וחומר נכונים הדברים כאשר מדובר ביחסים של בני משפחה.

לאחר שמיעת העדות ובחינת הראיות מגיע ביה"ד למסקנה כי אין מדובר בפיקציה אלא בתוספת ראויה המגובה בעדויות וטעמים כלכליים הגיוניים.

ביה"ד קיבל את גרסת התובעת לפיה הועלה השכר בשל עמידה במשימה, הסניף החדש נשא רווחים ולכן תוגמלה בהתאם.

גם לאחר חזרתה לעבודה שולם לה שכר מקביל לזה שקבלה טרם הלידה.

המבוטחת נשענה על פס"ד אודט ברכה שם נקבע כי שכר של עובדת הועלה ביחד עם שכר עובדים אחרים זמן רב לפני יום הזכאות לדמי לידה, שכר זה המשיך להשתלם גם לאחר מכן.

באשר לתוספת של "אחזקת רכב" ביה"ד קבע שאין לכלול תוספת זו בבסיס השכר לתשלום דמי הלידה, הנושא לא הוסדר באופן ברור במסגרת תלושי השכר, בחודשים מסוימים אף לא שולם רכיב זה כלל, ובחודשים אחרים שולמו סכומים משתנים.

נציין כי אין כל מניעה מלבצע העלאות שכר ראויות גם לפני לידה. בוודאי אין לשלול העלאות שכר רק בשל העובדה שאשה נמצאת בהריון. אולם ניתן ללמוד ממקרה זה, כי ההעלאות צריך שתהיינה מבוססות ומגובות בראיות בזמן אמת ולא "סעיפי סל" כגון תוספות רכב שאינן מגובות או עקביות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי כהן.

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 16-02-58248) פסק ב-22/11/18 ביחס לשינויים שנעשו בשכרה של מבוטחת טרם לידתה וקבע, במקרה זה, מה המבחנים להכרה או אי הכרה בשינויים כבסיס לתשלום דמי לידה.

רקע חוקי

- שכר העבודה הרגיל לעניין דמי לידה, הוא הסכום המתקבל מחלוקת הכנסת המבוטחת, ברבע השנה שקדם ליום הקובע ב-90.
- עפ"י ההלכה הפסוקה, מקום בו שכרה של עובדת הועלה בצורה ניכרת במהלך החודשים טרם הלידה מבלי שהיקף העבודה או מהות התפקיד השתנה, רשאי פקיד תביעות של המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל"), לבחון באם ההכנסה המדווחת היא הנכונה, או שמא מדובר בפיקציה.

תמצית עובדות

- המבוטחת עבדה כמנהלת סניף חיפה של חברת ספלאש אנרגי בע"מ מיום 1.6.2014, המהווה אחד מסניפי עסק משפחתי, שאחד ממנהליו הוא אביה של המבוטחת.
- שכרה של המבוטחת:
 - 7-8/14 - 8,000 ₪, 9/14 - שכר 8,000 ₪ בתוספת 1,400 ₪ שי לחג ו- 3,000 ₪ רכב.
 - 10/14 - 10,930 ₪ (יסוד + תוספת תשלום חג).
 - 11/14 - 10,930 ₪ ו- 3,000 ₪ אחזקת רכב.
 - 12/14 - 10,930 ₪ ו- 5,500 ₪ אחזקת רכב.
- ביום 7/1/2015 המבוטחת ילדה והגישה תביעה למל"ל.
- ביום 25/2/2015 המל"ל אישר זכאותה לדמי לידה בהתאם לבסיס שכר של 8,044 ₪ ולא כלל את תוספת השכר ואחזקת הרכב, מהטעם שלא קיימת הצדקה להעלאה בשכרה בסמוך ללידה ואף בהתאם לעדויות שגבה לפיהן הייתה ירידה בעבודה בתקופת החורף.

• המבוטחת הגישה תביעה לביה"ד לעבודה וטענה כי שכרה הועלה זמן רב טרם הלידה, וכי השכר שולם לאחר שהשקיעה מאמצים בביצוע עבודתה,

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ