



סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

לא אחת מוצאים בני הזוג את עצמם עובדים באותו עסק, כך שחייהם המשותפים נמשכים אך במקום עבודתם. במצבים אלה, מתעוררת ביתר שאת, ובדרך כלל, השאלה באם בני הזוג ימוסו על הכנסותיהם יחדיו, שמא כל אחד בנפרד, ולשאלה זו השפעה מכרעת על חבותם של בני הזוג במס.

יודגש, כי חרף היותה של הזכות לחישוב נפרד נתונה לבחירת בני הזוג, הרי קיימים תנאים וחוקות, שיש בהם בכדי לאיין זכאות זו. לעומת זאת, הבחירה בחישוב מאוחד דווקא, מוגבלת רק מכח סעיף 38(ב) לפקודת מס הכנסה, שם נקבע כי חישוב מאוחד לא יינתן מתחת לרמת הכנסה של בן הזוג שאינו רשום כנישום לעניין פקודת מס הכנסה, שהנה פי חמשה מסכום 1.75 נקודות זיכוי אצל בני זוג ללא ילדים – 19,005 ש"ח בשנת המס 2003, ומסכום 2 נקודות זיכוי אצל בני זוג עם ילדים – 21,720 ש"ח בשנת המס 2003.

רשימתנו זו תתמקד באותם תנאים וחוקות בכדי שתקום הזכות לחישוב נפרד, וזאת כי בדר"כ ישנה עדיפות מבחינת נטל המס לחישוב הנפרד. אך קודם לכן, שומה עלינו לבחון, מהי נקודת האיזון שמעבר לה העדיפות הנה לעריכת חישוב נפרד, באשר כפי שניזכר להלן, לא תמיד קיימת עדיפות לחישוב הנפרד.

בהתאם לסעיף 38(א) לפקודת מס הכנסה, בחישוב מס מאוחד, "מפצה" המחוקק את בני הזוג על נקודות הזיכוי להלן היו זכאים ושאר הניכויים והזיכויים, במקרה בו היו מחשבים את הכנסתם בנפרד, וזאת ב- 1.75 נקודות זיכוי לבני זוג ללא ילדים, וב- 2 נקודות זיכוי לבני זוג עם ילדים. בהתאם לאמור, נקודת האיזון בה להכנסת בן הזוג בעל ההכנסה הנמוכה מבין השניים תהא אותה השפעה מבחינת סכום המס הכולל בשתי שיטות החישוב דנן, הנה אותה הכנסה שעליה משולם מס בגובה נקודות הזיכוי הנוספות בהתאם לסעיף 38(א) לפקודת מס הכנסה. במילים אחרות, מקום בו המס על הכנסת בן הזוג בעל ההכנסה הנמוכה הנו בגובה 4,344 ש"ח (כלומר הכנסה בסך של 35,333.3 ש"ח בשנת המס 2003), כשמדובר בבני זוג עם ילדים, ובגובה 3,801 ש"ח (כלומר הכנסה בסך של 32,316.6 ש"ח בשנת המס 2003), כשמדובר בבני זוג ללא ילדים, אזי בני הזוג אדישים מבחינת החישוב בו יבחרו, כאשר מתחת לסכומי המס האמורים כדאי לבני הזוג לבחור בחישוב מאוחד דווקא, וזאת במגבלת סעיף 38(ב) הנ"ל, ומעל הסכומים האמורים העדיפות הנה לחישוב הנפרד.

ניתן לומר, כי המחוקק מאמץ את העקרון כי בני הזוג ייחשבו ליחידה אחת לעניין מיסוי הכנסותיהם, בקובעו בסעיף 65 לפקודת מס הכנסה את חלופת המיסוי המאוחד כברירת המחדל, וזאת בניגוד לעקרון הבסיסי כי הנישום היחיד חב במס על הכנסתו שלו בלבד בהיות המס מס אישי.

התיבה "יגיעה אישית" במובנה השגור והמקובל אינה מוגדרת מפורשות בפקודת מס הכנסה, ועל כן מולאה תוכן על ידי פסיקתם של בתי המשפט, שניתן לסכמה ולומר כי בכדי לגבש את "היגיעה האישית" במובנה הרגיל, הדרישה היא לרמה מינימלית של פעילות אינדיווידואלית של ממש, שאינה אך טפלה לייצור ההכנסה. אותה פעילות נדרשת יכולה לנבוע מ"עבודה", מ"עסק" או מ"משלח יד", ואין הכרח ל"עבודה פיזית" בכדי לקיים פעילות כאמור. תכלית התנאי האמור, הנה, ככל הנראה, תמריץ היגיעה האישית שהמחוקק חפץ בה.

ואילו לאי התלות הנדרשת בין הכנסת בני הזוג, המהווה את התנאי השני לזכאות לחישוב נפרד, תכלית שהנה מניעת הפחתות מס מלאכותיות. זאת ועוד, המחוקק מנה מספר חוקות, לפיהן יש לראות את מקורות ההכנסה של בני הזוג כתלויים זה בזה כך שלא יותר חישוב מס נפרד. חוקות אלו מתקיימות במצב בו לאחד מבני הזוג יש הכנסה מעסק או משלח-יד של בן-הזוג השני, או מחברה שבה יש לבן זוגו או לשניהם יחד, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה, או משותפות שבה יש לבן זוגו, או לשניהם יחד, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה.

יחד עם זאת יש להדגיש, כי שלוש חוקות התלות הנ"ל אינן מהוות רשימה סגורה ואינן ממצות את כל המקרים בהם יראו את הכנסות בן הזוג כנובעות ממקור התלוי בהכנסת בן הזוג האחר.

לאחרונה ניתן פסק הדין בעניין **קלס** (ע"א 900/01), שנחשב בעיני רבים כקובע הלכה מחייבת, לפיה חוקות התלות אינן חלוטות, כך שחרף התקיימותן, ניתן לבקש חישוב נפרד, ובלבד שקיימת כאמור אי תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג. לדידנו, חרף הדעה הרווחת, כי בעניין **רוזמן** (ע"א 583/65) נקבע כי החוקות אינן חלות ביחסי ספק-לקוח, ההלכה בעניין **רוזמן** הנה אותה הלכה שנקבעה בעניין **קלס** הנ"ל, ועניין **קלס** חוזר, הלכה למעשה, על הלכת רוזמן.

נציין "בקצירת האומר" כי שאלת קיום התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג הנה שאלה מהותית שבעובדה, ועל כן בחינתה נעשית לפי עובדות ונסיבות כל מקרה ומקרה.

מסקירת הפסיקה בנושא דנא, עולה כי מקום בו מדובר בבני זוג בעלי מקצועות חופשיים, יש בנקיטת צעדים המצביעים על ההפרדה (האמיתית ובעלת התוכן הכלכלי), כגון הפרדה בעניין הנהלת החשבונות, התקבולים ודומיהם או קבלת לקוחות על ידי בני הזוג בשעות אחרות של היממה, בכדי לסייע לניתוק הכנסות בני הזוג. זאת ועוד, הפסיקה פיתחה "מבחן גג", בקשר לקיום יחסי עובד-מעביד, בדמות יכולתו של בן הזוג האחד להשפיע

באופן מכריע, אם לא בלעדי, על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני.

בהקשר זה נוסף, כי חרף קיומה של פסיקה מקלה, מקום בו מדובר ביחסי ספק-לקוח בין בני הזוג, רצוי להקפיד על כך שלא תהא התחייבות ליחסים אקסקלוסיביים בין בני הזוג, ולדידנו ככל שינתנו יותר שירותים מצד אחד מבני הזוג לצדדים שלישיים, יהא בכך בכדי ליצוק תוכן לקיומה העצמאי והנפרד של פעילותו.

המותנה בהתקיימותם המצטברת של ארבעה תנאים. אין מקום ברשימה זו לסקור את הוראת השעה האמורה, מאחר וההוראה הנ"ל טרם נכנסה לתוקפה, ותנאיה יתבררו ויובהרו מאוחר יותר עם התקנת תקנות על ידי שר האוצר, לפי סמכותו בהוראת השעה.

אין לראות בכתוב משום חוות דעת או המלצה מקצועית, אלא כסקירה בקווים כלליים בלבד.