

(2) על יתרת הכנסתו החייבת של הנישום שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת ל-2017 יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה, או סעיפים 121 או 121ב לפקודה בנוסחם בסעיף 89 לחוק זה, לפי העניין.

94. על אף הוראות סעיפים 89 ו-90 לחוק זה, נקבעה לחברה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף 7 לפקודה, יחולו על הכנסתה החייבת שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת שבה חל יום י"ד בטבת התשע"ח (1 בינואר 2018) (בסעיף זה – תקופת השומה המיוחדת ל-2018) הוראות אלה:

(1) על החלק השווה להכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת ל-2018 כשהיא מוכפלת ביחס שבין מספר הימים שמיום תחילת תקופת השומה המיוחרת ל-2018 עד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017) לבין כל ימי תקופת השומה המיוחרת ל-2018, יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה;

(2) על יתרת הכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת ל-2018 יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 89 לחוק זה.

95. על אף האמור בסעיף 120ב לפקודה, הסכומים הנקובים בסעיף 121 לפקודה בנוסחו בסעיף 89(3) לחוק זה ובסעיף 121ב(א) בנוסחו בסעיף 89(4) לחוק זה, לא יתואמו ביום התחילה.

סימן ב': מיסוי רווחי חברה

96. בפקודת מס הכנסה⁷¹ (בסימן זה – הפקודה) –
(1) בסעיף 3, אחרי סעיף קטן (ט) יבוא:

ד ב ר י ה ס ב ר

סימן ב' – כללי

עקרון המיסוי הדו-שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסויית שלפיה יצומצם ההבדל בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת בידו באמצעות חברה, הם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל. החלטתה לפעול באמצעות חברה מונעת משיקולים רבים ומגוונים ובהם שיקולים עסקיים, כלכליים ומשפטיים. אחד היתרונות המהותיים לפעילות באמצעות חברה, מבחינת דיני המס, הוא השליטה על עיתוי החיוב במס בשלב השני – השלב שבו ההכנסה מחולקת לבעלי המניות. שליטה זו מאפשרת במקרים רבים לבעלי מניות להתחמק מתשלום מס או להביא לרחיבה משמעותית במועד תשלום המס.

מטרת התיקונים המוצעים היא מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות. יצוין כי התמריץ לפעילות באמצעות חברה צפוי לגדול בשנת 2017, בשל ההכבדה המוצעת בנטל המס על הכנסות גבוהות של יחידים, וכן בשל ההקלה המוצעת בשיעורי המס על הכנסות של חברה, כמפורט בדברי ההסבר לסימן א לפרק ח' המוצע.

לינארי, קרי באופן יחסי לחלק תקופת השומה המיוחרת שחל החל מיום התחילה, ביחס לכל תקופת השומה המיוחרת, כמפורט להלן: על החלק השווה להכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת כשהיא מוכפלת ביחס שבין התקופה שמיום תחילת תקופת השומה האמורה עד ערב יום התחילה לבין סך כל תקופת השומה המיוחרת, יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, בנוסחו ערב תחילתו של החוק המוצע, קרי יחול שיעור מס של 25%. על יתרת הכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחרת יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה, כלומר יחול שיעור מס של 24%. האמור יחול בהתאמה גם על תקופת שומה מיוחדת אשר חל בה יום י"ד בטבת התשע"ח (1 בינואר 2018), זאת לפי הורדת שיעור מס החברות ל-23%.

סעיף 95 סעיף 120ב(א) לפקודה קובע כי ב-1 בינואר של כל שנה יתואמו תקרות ההכנסה שהיו בשנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת. לאור המוצע בחוק זה בעניין קביעת תקרות חדשות בסעיף 121 לפקודה בנוסחו בסעיף 89(3) לחוק זה ובסעיף 121ב(א) בנוסחו בסעיף 89(4) לחוק זה, מיום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), מוצע שלא לבצע את התיאום במועד האמור.

⁷¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 1261.

"(ט) משיכה של כספים מחברה בידי יחיד בעל מניות מהותי או בידי קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי או של קרובו, והכול במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר מלוא המס המתחייב ממנה נוכח, ולרבות כל אחד מאלה:

(1) הלוואה או כל חוב אחר;

(2) מזומנים או שווה מזומנים שהחברה העמידה כבטוחה להלוואה שבעל המניות נטל;

יראו אותם כהכנסתו של בעל המניות, בשנת המס שבה נמשכו הכספים או בתום שנת המס שבה הועמד נכס לשימוש כאמור, מעסק או ממשלח יד לפי סעיף 1(2), מעבודה לפי סעיף 2(2), מדיבידנד כאמור בסעיף 4(2) או ממקור אחר לפי סעיף 2(10), לפי העניין, ויחולו הוראות אלה:

(1) כספים שהושבו בתוך 90 ימים ממועד המשיכה, יראו אותם כאילו לא נמשכו, עד גובה הסכום שהושב;

(2) כספים שהושבו כאמור בפסקה (1) ונמשכו מחדש בתוך שנתיים ממועד ההשבה, יראו אותם כאילו לא הושבו, עד גובה סכום שנמשך מחדש;

(3) נכס השייך למלאי עסקי של החברה, אשר הועמד לשימוש של בעל מניות מהותי לתקופה שאינה עולה על 30 ימים, יראו אותו כאילו לא הועמד לשימוש;

ד ב ר י ה ס ב ר

סעיף 96 לפסקה (1)

אם הוא סיווג את הפעולה כהלוואה או כמתן בטוחה. הכנסה זו תסווג כהכנסה מעסק או ממשלח יד מעבודה, מדיבידנד, או כהכנסה אחרת, בהתאם לנתונים ולנסיבות של כל מקרה, וסכום ההכנסה יהיה סכום הכסף שנמשך או ערך הנכס שבו השתמש בעל המניות.

מובהר שהסעיף יחול בין אם הכספים או הנכס שימשו את בעל המניות בפועל ובין אם שימשו אותו כבטוחה להלוואה שהוא נטל. זאת משום שבאמצעות שימוש כספי החברה או בנכסיה כבטוחה בעל המניות יכול להשתמש וליהנות מהם, גם בלא משיכתם בפועל.

משיכה בודדת של כספים כהלוואה לתקופה קצרה אינה מעידה בהכרח על ניצול לרעה, ולפיכך מוצע לקבוע כי הלוואת כספים לתקופה של עד 90 ימים לא תיחשב כהכנסה של בעל המניות. אך כדי למנוע ניצול לרעה של הוראה זאת באמצעות משיכת כספים, החוזרת, ומשיכתם מחדש, מוצע לקבוע כי אם לאחר החזרת הכספים שב בעל המניות ומשך כספים בתוך שנתיים ממועד המשיכה הקודמת, יראו את הכספים שנמשכו מחדש כהכנסה של העובד במועד המשיכה הקודמת.

לעומת זאת, צריך שתקיים הפרדה בין נכסי החברה לבין נכסים של בעל מניות בה, ולכן שימוש בנכס של החברה בידי בעל המניות אינו נעשה לשם הגשמת תכלית עסקית של החברה. לפיכך מוצע לקבוע שכל שימוש בנכס של החברה בידי בעל המניות ייחשב כהכנסה בעל המניות באופן מיידי, למעט במקרים שבהם מועמד לשימוש בעל

אחת התופעות הנפוצות של ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדי-שלבי היא משיכות של כספים או נכסים מחברה בידי בעלי המניות של החברה, אשר משמשות את בעלי המניות ואינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך ולעתים אינן מוחזרות כלל. המשיכות מוגדרות על ידי בעלי המניות כהלוואה שתוחזר לחברה בבוא היום, או בתום תקופה ארוכה.

על פי הדין הקיים, בעל המניות מחויב במס על הכנסה בגובה הריבית הרעיונית אשר לא שילם לחברה בתקופה שבה השתמש בכספי החברה, או בגובה דמי שימוש ראויים בנכס, לפי העניין. אך מבחינה כלכלית, תשלום מס כאמור אינו מגיע לסכום המס על הדיבידנד, שנחסך לבעלי מניות באמצעות שימוש בכספי החברה ונכסיה בלא משיכתם כדיבידנד.

לפיכך מוצע לקבוע כי משיכת כספים או נכסים בידי בעל מניות בחברה, כמפורט בסעיף קטן (ט) המוצע, תיחשב כמשכורת או כדיבידנד, לפי העניין, ולהבהיר כי על משיכה כזו לא יחולו הוראות סעיף 3(ג) הקובעות הסדר מס החל על פעולות שסיווגן לעניין פקודת מס הכנסה הוא הלוואה.

עוד מוצע לקבוע כי יראו משיכה של כספים בידי יחיד בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימוש של אותו יחיד או קרובו, כהכנסתו של בעל המניות שעליה הוא חייב לשלם מס הכנסה, אפילו

4) העמידה חברה נכס לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי בה, או של קרובו, יראו את החברה, לענין חלק ה, כאילו מכרה את הנכס לבעל המניות במחיר שיחושב לפי שווי השוק של הנכס ביום העמדתו לשימוש, בניכוי מס לפי סעיף 126א), מס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין וחוב משכנתה, הכול לפי העניין;

בסעיף זה –

“בעל מניות מהותי” – כהגדרתו בסעיף 88;

“דירה” – כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל”ג–1973⁷²;

“נכס”, של חברה – כל אחד מאלה:

(1) דירה, לרבות סכומים אשר הוצאו בהשבתה;

(2) חפצי אומנות או תכשיטים;

(3) כלי טיס וכלי שיט אשר עיקר השימוש בהם הוא של בעל המניות המהותי;

(4) נכס אחר שקבע שר האוצר לענין זה בצו;

“קרוב” – כהגדרתו בסעיף 88⁷³;

(2) אחרי סעיף 62 יבוא:

“סימן ב’ 1: בעל מניות מהותי בחברת מעטים

בעל מניות מהותי 62א. (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1ב75, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

ד ב ר י ה ס ב ר

תכשיטים; כלי טיס וכלי שיט אם עיקר השימוש בהם הוא של בעל המניות המהותי; וכן על כל נכס אחר שיקבע שר האוצר בצו.

לפסקה (2)

חלק ד’ לפקודה דן בחישוב ההכנסה במקרים מיוחדים, והפרק השני שבו עוסק בגופים שיתופיים, מוצע להוסיף לפרק זה את סימן ב 1 שיעסוק במיסוי של בעל מניות מהותי בחברת מעטים.

לסעיף 62 המוצע

בשנים האחרונות הולכת ומתרחבת תופעה של עובדים שכירים בחברות, בעיקר ברמות השכר הגבוהות, המפסיקים את עבודתם כשכירים באותן חברות אך ממשיכים לתת להן את אותם שירותים באמצעות חברה בשליטתם, כאשר בפן המהותי מתקיימים יחסים הדומים במהותם ליחסי עבודה בין השכיר לשעבר, נותן השירות, לבין החברה מקבלת השירות. תופעה זו אינה קיימת לגבי שכירים בלבד, אלא גם לגבי נושאי משרה בכירים בחברות, אשר נבחרו לתפקיד בשל כישוריהם האישיים ונושאים באחריות אישית, ומעניקים את אותם שירותים באמצעות חברות בשליטתם, ולא ישירות על ידם.

מניות מהותי נכס המהווה מלאי עסקי של החברה וזאת לתקופה שאינה עולה על 30 ימים.

בהעמדת נכס לבעל המניות, מוצע להתייחס לעסקה כאילו התקיימו שתי עסקאות רעיוניות: עסקה של רכישת הנכס מהחברה בידי בעל המניות תמורת שווי השוק של הנכס, ועסקה שבה נמשכו מהחברה כספים בסכום השווה להכנסה לאחר מס שנוצרה לחברה כתוצאה מהמכירה הרעיונית של הנכס לבעל המניות.

הסדר משלים לענין זה נקבע בחוק מיסוי מקרקעין, בסעיף 97 להצעת החוק.

להגדרה “בעל מניות מהותי” – מוצע להגדיר בעל מניות מהותי לענין סעיף זה לפי ההגדרה שבסעיף 88 לפקודה, היינו – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי שליטה בחברה.

להגדרה “נכס” – מוצע שהסעיף לא יחול על העמדת נכס כלשהו של החברה לשימוש של בעל המניות בה, אלא רק על העמדה לשימוש הנכלל בהגדרה, היינו – דירה, לרבות סכומים אשר הוצאו בהשבתה; חפצי אומנות או

⁷² ס”ח התשל”ג, עמ’ 196.

(1) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיפים (1)2, (2)2, או (10)2, לפי העניין – אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם;

(2) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף (1)2 או (2)2, לפי העניין – אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד והתקיים אחד מאלה:

(א) פעילות היחיד היתה בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צדדים קשורים לאותו אדם, והיא מסוג הפעילויות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו;

(ב) היחיד עוסק, במישרין או בעקיפין, בעבור חבר בני אדם, לרבות בעבור צדדים קשורים לאותו חבר בני אדם, במשלח יד מיוחד כהגדרתו בסעיף 75ב(א), ומקורן של 50% או יותר מסך כל הכנסות חברת המעטים, לרבות הכנסות מחלקה ברווחי שותפות ולמעט הכנסות בשנת המס שמקורן בחלוקת דיבידנד או ברווח הון, הוא בשירות הניתן לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88.

(ב) לעניין מקדמות כאמור בסעיף 175, של יחיד כאמור בסעיף זה, תצורף ההכנסה כאמור בסעיף זה למחזור העסקאות המהווה בסיס לטכום שלפיו מחושבות המקדמות.

ד ב ר י ה ס ב ר

בני האדם האחר משלם לחברה תגמול בעבור העבודה של בעל המניות במילוי תפקיד זה.

במצב השני בעל המניות בחברת המעטים עוסק בעבור צד שלישי בפעילות שהיא מסוג הפעילויות שנעשות במסגרת יחסי עבודה. זהו מצב שבו במקום שאותו אדם יקבל שכר כעובד, הוא מקים חברה כדי ליהנות ממשטר המס החל על חברות.

במצב השלישי בעל המניות בחברת המעטים עוסק במשלח יד מיוחד כהגדרתו בסעיף 175 לפקודה, ומחצית מהכנסות חברת המעטים לפחות, לרבות הכנסות מחלקה ברווחי שותפות, ולמעט הכנסות שמקורן בחלוקת דיבידנד או ברווח הון, מתקבלות משירות הניתן לאדם אחד או לקרובו.

ההגדרה האמורה מפנה לצו של שר האוצר, שהוא צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, ובו רשימה ארוכה של עיסוקים ומקצועות חופשיים.

לסעיפים קטנים (ב) ו-(ג)

לעניין המקדמות החודשיות על חשבון המס של בעל מניות מהותי בחברת מעטים מוצע לקבוע כי חלקן היחסי בהכנסתה החייבת של חברת המעטים יצורף למחזור העסקאות המהווה בסיס למקדמות. כמו כן, מוצע לאפשר

הסיבה העיקרית לדרך פעולה זו היא כי שכירים ונושאי משרה אלה אינם רוצים לשלם על הכנסתם מפעילות זו את טכום המס החל עליהם כיחידים בתוספת תשלומי ביטוח לאומי, אלא את שיעור מס החברות, שהוא נמוך משיעור המס המוטל על יחידים ברמות שכר גבוהות. אלה הם מקרים מובהקים של ניצול לרעה של מודל המיסוי הדו-שלבי ועל כן מוצע להתעלם מקיומה של החברה לעניין זה, ולחייב את בעל המניות נותן השירות, באופן ישיר, במס על כלל הכנסות הנובעות לחברה מיגיעתו האישית, והכול כמפורט להלן.

לסעיף קטן (א)

כדי שלא לכלול בהוראת הסעיף המוצע מקרים שבהם השימוש בחברה יכול להיות לגיטימי, מוצע לקבוע שלושה מצבים מצומצמים שבהם ההכנסות שנובעות מפעילות בעל המניות ושולמו לחברה ייוחסו ישירות אליו. ככל המקרים מדובר בחברה שהיא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, היינו – חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואינה בת-חברה כאמור שם ואינה חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

במצב הראשון בעל המניות בחברת המעטים הוא זה שמשמש בפועל כנושא משרה בחבר בני אדם אחר, וחבר

- (ג) ניתן לגבות את המס על הכנסה לפי סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת המעטים והן מהיחיד.
- (ד) בסעיף זה –

“נושא משרה”, בחברה – כהגדרתו בחוק החברות, בעמותה – כהגדרתו בסעיף 30(א)(4) לחוק העמותות, ובחבר בני אדם אחר – אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה; “צד קשור” – כהגדרתו בסעיף 103.”

(3) בסעיף 77 –

(א) במקום סעיף קטן (א) יבוא:

“(א) ראה המנהל כי חברת מעטים תושבת ישראל לא חילקה דיבידנד מתוך רווחיה לבעלי מניותיה, בתוך שנים עשר חודשים מתום שנת מס פלונית (להלן – התקופה האמורה), וכי יש בידה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס, רשאי הוא, בתוך שנתיים מתום התקופה האמורה, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיה, להורות לפקיד השומה לנהוג ברווחים שלא חולקו כאילו חולקו כדיבידנד; לעניין זה, “רווחים” – כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה עד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302 לחוק החברות.”

ד ב ר י ה ס ב ר

נעשה שימוש מצומצם בלבד, עקב קשיים שונים ובהם חובת היועצות בוועדה כאמור בסעיף 81, ואי-יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת.

מוצע לתקן את ההסדר הקבוע בסעיף כך שהעיקרון הקבוע בו יישמר, אבל הקשיים האמורים ייפתרו.

לשם כך מוצע להחליף את סעיף 77(א) ולבטל את סעיף 81, ולקבוע שבמקרים שבהם חברות צוברות לאורך זמן רווחים בלתי מחולקים, בלא תכלית כלכלית הקשורה לפעילות החברה, יהיה המנהל רשאי להורות לפקיד השומה לנהוג ברווחי החברה שלא חולקו שנצברו מיום התאגדות החברה עד לתום שנת מס פלונית, כדיבידנד.

מוצע לקבוע שהמנהל יוכל להורות כאמור רק לגבי סכום שלא יעלה על סכום הרווחים שהחברה היתה רשאית לחלק כדיבידנד לפי סעיף 302 לחוק החברות; ההגדרה “רווחים” בסעיף האמור היא “יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מביין השניים, והכול על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקוריים, שערכה החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר משישה חודשים ממועד החלוקה.”

את גביית המס, בגובה המס החל על החלק היחסי של בעל המניות ברווחיה של חברת המעטים, הן מבעל המניות והן מחברת המעטים.

לסעיף קטן (ד)

להגדרה “נושא משרה” – ההגדרה “נושא משרה” בחוק החברות, התשנ”ט-1999, היא “מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי”. ההגדרה של מונח זה בסעיף 30(א)(4) לחוק העמותות, התש”ס-1980, היא “חבר ועד העמותה, המנהל הכללי של העמותה, משנה למנהל הכללי, סגן המנהל הכללי, כל מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי וכל ממלא תפקיד כאמור בעמותה אף אם תוארו שונה.”

להגדרה “צד קשור” – לפי ההגדרה בסעיף 103 לפקודה, צד קשור לתאגיד או ליחיד הוא קרובו, בעל שליטה בתאגיד, חבר בני אדם שהתאגיד או היחיד שולט בו וחבר בני אדם שלו ולתאגיד יש אותו בעל שליטה.

לפסקאות (3) ו-1(4)

סעיף 77 לפקודת מס הכנסה מאפשר למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים של חברת מעטים, אם התקיימו התנאים המנויים בסעיף. בסעיף זה

(ב) בסעיף קטן (ג), במקום "מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת מס" יבוא "מהרווחים";

(4) סעיף 81 לפקודה – בטל.

97. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963⁷³, בסעיף 5, בסופו יבוא:

תיקון חוק מיסוי מקרקעין

"(ו) העמידה חברה נכס כאמור בסעיף 3(טו) לפקודה, שהוא מקרקעין, לשימושו של בעל מניות מהותי בה או של קרובו, יראו, לעניין מס שבח ומס רכישה, כאילו החברה מכרה את הנכס לבעל המניות המהותי ביום העמדת הנכס לשימוש."

סימן ג': מיסוי חברי קיבוץ

תיקון פקודת מס הכנסה

98. בפקודת מס הכנסה (בסימן זה – הפקודה) –

(1) בכותרת סימן א' שלפני סעיף 54, בסופה יבוא "שיתופיים ומתחדשים";

ד ב ר י ה ס ב ר

מהעסקה, ובעל המניות המהותי ישלם מס רכישה בגין הרכישה הרעיונית.

סימן ג' – כללי

ההתיישבות בישראל כוללת סוגים שונים של יישובים, ובין המיוחדים שבהם נמנים הקיבוץ והמושב השיתופי. יישובים אלה, שהקמתם החלה לפני קום המדינה, התבססו על מאפיינים שונים מאלה של יישובים עירוניים או קהילתיים, ובהם השיתופיות והשוויון בצריכה ובבעלות של הכלל בקניין.

ייחודיותם של יישובים אלה הצדיקה את קיומם של כללי מיסוי המתאימים למאפיינים אלה. לשם כך נקבעו, לגבי השומה לקיבוץ, הוראות סימן א' לפרק השני בחלק ד' לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), ולגבי מושב שיתופי נקבעה בסעיף 61 לפקודה סמכות של המנהל להחיל את כללי המס החלים על קיבוצים גם על מושבים שיתופיים, אשר הוכיחו שדרכי ניהול עסקיהם דומות באופיין לאלה הנהוגות בקיבוץ.

גם בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – החוק או חוק הביטוח הלאומי), נקבעו כללים והסדרים שונים לגבי מעמדו של קיבוץ – הן בגביית דמי הביטוח, הן בזכאות לגמלאות.

המשברים אשר פקדו את הקיבוצים והמושבים השיתופיים במהלך שנות ה-80 וה-90 של המאה העשרים הביאו לשינויים מרחיקי לכת באופיים של הקיבוצים והמושבים השיתופיים, ושיטת תגמול החברים, שהיתה שוויונית והתחשבה בצורכי החבר ובהרכב משפחתו, הפכה עם השנים להיות שיטת תגמול המבוססת על תרומת חבר הקיבוץ, הוותק שלו ותפקידו. כיום, בקיבוצים רבים החבר מקבל לכיסו את מלוא ההכנסה המופקת על ידו ממקורות שונים, בניכוי המס החל עליה, כך שנוצר חוסר שוויון משמעותי בין חברי הקיבוץ השונים.

נוכח השינויים האמורים החליטה ממשלת ישראל, בשנת 2002, להקים ועדה ציבורית בראשות פרופ' אליעזר בן רפאל, אשר תבדוק את ההגדרה המשפטית של קיבוץ

"רווחים", לעניין מבחן הרווח – יתרת עורפים או עורפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכול על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר משישה חודשים ממועד החלוקה;

וזה נוסח סעיף 77(א) אשר מוצע להחליפו:

"(א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן – התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעוני מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס – רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים."

וזה נוסח סעיף 81 אשר מוצע לבטלו:

"ועדה מייעצת"

81. ועדה של המישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בענין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה; הועדה תיבחר על ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות."

סעיף 97 בסעיף 96(1) לחוק זה מוצע לקבוע, בסעיף 3(טו) לפקודת מס הכנסה, שאם חברה העמידה נכס לטובת בעל מניות מהותי בה או קרובו, יראו את הנכס כאילו נמכר לעניין מס רווח הון המוטל מכוח פרק ה' לפקודה. כהסדר משלים לכך מוצע לקבוע שכאשר הנכס שהעמידה החברה לשימוש כאמור הוא מקרקעין, יראו את החברה כאילו מכרה את נכס המקרקעין לבעל המניות המהותי, והחברה תשלם מס שבח אם נוצר לה שבח

⁷³ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"ו, עמ' 736.