

תוכן עניינים

מבוא	3
מיסוי הכנסות בני זוג	4
פרשות קלס ומלכיאלי	4
סוגיות נוספות במיסוי בני זוג	12
הדין כיום	15
משפט משווה	17
מקום הפקת ההכנסה	19
דיון ומסקנות	22
סיכום	24
רשימה ביבליוגרפית	25

מבוא

שאלת מיסוי התא המשפחתי כוללת בתוכה מערך של שיקולים ותפיסות ערכיות. היא כוללת שיקולים כלכליים וחברתיים, ומושפעת מתפיסות חברתיות הנוגעות למעמדה של האישה ולתפקידה והשתלבותה בשוק העבודה.

בדומה לתחומים רבים אחרים, גם בסוגיה זו ניכר שינוי משמעותי במרוצת השנים. בעוד שהגישה ששלטה בעבר, אשר הייתה מושפעת מתפיסות מיושנות בקשר לתפקידה של האישה, ואשר לא הכירו בחשיבות שילובה של האישה בשוק העבודה ובמתן תמריצים לשם כך, הרי שהגישה הקיימת כיום מותאמת לאורח החיים המודרני, ומכירה בזכותה העצמאית של האישה וביכולותיה העצמאיות להתפרנס ולפרנס את התא המשפחתי.

שינוי תפיסתי עקרוני זה בא לידי ביטוי בהסדרים החוקיים שנועדו להסדרים את האופן שבו יש למסות את הכנסותיהם של בני הזוג. בעוד שעל פי הגישה בעבר, המס על הכנסותיהם של בני הזוג הוטל ככלל במאוחד, אלא אם הוכח קיומם של חריגים שמלאכת הוכחתם הוטלה על בני הזוג, הרי שעל פי הגישה כיום ככלל יש לחשב את הכנסותיהם של בני הזוג בנפרד, ויש להטיל מס על כל הכנסה בנפרד על פי שיעורי המס המתאימים לה.

במסגרת עבודה זו, אבקש לעמוד על ההסדרים הנוגעים לאופן מיסוי הכנסותיהם של בני זוג המקיימים תא משפחתי אחד. במסגרת כך אעמוד על המהפכה שחלה במהלך השנים בהסדרים הנורמטיביים – מהפכה שכאמור מושפעת מהשינוי עקרוני בתפיסות החברתיות והכלכליות בעידן המודרני.

סוגיה נוספת עליה אבקש לעמוד, היא על היחס שבין ההסדרים הנוגעים לאופן מיסוי הכנסותיהם של בני זוג, לבין סוגיית הטלת המס על הכנסה שהופקה מחוץ לישראל. כפי שאציג להלן, גם בסוגיה זו חל שינוי משמעותי במהלך השנים, המאמץ תפיסה פרסונאלית. במסגרת כך אבקש לבחון האם קיימת קורלציה בין השינוי שחל לעניין ההסדרים הנוגעים לאופן מיסוי הכנסותיהם של בני זוג לבין השינוי שחל לעניין ההסדרים הנוגעים לעצם החיוב במס לגבי הכנסה שהופקה מחוץ לישראל.

בראשית העבודה אציג בהרחבה את התשתית הנורמטיבית שהייתה קיימת בעבר בסוגיית מיסוי הכנסותיהם של בני זוג. במסגרת כך אעמוד על אופן יישום ההסדרים שהיו נהוגים בעבר בפסיקותיהם של בתי המשפט, ועל הביקורת הרבה שנשמעה כנגד הסדרים מיושנים אלו. בהמשך לכך, אציג את השינוי שחל בשנים האחרונות, באמצעות התיקון החקיקתי, אשר העניק אוזן קשבת לביקורת שנשמעה במהלך השנים, ואשר אימץ תפיסות מודרניות המותאמות לאורח החיים הנוכחי. בהמשך לכך, אעמוד על ההסדרים הנורמטיביים הנוגעים לעצם החיוב במס לגבי הכנסה שהופקה מחוץ לישראל. במסגרת כך אעמוד על השינוי שחל בסוגיה זו במהלך השנים, ובמעבר מהתפיסה הטריטוריאלית לתפיסה הפרסונאלית. לסיום, אערוך דיון ואבחן כיצד מתיישבים ההסדרים שנקבעו לעניין מיסוי הכנסות בני זוג עם ההסדרים שנקבעו לעניין הטלת מס על הכנסה שהופקה מחוץ לישראל. במסגרת כך, אציג את עמדתי לפי קיימת הרמוניה חקיקתית בין ההסדרים החדשים בתחומים השונים – הרמוניה המגשימה את התפיסה העקרונית הרצויה בדיני המס.

מיסוי הכנסות בני זוג

פרשות קלס ומלכיאלי

סוגיית מיסוי הכנסותיהם של בני זוג עברה שינוי משמעותי בשנים האחרונות. שינוי זה נעשה באמצעות תיקון הסעיפים הרלבנטיים בפקודת מס הכנסה¹ המסדירים את האופן שבו יש למסות את הכנסות בני הזוג. תיקון זה נעשה כהמשך לעמדתו של בית המשפט העליון אשר הביעה תרעומת ואי נוחות מההסדרים שהיו קיימים עובר לתיקון.

על מנת לעמוד על האופן בו התפתח הדין כפי שהוא מעוגן כיום, אעמוד על ההסדרים שהיו קיימים בחוק עובר לתיקון, ועל עמדתו של בית המשפט העליון ביחס להסדרים אלו.

ההסדרים הרלבנטיים למיסוי בני זוג קבועים בסעיפים 65 ו-66 לפקודת מס הכנסה. סעיף 65 קובע את נקודת המוצא לעניין מיסוי בני זוג, ובו נקבע כי ככלל חישוב הכנסתם של בני הזוג ייעשה במאוחד. כך קובע סעיף 65 לפקודה:

"הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב

על שמו ולענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 והכנסות מריבית, דמי ניכיון או מהפרשי הצמדה (לענין סעיף זה – ריבית) וכן מהכנסה שהועברה מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, או מרווח הון, יראו את הכנסותיו כאמור של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים, אלא אם כן הנכסים שמהם הייתה ההכנסה מריבית, מקרן להשקעות במקרקעין או מרווח הון, התקבלו בירושה, או שמקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שהתקבלו בשל פגיעת גוף".

(ההדגשה איננה במקור – הכותב).

חרף "נקודת המוצא" הקבועה בסעיף 65, קובע סעיף 66(א) לפקודה יכול ובני זוג ימוסו בנפרד כאשר מדובר בהכנסה שהיא מיגיעה אישית. סעיף 66(א) קובע בהאי לישנא:

(א) על אף האמור בסעיף 65 –

(1) רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה, לרבות הכנסות מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרתה שבסעיף 1, ובלבד שלגבי הכנסה כאמור שהיא קיצבה ייעשה חישוב נפרד אם היא משולמת בשל הכנסת עבודה שלגביה היה בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום זכאי לחישוב נפרד, או אם בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום היה זכאי בחמש השנים האחרונות שלפני תחילת תשלום הקיצבה לחישוב נפרד בשל ההכנסה שמכוחה משתלמת הקיצבה;

¹ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. (להלן: "פקודת מס הכנסה" ו/או "הפקודה").