

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

נדגיש כי אי קבלת טענת ההסבה על ידי רשויות המס עלולה להשית על הצדדים לעסקה סנקציות אזרחיות ופליליות כאחד.

על כך ועוד ברשומון המס שלהלן.

ניכור הכנסה – רקע

הבסיס למחלוקת לעניין הסבתה של הכנסה נעוץ בהבחנה בין "שימוש בהכנסה" לבין "ניכור הכנסה". בעוד משמעות הראשון הוא שבעל הנכס המסב ממשיך להיות הבעלים של ההכנסה ובהתאמה גם החייב בהשלכות המס הקשורות בקבלתה, ניכור הכנסה משמעותו ניתוק מוחלט של בעל הנכס מההכנסה הנובעת ממנו אותה הסב לצד שלישי, יחד עם כל החובות והזכויות הנובעות ממנה ובכלל זה חבויות המס.

הפקודה אינה קובעת הוראות ברורות מתי תוכר הסבה של הכנסה, אך קובעת הוראות מתי הסבה כזו לא תוכר. מן הלאו בעניין זה ניתן ללמוד על ההן. סעיף 84 לפקודה שכותרתו "**הסבה ניתנת לביטול**" קובע את הכלל לפיו כאשר הסבה של הכנסה ניתנת לביטול על ידי בעל הנכס המקורי, רשות המיסים לא תכיר בניכור ההכנסה ונטל המס ימשיך לחול על המסב. ובלשון הסעיף:

"84. (א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה

"הפרקטיקה בניכור הכנסת שכירות מנכס

- במה מדובר, מתי ובאילו תנאים אפשרי?"

פתח דבר

בעל נכס מניב אשר בוחר להסב את זכותו ליהנות מפירות הנכס לצד ג' – מה יהיו השלכות המיסוי של המהלך? האם יחד עם הזכות להכנסות מהנכס מועברת גם חבות המס של המסב?

סוגיה משפטית זו, אשר הוגדרה בחוק ובפסיקה כ"ניכור הכנסה" או "עיתוק הכנסה", על אף שאינה ספציפית להכנסות שכירות, הינה בעלת משמעות ייחודית כאשר מדובר בבעלים של נכסים המסבים את הכנסות השכירות שלהם מהנכס. למשל, כאשר הנכס האמור מהווה דירת מגורים. לאור התקרה על הפטור מהכנסות שכירות הקבועה בסעיף 2 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 (להלן: "**חוק הפטור**"), משמעות הסבת חבות המס יחד עם הזכות להכנסות עשויה להיות שימוש מרובה בפטור ממס. דוגמה אחרת היא הסבת שכר דירה מנכס עסקי מבעל הנכס לחברה בבעלותו, כך שבמקום לחוב במס שולי לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), שיעור המס יהיה שיעור המס החל על חברה לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

רוב ואינה מאפשרת סטייה מהכלל, אלא במקרים חריגים ובעיקר כאשר מדובר על יחסים מיוחדים בין בני משפחה ומוצגות נסיבות עובדתיות חד משמעיות התומכות בכך. נסקור להלן את חלק מפסקי

ניכור / עיתוק דמי שכירות בראי הבפסיקה

עניין מיכאל אלדור (ע"א 611/66) - בעניין אלדור דן בית המשפט העליון בכתב ויתור בין ילדים יורשים לאימם לפיו הם ירשו את הנכסים שבעזבון האב אך האם תמשיך ליהנות מפירות נכסי העזבון עד סוף ימיה. עם זאת, נקבע במפורש בכתב הויתור כי במידה שמי מהילדים היורשים ימכור את חלקו בנכסי העזבון, יהיה עליו לפצות את האם כלכלית על אובדן ההכנסה הפירותית מהחלק הנמכר. הילדים טענו שיש לייחס את הכנסות הנכסים לאם, ואילו פקיד השומה קבע שאת ההכנסה יש לייחס לבעלי הנכסים בפועל - הילדים היורשים. בית המשפט העליון צידד בפקיד השומה מן הטעם שהשליטה במקור ההכנסה נותרה אצל הילדים היורשים שיכלו למכור את חלקם בעיזבון בכל עת שרצו. ובלשונו: "תמיד הייתה זו אחת התקלות העיקריות בשיטת מסים המבוססות על פרוגרסיביות, שבני האדם מנסים לפצל את הכנסתם הכוללת ולהפנות חלק ממנה לאלה שמבקשים להיטיב עמם, ולהימנע על ידי כך ממלוא נטל המס המוטל עליהם. דווקא כשהמוטב ממילא זוכה לרוחב לב המיטיב, כילדו או קרובו הנתמך, יוצא החוק מההנחה שההטבות משתלמות מהכנסה שסבלה את מלוא המס, והנחה זו מסוכלת על ידי הפניית ההכנסה ישירות אל המוטב.

כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.
(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת."

על בסיס סעיף 84 לפקודה ניתן לזהות מצב אחד בלבד בו הכיר המחוקק בניכור הכנסה – כאשר הסבה של מקור ההכנסה שנעשית באופן אמיתי ובלתי ניתן לביטול תוביל להסבת ההכנסה גם לצרכי מס. לשם כך נדרש מסמך משפטי מחייב בין המסב לנסב הכולל את תנאי ההעברה ומעיד על כך שמדובר בהעברה מלאה ושאינה ניתנת לביטול של השליטה במקור ההכנסה. כלומר, ההסבה היא לא רק של ההכנסה עצמה, אלא מדובר בהעברה לא ניתנת לביטול גם של מקור ההכנסה.

כפי שנציג להלן, על אף (ואולי בשל) ההוראה המצמצמת שבסעיף 84 לפקודה, סוגיית ניכור הכנסות דמי שכירות זכתה לדיונים מרובים בפסיקה, כבר משנות ה-50 של המאה הקודמת והדיונים לגביה נמשכים עד היום. נראה שהפרשנות שנתנו בתי המשפט לסעיף 84 לפקודה הינה דווקנית על פי

אלדור דחה את עמדת פקיד השומה וקבע כי במקרה זה, ההסכם שנחתם בין הצדדים בנוגע לכך שהשליטה על הכנסות הנכס יישארו אצל הדודה, הותירה את מקור ההכנסה אצל הדודה ולמעשה מקור זה מעולם לא הועבר לאחיין ולא יועבר אליו עד שתלך לעולמה. ובלשון בית המשפט:

"לטענה זו אין אני יכול להסכים. ברגע שהמערער הודה באמיתות ההסכם על כל תנאיו שנעשה בין המשיב לבין דודתו, קיומו או אי קיומו של המוסד עליו מדבר המערער אין בו כדי לשנות במאומה את תנאיו הברורים של אותו הסכם שהינו הסכם חוקי וכשר מכל הבחינות. מכוח הסכם זה נתן בעליו של נכס חלק מהנכס במתנה למשיב, אך בלי לזכות אותו בהכנסה הצומחת מאותו חלק. הכנסה זו מעולם לא היתה שייכת למשיב כדי שהוא יוכל לעשות שימוש כלשהו בה או להסבה לאחר. על שום מה יהא הוא חייב בתשלום מס עליה? לא מצאתי בחוק כל הוראה התומכת בתוצאה בלתי סבירה כזו."

כלומר, הפיצול בין הנכס לבין פירותיו עשוי להתקבל כאשר הבעלים המקורי של הנכס הוא שבוחר לבצע ההעברה חלקית של הבעלות בנכס, ללא הזכות לפירות.

עניין לביא (עמ"ה 27/71) – בעניין לביא נדונה מחלוקת בין פקיד השומה לנישומה אשר אמה הלוותה לה כספים לשם רכישת משרד, בתנאי שהכנסות השכירות מהמשרד יהיו שייכות לאם לכל ימי חייה ויועברו לנישומה, רק לאחר מותה של האם.

על רקע זה התפתחה ההלכה המבדילה בין ניכור ההכנסה לבין השימוש בה, והמחמירה בדרישה שרק ניכור ברור ומוחלט יעתיק את ההכנסה מהמטיב אל המוטב. אמת נכון הדבר שאולי אין צורך בהעברת הבעלות דווקא, אם כי אז מיד תתעורר השאלה אם לא תיתפס העסקה בגדר הסעיפים 82-84 או 86. אך כאן ברור שלא-האלמנה לא ניתנה אלא הרשות לגבות הכנסה השייכת ליורשים, בעלי הנכס, וליהנות ממנה. הויתור לא הקנה לה כל זכות לגבי מקור ההכנסה. ההכנסה היא הכנסה מאחוזת בית, כאמור בסעיף 6(2) לפקודה, ומקור זה נשאר בידי היורשים."

כלומר, לעמדת בית המשפט העליון ככל שהמסמך המשפטי שנחתם ביחס להכנסה קובע במפורש שהשליטה במקור ההכנסה נותרת בידי בעל הנכס, הרי שמדובר במתן זכות לשימוש בהכנסה בלבד. יצויין כי בעניין אלדור האם היא זו שחתמה על הסכמי השכירות מול הדיירים והכספים התקבלו ישירות לחשבונה. אך לאור הוראות כתב הויתור, קבע בית המשפט שהוראות סעיף 84 גוברות וההכנסה נותרה מיוחסת לילדים היורשים לצרכי מס.

עניין אבינועם זהבי (ע"א 320/70) – בעניין זהבי דן בית המשפט העליון בדודה אשר העבירה לאחינה את חלקה בבניין דירות, אך קבעה בהסכם המתנה כי השליטה על כל הכנסות הנכס תוותר בידה כל עוד היא בחיים.

פקיד השומה טען שמקור ההכנסה עבר לאחיין ועל כן הוא החייב במס. בית המשפט העליון, בשונה מעניין

בנכס לבין הזכות לפירות המתקבלים מהנכס, כך שהבעלות בנכס יכולה לעבור בנפרד מהזכות לפירות - הזכות לפירות היא המקור להכנסה, ומשזו לא הועברה לבת, המדובר בניכור ההכנסה.

עניין רמזי לחאם ואח' (ע"א 3914/91) – בעניין לחאם דובר על אם אשר העבירה לבניה מספר נכסים. לגבי אחד הנכסים – בית מלון, כללה העברה תנאים מפורשים לפיהם הכנסות המלון יותרו של האם לכל ימי חייה ואיסור העברת זכויות בלא הסכמתה של האם. לגבי שאר נכסי האם, הם הועברו לבנים בשלב מאוחר יותר וללא התניות. בין היתר כללה ההעברה המאוחרת נכס אשר הושכר לבנק דיסקונט. פקיד השומה טען שיש לראות בכלל הכנסות השכירות מהנכסים כשייכות לבנים, למעט ההכנסות בית המלון בשל ההתניות שנקבעו בעת העברתו.

הבנים טענו שכלל ההכנסות שייכות לאם, שכן על אף שלא נקבעו ההתניות לגבי שמירת זכויות האם בהכנסות לגבי כלל הנכסים, הם הועברו כחבילה אחת והאם המשיכה לנהל את השכרות הנכסים לאורך השנים וקיבלה את כלל ההכנסות לחשבונה.

בית המשפט המחוזי קיבל את טענות הבנים לגבי כלל הנכסים, למעט הנכס שהושכר לבנק דיסקונט, שכן לגבי נכס זה הוא הושכר במישרין על ידי הבנים והם אלו אשר היו רשומים על חוזה השכירות.

בית המשפט העליון אימץ את מסקנות בית המשפט המחוזי במלואם. בפסק דינו התייחס לסוגיה של הפקדת כספי השכירות של כלל הנכסים בחשבונה

ההסכמה האמורה הוסדרה בהסכם שנחתם בין השתיים. על אף שהאם דיווחה על הכנסות השכירות בדוחות השנתיים, התעקש פקיד השומה שהחייבת במס היא הנישומה והמחלוקת הגיעה לפתחו של בית המשפט המחוזי בתל אביב.

בית- המשפט ניתח את סוגיית ניכור ההכנסה כפי שנדונה בדין האנגלי ובפסיקה בישראל (ע"א 341/54) ואימץ את ההלכה שנקבעה במקורות אלו לפיה: **"בדרך כלל בעל הנכס הוא בעל הפרי"**, ניסוח זה מצביע על קיום מקרים יוצאים מהכלל, שבהם בעלות הפרי אינה בידי בעל הנכס. בהמשך דבריו מפרט בית המשפט את אותם המקרים החריגים בהם תתרחש ניכור ההכנסה כדלקמן:

"מהאמור עד כה נובע, כי הבעלות בפרי יכולה להנתק מהבעלות בנכס, לפחות באחת משתי דרכים: (א) על ידי התנאת תנאי מתאים בשעת רכישת או העברת הבעלות בנכס, ו-(ב) ע"י כך שבעל הנכס נמנע מלהשיג את הפרי ומרשה שהפרי יעבור לידי אחרים."

על בסיס האמור קבע בית המשפט המחוזי כי לאור העובדה שהאם והבת חתמו על הסכם ההלוואה והסבת ההכנסה במקביל להסכם לרכישת המשרד על ידי הבת, הרי שמראש צמצמה הבת את בעלותה במשרד ולמעשה במסגרת הסכם ההלוואה וניכור ההכנסה נמנעה הבת באופן משפטי מלקבל את ההכנסה שחוקית הייתה שייכת לה וזו עברה אל האם בבלעדיות, יחד עם החבות במס הנובעת ממנה. לסיכום קבע בית המשפט כי ניתן לאבחן בין הבעלות

של האם וקבע לעניין זה כי:

"אפילו היה מוכח שההפקדה נעשתה לזכות חשבון האם (והיא, כאמור, לא העידה), ואפילו נתעלם מכך שהודעות הזיכוי הן משנים קודמות, עדיין אין ללמוד מעצם הפקדת דמי השכירות בחשבון האם, אם המדובר ב"ניכור הכנסה" שאז ההכנסה תיחשב של האם, או "בשימוש בהכנסה" שאינה אלא הטיית ההכנסה על ידי בעליה לשימוש זה או אחר. צודקת באת כוח המשיב באומרה בסיכומיה שלא ניתן לעמוד על משמעות מסמך הזיכוי, "שכן בשני המקרים - הן של ניכור הכנסה וכן של שימוש הכנסה - מגיע הכסף לרשות המוסב".

המסקנה העולה מפסק הדין היא שביחס לבני משפחה בית המשפט מוכן להכיר בכך שניתן להעביר נכסים, ללא העברת הזכאות לקבלת ההכנסה. ניתן אף לעשות זאת לכאורה ללא מסמך משפטי מחייב (שכן מסמך כאמור לא נחתם בין האם לבנים לגבי כלל הנכסים למעט המלון), אך יש להצביע על ראיות נסיבתיות משמעותיות המעידות על כוונת הצדדים בעניין זה. לדידו של בית המשפט העליון, קבלת הכנסות השכירות לחשבון הבנק של האם לא היוותה עובדה מספקת כשלעצמה על מנת להעיד על כוונת הבנים, שמקור ההכנסה יישאר של האם.

עניין טהורי (ע"א 1107/03) - בעניין טהורי דן בית המשפט העליון בטענה לעיתוק של הכנסת שכירות של בעל נכס לחברה בבעלותו המלאה, אשר היא זו שדיווחה לאורך מספר שנים על הכנסות השכירות ושילמה מס בגין חלף בעל הנכס. בעל הנכס הנישום

טען כי בתחילה הייתה הסכמה בע"פ בינו לבין החברה לעניין הסבת ההכנסה אך לאחר מכן נחתם הסכם המשקף את ההסכמה. אך, לאור העובדה שהסכם כאמור לא הוצג לבית המשפט המחוזי, טענת ניכור ההכנסה נדחתה. בית המשפט העליון אימץ את קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי כי הכנסת השכירות לא הועתקה מבעל הנכס לחברה וקבע כי:

"סבורים אנו, שכדי לנכר הכנסה ולעשותה מלכתחילה להכנסת הזולת, לא די בהצהרה סתמית המבטיחה, כביכול, לזולת את השימוש ואת ההנאה מרכוש מסויים. לשם כך יש צורך, אם לא בהעברת הבעלות, אז לפחות בפעולה משפטית אחרת כגון החכרת הרכוש..."

מסקנה נדרשת מן האמור היא, שטענת המערער כי פירותיו של הנכס (דמי השכירות) עותקו לחברה, נדרשת להוכחה. היה אפוא על המערער לגבות את טענתו על-אודות העיתוק בראיות שמהן ניתן היה ללמוד על טיבו ועל אופיו של אותו עיתוק. אלא שהמערער לא עמד בנטל המוטל עליו. לא הוצג כל חוזה שניתן ללמוד ממנו על העיתוק הנטען; לא הוכח כי החברה היא אשר השכירה את הנכס לאחרים; ולא הובאה עדות שותפו של המערער בנכס, מר סלע; הכיצד יכול המערער לטעון כי פירות הנכס עותקו לחברה מבלי להביא הסכמה לעיתוק של כל הבעלים? ואם באלה אין די, הנה לא הובא אף טעם כלכלי ממשי לעיתוק ההכנסה."

לאחר מכן המשיך בית המשפט ובחן את התשתית העובדתית בעניין הנדון וקבע כי על אף שהאב הוא זה שניהל בפועל את השכרת הדירות ותחזוקתן גם אחר שבגרו הילדים ועל אף שכספי השכירות עברו בראש ובראשונה לחשבוננו, אין בכך כדי להצביע על העתקת הכנסה בפרט כאשר מדובר באב וילדיו אשר מטבע הדברים יש להם יחסים מיוחדים. ובלשונו של בית המשפט:

"כאמור, יש לראות את אופן ניהול הדירות וגביית דמי השכירות בקונסטלציה המשפחתית. הטיפול ע"י האב, ניהול מו"מ ע"י האב ואפילו חתימה על חוזי השכירות, ניתן לראותם כחלק מפעולות שיכול שיעשה אב עבור ילדיו. עוד, הבהרתי, שניתן לקבל את ההסבר של הזרמת הכספים לחשבון המשותף, מאחר שגם הם סמוכים על שולחן ההורים."

כלומר, לעמדת בית המשפט, ככל שלא ניתן להוכיח בנסיבות המקרה הספציפי שמקור הכנסה עצמו, קרי הדירות, הועבר מהילדים אל האב, אזי אין בניהול הדירות והטיפול בהכנסות מהן על ידי האב, כדי להצביע על העתקת הכנסה. בין היתר, בשל היחסים המשפחתיים ודאגתו הטבעית של האב לרווחת ילדיו והכל לאור הכלל שבעל הנכס הוא בעל הפרי. בית המשפט ציין אומנם כי פתיחת חשבונות בנק נפרדים להכנסות השכירות הייתה מפשטת את הנסיבות העובדתיות, אך גם בלעדיה בנסיבות המקרה הספציפי מדובר על הסבת זכות השימוש בהכנסות השייכות לילדים.

מהאמור עולה כי לעמדת בית המשפט העליון, העתקת הכנסה דורשת הן ביצוע פעולה משפטית אשר תעיד על העברת הכנסה מבעליה המקוריים לנכס והן הוכחות עובדתיות כי ניכור ההכנסה נטע שורשים בקרקע המציאות.

עניין ישעיהו גריל (עמ"ה 363/02) – בעניין גריל נבחנה על ידי בית המשפט המחוזי סוגיית ניכור הכנסות השכירות מזוית הפוכה, כאשר מי שטען להעתקת הכנסה הייתה דווקא רשות המיסים. באותו עניין דובר באב אשר רכש שתי דירות לילדיו הקטינים, קיבל לכך אישור בית משפט ורשם אותן על שמו. האב ניהל את אחזקת הדירות והשכרתן גם לאחר שילדיו הפכו לבגירים. על אף שגם הילדים נהנו באופן חלקי מדמי השכירות, הם הועברו בראש ובראשונה לחשבון הבנק של האב, שעשה בהן שימוש גם בעצמו וגם למען ילדיו. על הכנסות השכירות לא שולם מס מכיוון שהילדים לא עברו את התקרה הקבועה בסעיף 2 לחוק. פקיד השומה טען שבהתנהלותו העתיק האב את הכנסות השכירות מילדיו אליו ולכן הוא בעל חבות המס. מכיוון שההכנסות המצטברות עברו את תקרת הפטור הקבועה בחוק, קבע פקיד השומה שעל האב להשלים את המס החסר.

בנוגע לטענת פקיד השומה לגבי ניכור ההכנסות והעתקתן מהילדים אל האב, בית המשפט המחוזי קבע בראש ובראשונה שכאשר פקיד השומה הוא זה שטוען לעיתוק הכנסה מבעל הנכס לצד שלישי חובת ההוכחה היא עליו ולא על הנישום.

לחילופין קבע בית המשפט כי לאחר שנכסי הנדל"ן נרכשו על ידי הנישום בעבור ילדיו, בפועל הם הסבו לו את מלוא השליטה על נכסי הנדל"ן לתקופת זמן בלתי מוגבלת ובהתאמה גם את הזכות הבלעדית לקבלת הכנסות השכירות וכדברי בית המשפט:

"אולם שליטתו המוחלטת של המערער הן בנכסים והן בתשואה הכספית אשר נבעה מהם מובילה למסקנה כי יש לייחס את דמי השכירות למערער לצורכי מס, וזאת באחת משתי דרכי ניתוח אשר יפורטו מיד. הדרך הראשונה היא לקבוע כי מראש הותיר המערער בידיו הוא את הזכות להפיק דמי שכירות מכלל הנכסים, למשך כל ימי חייו.... דרך ניתוח שנייה היא למצוא עיתוק מקור ההכנסה לתקופה בלתי מוגבלת בזמן וללא תנאי מידי הילדים לידי המערער כלומר, היקף זכויות הבעלות שבידי הילדים לא צומצם מראש אלא כתוצאה מהקניית זכויות על ידי הילדים לידי המערער. כאמור, ניכר על פי הראיות כי שררה הבנה במשפחה כי כל עוד המערער בחיים הנכסים הם למעשה שלו וכך ההכנסות הנובעות מהם. אמנם הסדר זה לא קיבל ביטוי מפורש בכתב אולם התנהגות והתנהלות כל הנוגעים בדבר על פני כל השנים מלמדים כי כך הובן"

קרי, בדומה למסקנות בית המשפט העליון בעניין לחאם, עולה גם מפסק הדין בעניין ארביב שכאשר מדובר ביחסים שבין בני משפחה, ניתן להסיק על ניכור הכנסות שכירות מהתנהגותם של הצדדים, גם ללא הסדר בכתב בו נקבע עיתוק ההכנסה במפורש.

בית המשפט גם לא זקף לחובתו של האב את העובדה שהצהיר על הכנסות השכירות בדוח המס שלו, שכן דיווח על ההכנסות כפטורות ואף הסביר כי עשה זאת מטעמי שקיפות, שכן הכספים נכנסו דרך קבע לחשבוננו האישי. בהצהרות ההון הוא לא כלל את דירות הילדים לאחר שבגרו.

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) - למסקנה אחרת הגיע בית המשפט המחוזי בעניין ארביב. שם דובר בנישום, מתקין דודי שמש במקצועו, שלו שישה ילדים בגירים. לאורך השנים רכש הנישום נכסי נדל"ן שונים באזור השוק בעיר נתניה, בהון עצמי ובהלוואות מהבנקים. חלק מהנכסים נרכשו על שם ילדיו. נכסי הנדל"ן פוצלו ליחידות מגורים קטנות להשכרה. הנישום היה אחראי מטעם המשפחה על השכרת כלל היחידות, גם אלו אשר היו רשומות על שם ילדיו. הנישום דיווח בדוחות המס שלו על הכנסות השכירות שלו בלבד ואילו הילדים דיווחו על הכנסות השכירות מהיחידות הרשומות על שמם. פקיד השומה סיווג את ההכנסות משכירות כהכנסות מעסק וכן ייחס את ההכנסות מכל היחידות המושכרות לנישום, לרבות דירות ילדיו.

בניגוד לפסק דינו של בית המשפט בעניין גריל, בעניין ארביב פסק בית המשפט כי אומנם הנישום רכש את נכסי הנדל"ן בעבור ילדיו בעסקאות כשרות, אך במסגרת עסקאות אלו הותיר בידיו את השליטה המלאה על נכסי הנדל"ן ובתוך שכך, גם את הזכות להפיק הכנסות שכירות מנכסי הנדל"ן עד סוף ימיו.

סיכום ומסקנות

לסיכום, מניתוח הדין והפסיקה ביחס לניכור הכנסות שכירות מעלה שני מצבים עיקריים בהם התקבלו טענות של העברת נטל המס לכתפי הנסב בעקבות הסבת הכנסה:

המצב הראשון הוא העתקה של מקור ההכנסה באופן מוחלט (עמידה בתנאי סעיף 84 לפקודה) – הפסיקה ביחס לניכור הכנסות שכירות פירשה הוראה זו באופן מצומצם ודווקני, וקבעה כי ראשית אין די בהצהרה סתמית המבטיחה, כביכול, לאחר את השימוש וההנאה מהכנסות השכירות של נכס מסויים, אלא יש צורך בביצוע פעולה משפטית שתבטיח את "ניכור" מקור ההכנסה - כגון החכרת הרכוש, או לפחות העברת הזכות והשליטה על ההכנסות מאותו נכס במסגרת מסמך משפטי מחייב. שנית, אין די בכך שבעל הנכס "הועיד" את הכנסתו למטרה מסוימת - משמע העמידה לרשות אחר, כאשר השליטה נותרת בידיו לשנות את ייעודה בכל עת.

המצב השני עוסק בהעברת הנכס / רכישת הנכס בעבור אחר תוך שמירה על מקור ההכנסה (סטייה מוגבלת מתנאי סעיף 84 שהוכרה בפסיקה) - לדוגמא הורה המעביר לילדיו נכס מניב אך שומר לעצמו את הזכות להכנסות מהנכס עד מותו. ניתן להעביר גם ללא מסמך משפטי מחייב כל עוד יש לכך הוכחות עובדתיות ברורות בשטח.

בכל מקרה נקבע בפסיקה כי נטל ההוכחה חל על הטוען לניכור ההכנסה בין אם זה הנישום ובין אם זה

פקיד השומה, לאור החזקה כי בעל הנכס הוא גם בעל הפרי ולכן ככלל ההכנסות משויכות אליו. מהאמור עולה כי נישום שמעוניין לבצע ניכור של הכנסות שכירות מנכס בבעלותו ובפרט כאשר למהלך של העתקת הנכס נלווה יתרון מיסויי, כגון שימוש מרובה בפטור על הכנסות שכירות מדירת מגורים או ייחוס הכנסות לחברה בבעלותו, רצוי שיפנה לקבלת יעוץ משפטי – מיסויי בסוגיה. מטרת הייעוץ לוודא את התקיימות התנאים המשפטיים במסגרת מסמך משפטי מחייב ולבחון את התנאים הראייתיים - מעטפת נסיבתית שתתמוך בכך שהעברת מקור ההכנסה נעשתה באופן מלא, מוחלט וסופי.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה היר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד (חשבונאית) גוני זוסמן, משפטן איציק אירים ויועץ המשרד למיסויי ישראלי ולמענקים והטבות רו"ח אפי לבקוביץ. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד ובדף הפייסבוק וחשבון הלינקדאין של המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.