



חוזר מס הכנסה מס' XX/2020 – רשות המסים

בנושא: תיקון סימן א' לפקודת מס הכנסה - מיסוי קיבוצים שיתופיים או קיבוצים מתחדשים (תיקון 236)

2	1. רקע כללי	2
2	2. קיבוץ שיתופי	2
4	3. קיבוץ מתחדש – הוראות סעיף 60 לפקודה	4
4	3.1 חישוב התקציב	4
6	3.2 חישוב התקציב המגולם	6
9	3.3 חישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש	9
10	3.4 החייב במס בשל הכנסות הקיבוץ המתחדש ואחריות על הדיווח לצורכי מס	10
10	3.5 חישוב המס החל על הקיבוץ המתחדש	10
11	3.6 מי יחשב כקיבוץ מתחדש והגדרת "חבר"	11
12	3.7 חלוקת רווחי הקיבוץ לחברים	12
12	3.8 שיעור המס החל על הקיבוץ בגין חברים שלא דיווחו על מלוא הכנסתם לקיבוץ	12
13	3.9 חיוב ב"מס יסף" בגין הכנסות הקיבוץ והכנסות החבר	13
13	3.10 ניכויים וזיכויים אישיים בגין תשלומים ששילמו חברי הקיבוץ	13
13	3.11 הכנסות משכר דירה אשר הושכרה למגורים	13
13	3.12 הכנסות שמקורן מחוץ לישראל וזיכוי ממס זר	13
14	3.13 אי תחולת סעיף 9ב לפקודה על תקציב החבר מהקיבוץ	14
14	4. קיבוץ מתחדש - הוראות סעיף 60 לפקודה	14
14	4.1 החייב במס בשל הכנסות הקיבוץ המתחדש והכנסות החבר, ואחריות על הדיווח לצורכי מס	14
14	4.2 הכנסת החבר מתשלומים שקיבל מהקיבוץ בשל עבודה, שרות או בהתאם לתקנות ערבות הדדית	14
14	4.3 ניכוי מהכנסתו החייבת של החבר תשלומים בהתאם לתקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית	14
15	4.4 חבות המס של הקיבוץ בגין הכנסתו החייבת	15
16	4.5 דיווח על הכנסות הקיבוץ ושיעור המס החל על הקיבוץ בגין חברים שלא דיווחו על מלוא הכנסתם לקיבוץ	16
16	4.6 הוראות נוספות	16
16	5. תחולה	16
16	6. קיבוץ עירוני ומושב שיתופי	16



1. רקע כללי

אופן המיסוי של הקיבוץ וחבריו מוסדר בסעיפים 54 עד 58 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). לאור מאפייניו הייחודיים של הקיבוץ נקבע לו הסדר מיסוי מיוחד בפקודה. לאור שינויים שחלו באורחות החיים בחלק גדול מהקיבוצים, הסדר המיסוי המיוחד לא תאם לשינויים אלו, דבר שגרם למחלוקות בין פקידי השומה ונציגי הקיבוצים (ראה הרחבה בחוזר מס הכנסה מס' 6/2003 – תכנון ומדיניות בנושא מיסוי קיבוצים מסורתיים (להלן: "חוזר 6/2003")) והצריך תיקון חקיקה.

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות"), תוקנו הוראות סימן א' לפקודה (להלן: "תיקון החוק") המתייחסות למיסוי הקיבוץ ונערכה הבחנה בין מיסוי הקיבוץ השיתופי לבין הקיבוץ המתחדש, תוך קביעת הסדר מיסוי לקיבוץ המתחדש וחבריו. במסגרת זו תוקנו סעיפים 54 עד 58 לפקודה ונקבע בהם כי יחולו רק לגבי מיסוי הקיבוץ השיתופי וחבריו ונוספו סעיפים 60 ו-66 לפקודה לגבי מיסוי הקיבוץ המתחדש וחבריו.

בתיקון החוק נקבעה הגדרה לקיבוץ שיתופי ולקיבוץ מתחדש וכן לחבר קיבוץ בכל אחד מהם, והוסדר אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש. בהתאם לכך, האמור בסעיפים 1.1 ו-1.3 לחוזר 6/2003, העוסק בהבחנה בין שני סוגי ישובים ומיסוי קיבוצים מתחדשים, אינו רלבנטי יותר ועל כן בטל. יצויין, כי במסגרת תיקון החוק נעשו מספר תיקונים מינוריים בסעיפים 55 עד 58 העוסקים במיסוי הקיבוץ השיתופי. גם לאחר התיקון ימשיך ויחול ההסדר המיסוי שחל על הקיבוץ השיתופי וחבריו כפי שהיה טרם התיקון האמור. עיקר השינויים שנעשו מתייחסים למיסוי הקיבוץ המתחדש וחבריו ובנוסף הוסדר בפקודה לראשונה מעמדו של "הקיבוץ העירוני".

מטרת חוזר זה הינה לפרט את השינויים בפקודה אשר נעשו בתיקון החוק ביחס לקיבוץ השיתופי, הקיבוץ המתחדש והקיבוץ העירוני.

2. קיבוץ שיתופי

רשם האגודות השיתופיות אמון על סיווגם של הקיבוצים בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות) תשנ"ו-1995 (להלן: "תקנות הסיווג"). על פי תקנות הסיווג קיימים שלושה סוגי קיבוצים: שיתופי, מתחדש ועירוני. יצויין, כי נכון להיום טרם סווגו כל הקיבוצים על פי תקנות הסיווג ועל כן קיבוצים שטרם סווגו ימוסו בהתאם לאורחות החיים הנהוגות בהם.

כאמור, במסגרת תיקון החוק נמחקה הגדרת "קיבוץ" בסעיף 54 לפקודה ובמקומה הוספה הגדרה לקיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש. בהתאם להגדרה קיבוץ שיתופי הינו אגודה שסווגה כ"קיבוץ שיתופי" בהתאם לתקנות הסיווג¹, למעט אגודה כאמור שהתקיים לגביה האמור בפסקה (2) להגדרה "קיבוץ מתחדש" (ראה להלן). כמו כן, נקבעה הגדרה לחבר בקיבוץ שיתופי.

¹ אגודה להתיישבות שהיא יישוב נפרד, המאורגנת על יסודות של בעלות הכלל בקניין, של עבודה עצמית ושל שוויון ושיתוף בייצור, בצריכה ובחינוך



"חבר" לעניין קיבוץ שיתופי הינו יחיד, שעל פי תקנון הקיבוץ חלות לגביו חובות וזכויות חבר קיבוץ בגמר שנת המס, לרבות מועמד לחברות. לעניין מועמד לחברות, המועמדים לחברות הינם מועמדים על פי תקנון הקיבוץ שאושר על ידי רשם האגודות השיתופיות ובהתאם לתקופות הנקובות בתקנון הקיבוץ. אין לכלול בחישוב המס מועמדים אשר תקופת המועמדות שלהם הינה ארוכה מתקופת המועמדות בתקנון, ואין בכל החלטה אחרת של הקיבוץ בעניין זה כדי לגבור על התקנון. עניין זה נכון הן בקיבוצים שיתופיים והן בקיבוצים מתחדשים.

במסגרת תיקון החוק הובהר בסעיף 55(ב) לפקודה כי שומתו של חבר קיבוץ שיתופי על הכנסה שהוא לא העביר לקיבוץ, לא תיעשה לפי הוראות סעיפים 55 עד 58 לפקודה, אלא יחולו לגביה הוראות הפקודה הרגילות החלות על כל נישום. בנוסף הובהר, כי בשומה של חבר הקיבוץ כאמור, לא יובאו בחשבון שיעורי המס ונקודות הזיכוי אשר הובאו בחשבון בשומתו של הקיבוץ וכן הפסדיו של הקיבוץ. כלומר, נקודות הזיכוי ושיעורי המס הנמוכים ינוצלו במסגרת הכנסות הקיבוץ וחבר הקיבוץ יהיה חייב במס על הכנסתו החייבת על פי שיעורי המס שטרם נוצלו בשומת הקיבוץ (ראה לעניין זה הרחבה בחוזר מס הכנסה 2019/XX בנושא הגשת דוחות על ידי חברי קיבוץ שיתופי ומתחדש).

יובהר, לעניין זה, כי האמור לעיל יחול רק לגבי הכנסות שהחבר אינו מעביר לקיבוץ ללא ידיעתו של הקיבוץ.

מלבד האמור לעיל, לא נעשו שינויים ביחס לאופן המיסוי של הקיבוץ השיתופי וחבריו. עמדת רשות המיסים לגבי אופן המיסוי של הקיבוץ השיתופי מפורטת בחוזר 6/2003. יחד עם זאת, לעניין חוזר 6/2003 יובהר האמור להלן (הדבר נכון הן לגבי הקיבוץ השיתופי והן לגבי הקיבוץ המתחדש).

2.1. הזיכויים האישיים, נקודות הזיכוי, הניכוי והזיכוי לפי סעיף 47 לפקודה וכן הנחות המס הקבועות בפקודה כגון הטבות מס בישובים הינן אישיות (ראה חוזר מס הכנסה 11/2004) ועל כן ניתן לנצלן רק במסגרת חישוב המס בגין ההכנסה החייבת שיוחסה בהתאם להרכב התאים המשפחתיים בקיבוץ.

נדגיש כי בסעיף 57(א) נכתב: **"ולעניין זה יחולו סעיפים 34-46 ו-47 והוראות הפרק השלישי לחלק ד למעט סעיף 66 שבו, בהתאם להרכב המשפחות של חברי הקיבוץ, ועולם לעניין התרת הניכויים על פי סעיף 47 לא תובא בתשובון הכנסה של החבר חוץ לקיבוץ שבעדה הוא זכאי לתגמולים, למענק, או לקצבה"**. בהתאם כל סכומי הניכוי לא יינתנו כ"פול" כנגד ההכנסה החייבת של הקיבוץ אלא רק ולאחר שזו יוחסה לחברים בהתאם להרכב המשפחות שתואר לעיל, וזאת בדומה לכל נישום אחר (כידוע בסעיף 47 לפקודה נקבע לעניין הניכויים: **"סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה"**).

כמו כן, הסיפא של הסעיף 57(א) מורה כי לעניין התרת ניכוי לפי סעיף 47 אין לקחת בחשבון את הכנסתו של החבר מחוץ לקיבוץ שבעדה הוא זכאי לתגמולים. כיום כל קופות הגמל הינן אישיות ובבעלות חברי הקיבוץ ועל כן ככל ומגיעות הטבות מס בגין ההפקדות לקופות אלו יש לתת הטבות אלו על פי דין לחבר או לתא המשפחתי. ככל ונוצרו עודפי זיכויים והטבות בלתי מנוצלים בחישוב האמור, לא יוכלו לעבור לניצול על-ידי תא משפחתי אחר בקיבוץ.



בכל מקרה, כיום לא ניתן להפקיד למכשירים המוזכרים החקיקה שהם קרן השתלמות "עמית קיבוץ" וקופת גמל "עמית קיבוץ" לכן לא ניתן לקבל את כניכויים לפי סעיף 58א לפקודה. וכיון שהקופה הינה אישית כ"עמית עצמאי" אזי הטבות המס הן כשל עמית עצמאי.

2.2 לעניין שיעור המס החל על בעל מניות מהותי בשל תמורה/הכנסה שמקורה במכירת נייר ערך, דיבידנד או ריבית, הבחינה אם מדובר בבעל מניות מהותי תעשה במישור הקיבוץ ואין לראות בנייר הערך כמוחזק באופן יחסי בידי כל אחד מחברי הקיבוץ.

2.3 לגבי הכנסות משכר דירה מדירות בבעלות הקיבוץ השיתופי המושכרות לצורך מגורים, לא יחול הפטור על הכנסות שכר דירה למגורים בהתאם לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירה למגורים) התש"ן – 1990 או שיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה, וזאת היות והדירות הינן בבעלות הקיבוץ וההכנסות הינן הכנסותיו ולא הכנסות החברים. כמו כן, בחינת קיום הכנסה מעסק (1)2 תעשה ברמת הקיבוץ השיתופי ולא ברמת כל אחד מהחברים.

3. קיבוץ מתחדש – הוראות סעיף 60א לפקודה

במסגרת התיקון הוסדר אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש וחבריו. ככלל על הכנסת קיבוץ מתחדש וחבריהם יחולו הוראות סעיף 60א לפקודה. יחד עם זאת, אם הודיע הקיבוץ לפני תחילת שנת המס כי בחר שיחולו עליו ועל חבריו הוראות סעיף 60ב לפקודה, וזאת לאחר שהתקבלה החלטה על כך באספת החברים של הקיבוץ וניתנה הסכמתם בכתב של מרבית חברי הקיבוץ, יחולו על הקיבוץ והחברים הוראות הסעיף האמור.

על פי סעיף 60א לפקודה, בדומה לקיבוץ השיתופי ולמצב שהיה קיים טרם תיקון החוק, נותר הקיבוץ המתחדש כישות נפרדת לצורכי מס מחברי הקיבוץ והוא אשר חייב במס על כל הכנסותיו, החייב בדיווח ובתשלום המס בגינן, וזאת גם כאשר חלק מהכנסות הקיבוץ מופקות בפועל על ידי חבריו ומתקבלות לעיתים באופן ישיר בידיהם (אין מדובר בישות שקופה לצורכי מס). גם לאחר תיקון החוק לצורך חישוב המס החל על הקיבוץ רואים את הכנסתו החייבת של הקיבוץ כמחולקת בין חבריו באופן רעיוני אולם, בשונה מהקיבוץ השיתופי החלוקה כאמור אינה נעשית באופן שווה אלא בהתאם למפורט להלן. יצוין כי אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש על פי סעיף 60א לפקודה מתחשב בסכומים המשולמים על ידי החברים לקיבוץ לטובת הבטחת הערבות ההדדית בין החברים.

3.1 חישוב התקציב

תקציב חבר מוגדר בסעיף 60א(א) לפקודה והוא כולל כל סכום שהתקבל בידי החבר מהקיבוץ, במישרין או בעקיפין, על ידי החבר או מי מטעמו. על פי ההגדרה תקציב החבר יכול את כל אלה:

א. סכומים שהתקבלו באופן ישיר מהקיבוץ או באופן עקיף (למשל סכומים המועברים לחבר באופן ישיר מהמעסיק או ממי שניתנים לו שירותים על ידי החבר או מעסק המנוהל על ידי החבר באופן עצמאי).



- ב. סכומים שהתקבלו ישירות בידי החבר או שהתקבלו בידי קרובו שאינו חבר עבורו (למשל שירותים או סכומים המועברים להורה החבר או לילדיו).
- ג. כל טובת הנאה החייבת במס על פי דין שניתנה לו על ידי מעביד או על ידי הקיבוץ המתחדש ולמעט טובת הנאה הניתנת לכלל החברים. לדוגמה, כל הטבה הניתנת על ידי המעביד כגון רכב צמוד, אופציות לעובדים, הלוואות בריבית מוטבת וכו'. יודגש, כי במידה ומדובר בטובת הנאה או שירות אשר ניתנים שלא במחיר שוק יש לבחון את מחיר השוק ולהוסיף אל השווי הכלכלי שנצמח לחבר ולא את ההוצאה אשר הוציא הקיבוץ. הטבות אשר ניתנות לכלל חברי הקיבוץ לא יחשבו כחלק מהתקציב אולם, ההטבות לא יותרו בניכוי מהכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש מאחר ואלה הוצאות פרטיות שאינן בייצור הכנסה (כך למשל, שווי שימוש בבריכת השחייה אשר כלל חברי הקיבוץ יכולים להשתמש בה).
- ד. הפקדות בקופת גמל עמית עצמאי על שם החבר על ידי החבר או על ידי הקיבוץ עבור החבר (במקרה זה הניכויים והזיכויים יותרו על פי הדין כנגד תקציבו המגולם של החבר וההכנסה שיוחסה לחבר בדוח המס של הקיבוץ). נדגיש כי גם חלק העובד בהפקדות שונות כגון חלק לקרן פנסיה קרן השתלמות ביטוח מנהלים ביטוח בפני אובדן כושר ועוד הינם חלק מתקציב החבר, סכומים אלו הינם של החבר והינם בבעלותו משפטית וכלכלית.
- יצוין, כי במידה והזכאות לתקציב על פי תקנון הקיבוץ היא לתא משפחתי, לצורך חישוב המס ייוחס חלק התקציב של כל אחד בתא המשפחתי בהתאם ליחס בין ההכנסות של כל אחד מחברי התא שהועברו לקיבוץ או לגובה ההשתכרות מעבודתו במסגרת הקיבוץ.
- יודגש, כי תשלומים אשר החבר משלם או מנוכים לו על ידי הקיבוץ כמיסים מוניציפליים או כמיסי קהילה או עבור כל שירות או מוצר אחר לא ינוכו מהתקציב ויש להוסיפם לתקציב (כמו כן, שירותים או מוצרים אשר הקיבוץ מחייב את חבריו לרכוש לעצמם כגון ביטוחי בריאות שיניים סיעודי וכל דבר אחר אין לנכותם מהתקציב ואין לראות בהם תשלומים לערבות הדדית). יש לשים לב, כי המיסים היחידים המשולמים לקיבוץ המתחדש אשר מנוכים מהתקציב הינם תשלומי ערבות הדדית על פי תקנה 2 או תקנה 3 לתקנות האמורות (ראה הרחבה בעניין זה באמור בסעיף 4.2 להלן).
- בחישוב תקציב החבר אין להוסיף סכומים אשר קיבל החבר והם פטורים ממס (כגון: פטור לפי סעיף 9(א7), 9(5) וקצבאות ביטוח לאומי). סכומים אלו אינם חלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ ואינם חלק מתקציב החבר לצורך החישוב כאמור. כפי שכתב לעיל, במידה וחלק מהסכומים הפטורים אינם מועברים לחבר שהפיק הכנסה זו, סכומים אלו יהיו חלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ.
- בחישוב תקציב החבר אין להוסיף הכנסה פטורה שמקורה בנכסי הקיבוץ (כגון: רווח הון אינפלציוני פטור ממס) ככל והקיבוץ חילק סכומים אלו לחברי הקיבוץ.



3.2. חישוב התקציב המגולם

התקציב המגולם הינו סכום התקציב שנקבע כאמור לעיל בתוספת כל המיסים לרבות דמי ביטוח לפי חוק ביטוח לאומי ודמי בריאות אשר היו חלים עליו על מנת שיוותר לחבר התקציב אילו היתה זאת הכנסתו היחידה.

דוגמאות נתוני 2017 :

- חבר קיבוץ עובד פנים ברפת מקבל תקציב נטו במזומן ובשירותים לשנה מקורו בגין עבודה בענפי הקיבוץ של 91,200 ₪ והקיבוץ מפקיד עבור החבר 10,000 ₪ בקופת גמל עמית עצמאי לשנה, בנוסף הקיבוץ מעמיד לרשות החבר רכב צמוד בשווי 2,400 ₪ לחודש לפני גילום בשל תפקידו. מספר נקודות הזיכוי של החבר הינם 2.25 לשנה.
סה"כ תקציב החבר הינו 101,200 ₪ יש להוסיף לתקציב את שווי הרכב בסך של 28,800 ₪ לפני גילום לשנה את סה"כ התקציב הזה יש לגלם לפי סעיף 121(ב) לפקודה. יש להוסיף את סכום ביטוח בריאות דמי ביטוח לאומי וסכום המס שהיה עליו לשלם על מנת שיוותר לו תקציב החבר.
על פי חוק ביטוח לאומי "יראו את החבר כעובד ואת הקיבוץ כמעבידו".
סה"כ תקציב הוא $130,000 = 101,200 + 10,000 + 28,800$ ₪.
סה"כ זיכויים $5,805 = (2,580 * 2.25)$ ₪.
יש להפחית מהתקציב את המדרגה נטו האחרונה שלפני (סה"כ הכנסה פחות תשלמי ביטוח לאומי ומס בריאות ומה הכנסה ולהוסיף זיכויים (אלו מפחיתים את מס ההכנסה)).
 $130,000 - (107,040 - 7,520 - 12,000 + 5,805) = 36,675$ את הפרש יש לגלם אחד פחות שיעור המס הכולל (מה הכנסה ועוד ביטוח לאומי ועוד מס בריאות). $53,934 = 36,675 / (1 - 32\%)$.
על מנת להגיע לשכר ברוטו יש לחבר את הגילום של הפרש התקציב כפי שחושב קודם ועוד המדרגה הקודמת ברוטו. $170,974 = 53,934 + 107,040$ ₪ סה"כ תקציבו המגולם של החבר לפני ניכוי גמל המקבל תקציב 130,000 ₪. יש לתת ניכוי בגין ההפקדות החבר לגמל כעמית עצמאי בסך של 10,000 ₪. כך שסה"כ תקציבו המגולם לאחר הניכוי הספציפי אשר הוא עמד בו יהיה 160,974 ₪.
בנוסף לקיבוץ תותר הוצאה של תשלום דמי הביטוח הלאומי אשר הוא משלם כמעסיק בסך של 9,536 ₪.
- חבר קיבוץ מעל גיל 60 מקבל תקציב שמקורו הוא מעבודה כשכיר בסך של 60,000 ₪ לשנה, בנוסף מקבל החבר תקציב אשר מקורו אינו בעבודה בסך של 20,000 ₪ לשנה. סה"כ תקציב החבר הינו 80,000 ₪ לשנה את התקציב לגלם לפי סעיף 121(ב) לפקודה. על פי חוק ביטוח לאומי ההכנסה מתקציב זה מצטרפת להכנסות החבר מעבודה. ולכן שיעורי הגילום לביטוח לאומי הן כשל שכיר. ולמס הכנסה לפי המדרגות 121(ב) היות והחבר מעל גיל 60. ערך נקודות הזיכוי הוא $5,805 = 2,580 * 2.25$ ₪. יש להפחית מהתקציב את המדרגה נטו האחרונה שלפני (סה"כ הכנסה פחות תשלומי ביטוח לאומי ומס בריאות ולהוסיף זיכויים).



$$10,651 = (5,805 + 7,464 - 3,632 - 74,640) - 80,000 \text{ הפרש הנטו השולי.}$$

את הפרש הנטו השולי יש לגלם באחד פחות בשיעור המס הכולל מס הכנסה $12\% + 14\% = 26\%$.

$$14,394 = 10,651 / (1 - 26\%) \text{ להפרש המגולם כאמור יש להוסיף את המדרגת המס ברוטו הקודמת } 74,640.$$

$$89,034 = 14,394 + 74,640 \text{ תקציבו המגולם יהיה } 89,034 \text{ שם המס בגינו יהיה } 3,674 \text{ שם} = 9,479 - 5,805 \text{ הביטוח הלאומי המחושב הינו } 5,359 \text{ שם.}$$

בנוסף לקיבוץ ככל שישלם לביטוח לאומי בגין התקציב הנוסף של 20,000 שם את דמי הביטוח ומה הבריאות כמעסיק תתור ההוצאה בהתאם לחוק בסך של הפרש שבין הגילום של תקציב של 80,000 שם לגילום של 60,000 שם. $1,979 = (2,162 - 4,141)$.

- חבר קיבוץ בגיל 40 אינו עובד כלל, לא כעובד חוץ ולא במסגרת הקיבוץ. החבר מקבל צורכי מחייה מקיבוץ בהתאם לתקנה 2 לתקנות ערבות הדדית בסך כולל 42,000 שם לשנה היות החבר לא יגיע אישית בשום צורה. את התקציב יש לגלם לפי סעיף 121(א) לפקודה (הכנסה שלא מיגיעה אישית) ושיעורי ביטוח לאומי לתשלומים המתקבלים בהתאם לתקנה 2 לתקנות ערבות הדדית הם בדומה לשיעור הקבוע לפורשים בפרישה מוקדמת דמי הביטוח 3.49% .

הסבר לאופן הגילום: יש להפחית מהתקציב 42,000 שם את ערך נקודות הזיכוי $5,805 = (2.25 * 2,580) = 36,195 = 42,000 - 5,805$ את הסכום הפרש יש לגלם באחד פחות בשיעור המס השולי למדרגה מס הכנסה כולל ביטוח לאומי ומס בריאות $31\% + 3.49\% = 34.49\%$.

$$55,251 = 36,195 / (1 - 34.49\%)$$

תקציב מגולם של החבר 55,251 שם המס הינו 11,323 שם $11,323 = 5,805 - 17,127$ ביטוח לאומי 1,928 שם. בנוסף ככל שהקיבוץ ישלם בגין תקציב החבר תותר ההוצאה של עלות המעסיק בסך של 1,906 שם.

- זוג חברי קיבוץ בגילאי 40, תקציב החבר בגין עבודה כשכיר הינו 50,000 שם לשנה החבר הפקיד לפנסיה מקיפה 4,000 שם לשנה (סכום התקציב זה כולל את חלק העובד בהפקדות העובד לפנסיה מקיפה) ותקציב החברה בגין עבודה כשכירה הינו 150,000 שם לשנה והפקידה לפנסיה מקיפה סכום של 7,000 שם השנה (סכום התקציב זה כולל את חלק העובדת בהפקדות העובדת לפנסיה מקיפה). לזוג 2 ילדים בגילאי 7 ו-14. לקיבוץ ביתרת הכנסתו חייבת הכנסה שכירות על פי מקור 2(6) כאשר חלקו של כל חבר הינו 4,500 שם לשנה.

את תקציב החבר יש לגלם לפי 121(ב) כיון המס המחושב הינו נמוך מערך הזיכויים של החבר (כך שלמעשה החבר לא ישלם מס כלל) יש לגלם אך ורק בשיעור דמי הביטוח הלאומי ומס הבריאות על מנת שיוותר לחבר אותו התקציב.



51,813 ₪ = $50,000 / (1 - 0.035)$, מס לשלם אין היות הזיכויים האישיים והזיכוי בגין הקדה לפנסיה גבוהים מהמס המחושב. הביטוח הלאומי המחושב הינו 1,813 ₪. את ההכנסה השכירות יש לצרף להכנסות בן הזוג בעל ההכנסה הגבוהה מיגיעה אישית.

החבר משלם ביטוח לאומי ומס בריאות בהתאם לחוק על הכנסתו מהמעסיק החיצוני ולא על תקציבו המגולם והשתתפות במעביד בדמי ביטוח לאומי וחלק המעביד בהפקדות לפנסיה וקרן השתלמות יהיו עלות השכר של מעביד החיצוני.

את תקציב החברה הינו 150,000 ₪ יש לגלם לפי 121(ב) המגולם. נפחית מתקציב החברה את ההכנסה נטו שלפני כולל נקודות זיכויים $3,711 = (2,450 + (2,580 * 4.75) + 131,584)$ - $150,000$ את ההפרש יש לגלם אחד פחות שיעור המס הכולל. $6,511 = ((12\% + 31\%))$ - $3,711 / (1$ המגולם הינו 178,351 ₪ = $6,511 + 171,840$. יש לייחס לחברה הכנסת שכירות בסך 9,000 ₪ לשנה, שלה ושל בן הזוג (היות והיא בעלת ההכנסה הגבוהה מיגיעה אישית).

המס ההכנסה המחושב בגין תקציבה המגולם וההכנסות שכירות שיוחסו לה הינו 29,769 ₪ כאשר ממנו יופחתו הזיכויים $14,705 = (2,580 * 4.75) + (35\% * 7,000)$. כך שהמס עליה לשלם הינו 15,064 ₪.

החברה משלמת ביטוח לאומי ומס בריאות בהתאם לחוק על הכנסתה מהמעסיק החיצוני ולא על תקציבה המגולם והשתתפות במעביד בדמי ביטוח לאומי וחלק המעביד בהפקדות לפנסיה וקרן השתלמות יהיו עלות השכר של מעביד החיצוני.

- חבר קיבוץ עוסק כעצמאי ונותן שירותי תיקון מכשירי חשמל לתושבים בסביבת הקיבוץ וכן לחברי הקיבוץ. דיווח למס הכנסה על הכנסה חייבת שהעביר לקיבוץ בסך של 45,000 ₪. החבר קיבל תקציב בסך 40,000 ₪ לשנה. כל תקציב החבר מקורו מהכנסת החבר מעסק ומשלח יד. התקציב יגולם בהתאם לשיעורי המס מיגיעה אישית סעיף 121(ב) לפקודה ולפי שעורי הביטוח לאומי של עצמאי. כיוון שסה"כ המס נמוך מערך נקודות הזיכוי יש צורך לגלם אך ורק את שיעורי הביטוח הלאומי ומס הבריאות. לכן יש לגלם את ההכנסה בשיעור הביטוח הלאומי ומס הבריאות. $42,540 = 40,000 / (1 - 5.97\%)$. כאשר הבריאות הינו 1,319 ₪ = $42,540 * 3.1\%$ החלק המשולם לפי חוק ביטוח לאומי 1,221 ₪ = $42,540 * 2.87$. ההכנסה החייבת שמקורה בעיסוק החבר כעצמאי המיוחסת לו יש להתיר ניכוי בסך של 52% מתשלום דמי ביטוח הלאומי 635 ₪ = $1,221 * 25\%$. כך ההכנסה החייבת שיש לייחס לחבר הינו 41,905 ₪ = $42,540 - 635$. על הקיבוץ לכלול את כל ההכנסה אשר הועברה מחבר לקיבוץ בסך של 45,000 ₪ כפי שהופיעה בטופס 1301 וכפי שהייתה אמורה להירשם בשדה 150. אין לרשום כהוצאה את סכומי ביטוח הלאומי ומס הבריאות אשר שילם החבר אלה את חלק ביטוח הלאומי כפי בסך של 635 ₪ כפי שהוסבר לעיל.

סה"כ ההכנסה החייבת הינה בחישוב המס של החבר בדוח המס של הקיבוץ 42,882 ₪ לשנה. יוכל הקיבוץ לנכות מהתקציב החבר המגולם סך של 52% מתשלומי החבר לביטוח לאומי ומס בריאות בסך $1,498 = 0.52 * 0.0672 * 42,882$ ₪ סכום זה לא יהיה ניתן לניכוי כנגד הכנסות אחרות של הקיבוץ בכללותו אל אך ורק כנגד הכנסה אשר תיוחס לחבר אשר



בגינו שולמו דמי הביטוח כעצמאי. החלק הביטוח הלאומי ומס הבריאות אשר שולם בגין הכנסת החבר אשר אלמלא היה חבר קיבוץ לא היה מותר לכל עוסק עצמאי אחר ה-48% לא יותר בניכוי כנגד הכנסות הקיבוץ וחלק זה לא יהיה חלק מהניכוי סך כל התקציבים המגולמים של חברי הקיבוץ.

הסבר לאופן הגילום: על מנת שלחבר יישאר 40,000 ₪ עלינו לחלק ב1 פחות שיעור המס הכולל את מס הכנסה וביטוח לאומי. כיוון שסה"כ המס נמוך מסה"כ ערך נקודות הזיכוי יש אך ורק את שיעורי דמי הביטוח לאומי ומס בריאות הינו כ-6.72%. התאם לכך $40,000 / (1 - 0.0672) = 42,882$.

3.3 חישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש

ההכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש כוללת את כל ההכנסות שמקורן בפעילויות ונכסים שבעלות הקיבוץ כגון: הכנסה מענפי המשק השונים של הקיבוץ, הכנסות פיננסיות משוק ההון, מכירת נכסים בבעלותו, דיבידנד מתאגידים בבעלותו וחלקו בהכנסה החייבת בתאגידים שקופים לצורכי מס אשר בבעלותו הישירה או העקיפה.

להכנסה כאמור יש להוסיף את כלל ההכנסות החייבות (כלומר לאחר קיזוזים, ניכויים ופטורים) שהופקו על ידי חברי הקיבוץ ועל פי תקנון הקיבוץ (או מסמך מחייב אחר) יש לראות בהן כחלק מהכנסות הקיבוץ - על פי הדו"ח השנתי המוגש לרשות המיסים לפי סעיף 131 לפקודה ולגבי חברי קיבוץ המפיקים הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) - על פי טפסי 106). יודגש, כי חלק ההכנסה של חבר הקיבוץ הפטור ממס בידיו והתקבל לידיו בפועל, לא יהווה הכנסה חייבת של הקיבוץ אולם, חלק ההכנסה הפטור ממס אצל יחיד, אשר לא הועבר לחבר שהפיק הכנסה זו (או הועבר והוחזר על ידיו לקיבוץ) יהווה חלק מהכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש. נדגיש כי "יופחתו ניכויים לקופת גמל קרנות השתלמות וביטוחי חיים על פי דין". נבהיר כי כיום כל קופות הגמל וקרנות השתלמות הינן אישיות ובעלות חברי הקיבוץ ועל כן ככל ומגיעות הטבות מס בגין ההפקדות לקופות אלו יש לתת הטבות אלו על פי דין לחבר או לתא המשפחתי.

יצוין, כי במידה והחבר עובד במסגרת ענפי הקיבוץ (לרבות ענפי שירותים) והשכר אינו מדווח כהוצאה לצורכי מס אין להוסיף את סה"כ התקציב המגולם שמקורו בעבודה המשולם לחבר מהקיבוץ להכנסות הקיבוץ המתחדש כחלק מחישוב ההכנסה החייבת כאמור, מנגד השכר כאמור לא יחשב כהוצאה בידי הקיבוץ לצורך חישוב ההכנסה החייבת. יחד עם זאת, השתכרות חבר הקיבוץ מעבודתו בעבור חבר אחר באותו קיבוץ הינה הכנסת החבר.

כך למשל, חבר קיבוץ העובד כרפתן ברפת הקיבוץ ותקציבו המגולם בגין עבודתו הינו כ-150,000 ₪ בשנה, הסכום כאמור, לא יופחת מרווחי הרפת לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ ומנגד לא יתווסף להכנסה החייבת של הקיבוץ.

נבהיר כי סה"כ תקציבו המגולם של החבר וכן השתתפות הקיבוץ בדמי ביטוח לאומי לחבר כמעסיק בהתאם לחוק ביטוח לאומי יהיו חלק מסה"כ התקציבים המגולמים, נדגיש התשלומים לדמי ביטוח לאומי ודמי בריאות אשר משלומים כשכיר לא יותרו בניכוי בשום צורה שהיא כהוצאה לחבר או לקיבוץ.



3.4. החייב במס בשל הכנסות הקיבוץ המתחדש ואחריות על הדיווח לצורכי מס

מאחר והכנסות הקיבוץ כוללות גם הכנסות החייבות המופקות בידי החבר ומתקבלות בפועל בידיו, נקבעו בסעיף 60א(ב) לפקודה הוראות בדבר חלוקת האחריות לצורכי מס בין הקיבוץ המתחדש לבין חבריו. בהתאם נקבע, כי שומת הקיבוץ המתחדש ושומת חבריו תעשה בהתאם להוראות סעיף 60א לפקודה. לעניין זה הובהר, כי שומתו של חבר קיבוץ מתחדש על הכנסה שהוא לא דיווח לקיבוץ (אין הכוונה להעברה בפועל אלא העברת המידע לקיבוץ והכללת ההכנסה החייבת בספרי הקיבוץ), לא תיעשה לפי הוראות סעיף 60א לפקודה, אלא יחולו לגביה הוראות הפקודה הרגילות החלות על כל נישום (למשל הכנסות מריבית ורווחי הון בגין נכסים פיננסיים שבבעלותו האישית של החבר). בנוסף הובהר, כי בשומה של חבר הקיבוץ כאמור, לא יובאו בחשבון שיעורי המס ונקודות הזיכוי אשר הובאו בחשבון בשומתו של הקיבוץ וכן הפסדיו של הקיבוץ. כלומר, נקודות הזיכוי ושיעורי המס הנמוכים ינוצלו במסגרת הכנסות הקיבוץ המתחדש וחבר הקיבוץ יהיה חייב במס על הכנסתו החייבת על פי שיעורי המס שטרם נוצלו בשומת הקיבוץ.

בהתאם לסעיף 60א(ב) לפקודה, על חבר קיבוץ אשר לא דיווח על מלוא הכנסתו החייבת לקיבוץ (או דיווח אך הקיבוץ לא כלל את הכנסתו של החבר כחלק מהכנסתו החייבת), להגיש דוח על פי סעיף 131 לפקודה ולכלול בהכנסתו גם את חלק ההכנסה החייבת של הקיבוץ המיוחסת על ידי הקיבוץ אליו ולבנות זוגו, וזאת בהתחשב במס ששולם בגין הכנסה חייבת זו על ידי הקיבוץ. יש לשים לב, כי במידה והקיבוץ לא מדווח על הכנסות החברים במסגרת דוח המס שלו הדבר גורם לחברי הקיבוץ כולם להיות חייבי הגשת דוח על פי סעיף 131 לפקודה ויחול עליהם כל האמור לעיל (ראה לעניין האמור לעיל הרחבה בחוזר מס הכנסה 2019/XX בנושא הגשת דוחות על ידי חברי קיבוץ שיתופי ומתחדש).

יצוין, כי גם במקרה בו חבר קיבוץ מפיק הכנסה חייבת מעסק או משלח יד הנכללת בהכנסות הקיבוץ ומדווחות בספריו לצורכי מס, יהיה החבר חייב בניהול פנקסי חשבונות לפי סעיף 130 בגין הכנסה זו ובהגשת דוח על פי סעיף 131 לפקודה בו נכללת הכנסה זו. בדומה גם במקרה והחבר חייב בהגשת דוח מכל סיבה אחרת.

3.5. חישוב המס החל על הקיבוץ המתחדש

לצורך חישוב חבות המס של הקיבוץ המתחדש יש לראות בהכנסה החייבת כאילו יוחסה בין כל חברי הקיבוץ על פי האמור להלן:

א. תחילה תיוחס ההכנסה החייבת של הקיבוץ לכל חבר על פי תקציבו המגולם. למעשה מדובר בסכומים אשר קיבל חבר הקיבוץ המתחדש מהקיבוץ כתקציב המתחשב בין היתר בתרומתו הכלכלית של החבר לקיבוץ, כאשר הם מגולמים על פי המס החל עליהם (הגדרת תקציב ותקציב מגולם, ראה להלן). הכנסה זו אשר יוחסה רעיונית לכל חבר יראו בה, כהכנסה שהופקה או נצמחה על ידי החבר בהתאם למקורות הפקת ההכנסה של החבר והיא תהא חייבת במס בהתאם לשיעורי המס החלים על הכנסה זו בידיו, זאת בהתאם להגדרת "תקציב חבר מגולם" שסעיף 60א. כך למשל, חבר אשר הפיק הכנסה חייבת הנכללת בהכנסתו החייבת של הקיבוץ שמקורה ביחסי עובד מעסיק (כאשר



המעסיק הוא לא הקיבוץ), תהא הכנסה זו חייבת במס על ידי הקיבוץ כהכנסה מ – (2)2), על פי שיעור המס והביטוח הלאומי שהיו חלים על אותו חבר אילו היתה נחשבת הכנסה זו כהכנסתו שלו. כמו כן, חבר העובד באספקת שרותי מחייה בקיבוץ, תקציבו המגולם יחשב כהכנסה לפי סעיף (1)2 לפקודה.

ב. יתרת ההכנסה החייבת שלא יוחסה כאמור לעיל ולרבות הפסדים, תיוחס לכל אחד מחברי הקיבוץ בחלקים שווים, ויראו את ההכנסה או ההפסד כאמור כאילו הופק או נצמח על ידי החבר בהתאם למקורות הפקת ההכנסה כפי שהיו במישור הקיבוץ. כך למשל, הכנסה מעסק שמקורה בענפי הקיבוץ תיוחס רעיונית לכל אחד מחברי הקיבוץ ותחשב בידי כהכנסה מעסק (1)2)). בדומה, רווח הון ריאלי ממכירת נכס בבעלות הקיבוץ יחשב כרווח הון ריאלי בידי החבר.

ההכנסה החייבת של הקיבוץ אשר יוחסה רעיונית לכל אחד מהחברים תהא חייבת במס בידי הקיבוץ בהתאם לשיעור המס החל על כל אחד מהחברים כאילו ההכנסה חייבת במס בידי ובהתאם יקבעו נקודות הזיכוי והניכויים האישיים. בחישוב המס כאמור יחולו הוראות הפרק השלישי לחלק ד' לפקודה (כלומר - לעניין חישוב המס חלק התקציב שמקורו בהכנסה מיגיעה אישית ייוחס לכל אחד מבני הזוג וחלק התקציב אשר מקורו אינו בהכנסה מיגיעה אישית ייוחס לבן הזוג בעל ההכנסות הגבוהות יותר מיגיעה אישית).

3.6 מי יחשב כקיבוץ מתחדש והגדרת "חבר"

בסעיף 54 נוספה הגדרה של הקיבוץ המתחדש ושל "חבר" בקיבוץ המתחדש. לפי ההגדרה קיבוץ מתחדש הוא אחד מאלה:

- א. אגודה שסווגה כ"קיבוץ מתחדש" בהתאם לתקנות הסיווג², ויראו אגודה כאמור כקיבוץ מתחדש החל משנת המס שמרביתה היא סווגה כאמור או שבמרביתה היתה בתוקף הוראה בתקנונה באחד מהעניינים המפורטים בתקנה (5)2(ב) לתקנות הסיווג (חלוקה לא שוויונית של תקציבים, שיוך דירות ושיוך אמצעי יצור), לפי המוקדם.
- ב. קיבוץ שיתופי אשר הגיש למנהל בקשה, לפני שנת המס, שיחולו עליו הוראות החלות לפי סימן זה על קיבוץ מתחדש. הגיש קיבוץ שיתופי בקשה כאמור, לא יהיה רשאי לחזור בו ממנה.

"חבר" בקיבוץ מתחדש הינו יחיד שעל פי תקנון הקיבוץ חלו לגביו חובות וזכויות חבר קיבוץ, בגמר שנת המס, לרבות מועמד לחברות, אשר מלאו לו 21 שנים, למעט חבר בעצמאות

² אגודה להתיישבות שהיא יישוב נפרד, המאורגנת על יסודות של שיתוף הכלל בקניין, של עבודה עצמית ושל שוויון ושיתוף בייצור, בצריכה ובחינוך, המקיימת ערבות הדדית בעבור חבריה, בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (ערבות הדדית בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005, ואשר בתקנונה קיימת הוראה באחד או יותר מהעניינים האלה:

(1) חלוקת תקציבים לחבריה בהתאם למידת תרומתם, לתפקידיהם או לוותקם בקיבוץ;

(2) שיוך דירות בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (שיוך דירות בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005;

(3) שיוך אמצעי הייצור לחבריה, למעט קרקע, מים ומכסות ייצור, ובלבד שהשליטה באמצעי הייצור לא תועבר לידי החברים, וקיימות הוראות בתקנון בדבר הגבלת הסחירות באמצעי הייצור, באופן שהשליטה בהם לא תעבור לידי החברים, הכל בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005.



כלכלית, כמשמעותו בתקנה 10 לתקנות ערבות הדדית³. לעניין מועמד לחברות בדומה לקיבוץ שיתופי כאמור לעיל. נדגיש כי לעניין חבר או מועמד לחברות שחברות או מועמדותו פסקה, הוא אינו נכלל במניין חברי הקיבוץ לתום שנת המס על הקיבוץ לתאם את הכנסתו החייבת וניכוי המס בגין הכנסה זו, אשר הועברה מאותו חבר, או מועמד לקיבוץ. ככל ששולם תקציב לחבר טרם עזיבתו אין לגלמו אין להפחיתו מהכנסתו החייבת של הקיבוץ. החבר ידווח על הכנסתו בדומה לכל תושב אחר. כלל שהחבר הפורש מקבל תקציב בגין עבודתו במסגרת הקיבוץ (עובד פנים) יש להתיר לקיבוץ הוצאה בגובה תקציבו המגולם וחבר זה יהיה מחויב בהגשת דוח לשנה בה פסקה חברותו ומקור תקציבו המגולם יהיה הכנסה ממקור 2(1). חבר אשר התקבל לחברות לפני תום שנת המס על הקיבוץ לצרף את הכנסותיו של החבר מתחילת שנת המס בה נכלל לראשונה כחבר.

3.7. חלוקת רווחי הקיבוץ לחברים

ככלל, כל חלוקה של כספים ו/או נכסים על ידי הקיבוץ לחברים יש לכלול אותה בחישוב התקציב והתקציב המגולם ובהתאם תהא חייבת במס בידי הקיבוץ המתחדש. יחד עם זאת, במידה והקיבוץ המתחדש עושה שימוש ומחלק לחברי הקיבוץ רווחים שמקורם ברווחי שנים קודמות שטרם חולקו, אשר חויבו כבר במס מלא (רווחים שחויבו בשיעור המס החל על יחיד), רווחים אלו לא יכללו בתקציב ובתקציב המגולם ולא יהיו חייבים שוב במס נוסף. לעניין זה, יחשבו כרווחים שחויבו במס מלא, רווחים שטרם חולקו שמקורם בהכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש בשנים שקדמו לשנה בה חולקו לחברים, בתוספת הכנסות פטורות ממס בידי הקיבוץ המתחדש, בניכוי הפסדים שנוצרו בקיבוץ ובהפחתת המס ששולם בגין רווחים אלו על ידי הקיבוץ המתחדש.

לעיתים משולמים כספים לחברים כספים מתוך "קרן מילואים". קרן מילואים מוקמת בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (קרן מילואים), תשס"א-2005 והינה קרן חוץ מאזנית, אשר לא מופיע במאזן הקיבוץ. במקרים אלו יש לבחון את מקור כספי קרן המילואים. ככול וכספי הקרן מוסו בשיעור מס מלא כאמור לעיל, כספים אלו לא יהוו תקציב לצורכי מס ואין להפחיתם מההכנסה החייבת של הקיבוץ. כמו כן, יש לבדוק כי הפקדת הכספים לקרן מילואים לא נדרשה כהוצאה לצורכי מס בספרי הקיבוץ.

3.8. שיעור המס החל על הקיבוץ בגין חברים שלא דיווחו על מלוא הכנסתם לקיבוץ

חברי הקיבוץ המתחדש נדרשים לדווח לקיבוץ על כל הכנסותיהם, הנחשבות להכנסות הקיבוץ, מכלל המקורות. הקיבוץ המתחדש נדרש במקביל לצרף לדוח השנתי המקוון המוגש על ידיו, טופס ובו לפרט לגבי כל חבר את חלקו בהכנסה החייבת של הקיבוץ (על כל מרכביה) על פי מקורות ההכנסה ושיעור המס החל בגין ההכנסה כאמור. ככל שהקיבוץ המתחדש לא דיווח את הפרטים האמורים והפרטים מצויים בידיעתו, על הקיבוץ לשלם מס בשיעור המס המרבי לפי סעיפים 121 ו- 121ב לפקודה על חלקו של החבר ביתרת הכנסתו החייבת של

³ "תקנות ערבות הדדית" – תקנות האגודות השיתופיות (ערבות הדדית בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005.



הקיבוץ וכן על תקבולים שהתקבלו בידי החבר מהקיבוץ בין במזומן ובין בדרך כלשהי, לרבות כל טובת הנאה. יודגש כי במידה ומיזחיסות לחבר הכנסות בשיעור מס קבוע יחולו שיעורי המס הקבועים בתוספת המס החל לפי סעיף 121ב לפקודה. לצורך כך, על הקיבוץ לקבל הצהרה מפורטת וחתומה על ידי החבר כי ההכנסות אשר דיווח לקיבוץ הינן מלוא ההכנסות בידיו על ההצהרה של חבר קיבוץ עובד חוץ לכלול את תיקי הניכויים והסכומים ששולמו לו בהתאם לטיפסי 106 וככול שהחבר עצמאי יש לקבל הצהרה בהתאם לדוח המס שהוגש על ידי החבר למס הכנסה. במידה והצהרת החבר אינה נכונה יהיה החבר בר השומה ובר הדיווח על מלוא הכנסותיו בהתאם לסעיף 61א(ב)(4).

3.9 חיוב ב"מס יסף" בגין הכנסות הקיבוץ והכנסות החבר

סעיף 60א(ג) לפקודה קובע, כי המס החל על הקיבוץ הינו המס שהיה חל אילו הכנסתו החייבת של הקיבוץ הייתה מיזחיסת לחברי הקיבוץ בהתאם לייחוס שפורט לעיל. בהתאם ככל שהכנסה החייבת המיזחיסת לחבר מסוים עולה על הסכום הקבוע בסעיף 121ב(א) לפקודה, יהיה ההפרש חייב במס נוסף לפי סעיף 121ב לפקודה. בנוסף, ככל שמוגש דוח על ידי החבר באופן עצמאי, לצורך חישוב הסכום הקבוע בסעיף 121ב(א) לפקודה, יש לצרף להכנסתו החייבת ממקורות אישיים גם את חלקו בהכנסה החייבת מהקיבוץ המתחדש.

3.10 ניכויים וזיכויים אישיים בגין תשלומים ששילמו חברי הקיבוץ

על פי סעיף 60א לפקודה מההכנסה חייבת של הקיבוץ יופחתו הניכויים לקופת גמל, קרנות השתלמות וביטוחי חיים על פי דין. יובהר, כי ניכויים כאמור ינוכו מחלק ההכנסה שיוחס לחבר ולא כנגד יתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ.

3.11 הכנסות משכר דירה אשר הושכרה למגורים

לגבי הכנסות משכר דירה מדירות בבעלות הקיבוץ המתחדש המושכרות לצורך מגורים, לא יחול הפטור על הכנסות שכר דירה למגורים בהתאם לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירה למגורים) התש"ן – 1990 או שיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה, וזאת היות והדירות הינן בבעלות הקיבוץ וההכנסות הינן הכנסותיו ולא הכנסות החברים. כמו כן, בחינת קיום הכנסה מעסק (12) תעשה ברמת הקיבוץ המתחדש ולא ברמת כל אחד מהחברים.

3.12 הכנסות שמקורן מחוץ לישראל וזיכוי ממס זר

הכנסות הקיבוץ המתחדש שמקורן מחוץ לישראל ומיסי החוץ ששולמו בגינן ייוחסו לכל אחד מחברי הקיבוץ באופן שווה בהתאם למנגנון ייחוס ההכנסה החייבת של הקיבוץ ויחולו על ההכנסות והמס ששולם הוראות הפקודה בהתאם. כך, תקרת הזיכוי ממסי חוץ תחושב לגבי כל תא משפחתי בנפרד. במידה ולאחר ייחוס ההכנסות לתא המשפחתי וחישוב תקרת הזיכוי לתא המשפחתי ייווצר עודף זיכוי, עודף זה לא יהיה ניתן לניצול כנגד הכנסות שיוחסו לתא משפחתי אחר אלא, הם ישמרו לצורך זיכוי בשנים הבאות בהתאם להוראות סעיף 205א לפקודה.



3.13. אי תחולת סעיף 9 לפקודה על תקציב החבר מהקיבוץ

הכנסות הקיבוץ המיוחסות לחברי הקיבוץ לצורך חישוב חבות המס של הקיבוץ אינן משנות את אופיין וסיווגן ביחס לאופיין וסיווגן בידי הקיבוץ. כך לדוגמה, הכנסות המיוחסות לחבר אשר הגיע לגיל פרישה שמקורן בהכנסות מעסק (1)2 יהיה מקורן לצורך חישוב חבות המס במישור החבר זהה למקור במישור הקיבוץ, קרי עסק (1)2. בהתאם חבר קיבוץ שהגיע לגיל פרישה, הכנסות המיוחסות לו לא יחשבו כהכנסות מקצבה ולא יהיה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9 לפקודה (ראה לעניין זה גם את האמור בחוזר 6/2003 בעניין הקיבוץ השיתופי).

4. קיבוץ מתחדש - הוראות סעיף 60 לפקודה

על קיבוצים מתחדשים אשר התקבלה החלטה כמפורט בסעיף 60ב(ב) לפקודה, יחולו הוראות סעיף 60 לפקודה. סעיף 60 לפקודה משווה, ככול הניתן, את אופן המיסוי של חבר הקיבוץ לזה הנהוג אצל נישומים יחידים, אשר אינם חברי קיבוץ, וזאת תוך התחשבות בתשלומים שמשלם החבר שנקבעו בתקנון הקיבוץ ומכח תקנות ערבות הדדית. כפי שפורט, החלטת קיבוץ מתחדש להתחייב במס על פי סעיף זה מחייבת אישור אספה כללית של חברי הקיבוץ ועליה לקבל את הסכמתם בכתב של רוב חברי הקיבוץ. כמו כן, קיבוץ מתחדש אשר הודיע לפקיד השומה, כי הוא בוחר בסעיף 60 לא יוכל לחזור בו מהחלטתו. להלן פרוט בדבר הסדר המס על פי סעיף 60 לפקודה.

4.1. החייב במס בשל הכנסות הקיבוץ המתחדש והכנסות החבר, ואחריות על הדיווח לצורכי מס

על פי סעיף 60א לפקודה, הכנסתו של חבר בקיבוץ מתחדש הינה הכנסתו מכל המקורות הפקודה בדומה לכל נישום אחר, למעט הכנסות אשר מקורן בנכסי הקיבוץ (כגון: הכנסות מענפי הקיבוץ, הכנסות מתאגידים שבבעלות הקיבוץ ונכסים אחרים). בהתאם לכך, חבר הקיבוץ הוא אשר יהיה בר השומה, הדיווח ותשלום המס בשל הכנסותיו. הקיבוץ המתחדש יהיה בר השומה, הדיווח ותשלום המס בשל הכנסותיו. יש לשים לב, כי בשונה מהסדר המס החל על הקיבוץ השיתופי והחל על הקיבוץ המתחדש על פי סעיף 60א, במקרה זה הזיכויים והניכויים האישיים הניתנים על פי הפקודה ליחידים ינוצלו תחילה במישור שומת חבר הקיבוץ וככל שלא נוצלו במלואם יועברו לשומת הקיבוץ בהתאם לאמור בסעיף 60ב(ז) לפקודה.

4.2. הכנסת החבר מתשלומים שקיבל מהקיבוץ בשל עבודה, שרות או בהתאם לתקנות ערבות הדדית

סעיף 60ד לפקודה קובע, כי תשלומים אשר משלם הקיבוץ לחבר בשל עבודה או שירות או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית (הספקת צורכי החברים בגיל העבודה והספקת צורכי החברים בגיל פרישה), הינם הכנסה לפי סעיף (2)2 ו(5) לפקודה, לפי העניין. כמו כן, רואים בקיבוץ כמי שאחראי על ניכוי המס במקור בגין תשלום הכנסה זו לחבר. יצויין, כי תשלומי הקיבוץ לחבר בתמורה לעבודה או שרות יותרו בניכוי מהכנסתו של הקיבוץ, ככול שהוצאו בייצור ההכנסה של הקיבוץ ובכפוף לעמידה בכללי ההכרה בהוצאה על פי הפקודה.

4.3. ניכוי מהכנסתו החייבת של החבר תשלומים בהתאם לתקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית



על פי תקנה 9 לתקנות ערבות החדדית יכול הקיבוץ המתחדש לקבוע בתקנונו כללים בדבר היקף הערבות ההדדית שהוא חב לחבריו וכן את ההסדרים שיישמו בקיבוץ לצורך העמידה בכללי ערבות החדדית. בחלק מהמקרים הקיבוץ מחייב את החברים בתשלומים של ערבות החדדית. תשלומים אלו אשר שילם החבר לקיבוץ ושימשו מקור להספקת צרכים של חברים אחרים בקיבוץ, בהתאם לחובות הקיבוץ לפי תקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות החדדית, יותרו בניכוי לחבר המשלם ובלבד שהתקבל אישור על כך מאת הקיבוץ. על מנת להתיר את הניכוי על החבר להגיש דוח למס הכנסה על פי סעיף 131 לפקודה או 160 לפקודה. במידה וחבר הקיבוץ אינו חייב בהגשת דוחות על פי סעיף 131 לפקודה, יכול החבר לבקש כי הניכוי יותר בדוח מרוכז אשר יוגש בשמו על ידי הקיבוץ.

סכומים שהעביר החבר על מנת שהקיבוץ יקיים את תקנות 2 ו-3 כאמור לעיל, הינם נחשבים חלק מהכנסה החייבת במס בידי הקיבוץ המתחדש. במידה והקיבוץ המתחדש משלם סכומים מעבר לקבוע בתקנות האמורות מדובר בהוצאה אשר אינה מותרת בניכוי בידי הקיבוץ כאמור. במידה ומקור הכספים לתשלומים מעבר לקבוע בתקנות 2-3 הינו מתשלומי החברים, סכומים אלו לא יותרו בניכוי בידי החברים ומנגד לא יחשבו כהכנסה חייבת בידי החבר המקבל את אותם תשלומים והן בידי הקיבוץ.

4.4 חבות המס של הקיבוץ בגין הכנסתו החייבת

כפי שנכתב לעיל, הכנסות הקיבוץ אינן מועברות לחבר הקיבוץ לצורך שומה אלא הקיבוץ המתחדש הוא אשר חייב במס בשל אותן הכנסות. בהתאם לסעיף 60ב(ז) לפקודה, לצורך חישוב חבות המס של הקיבוץ המתחדש, יש לראות בהכנסה החייבת או ההפסדים, כאילו יוחסו בין כל חברי הקיבוץ באופן שווה. כמו כן, יראו את ההכנסה או ההפסד כאמור כאילו הופק או נצמח על ידי החבר בהתאם למקורות הפקת ההכנסה כפי שהיו במישור הקיבוץ. כך למשל, הכנסה מעסק שמקורה בענפי הקיבוץ תיוחס רעיונית לכל אחד מחברי הקיבוץ ותחשב בידיו כהכנסה מעסק (12). בדומה, רווח הון ריאלי ממכירת נכס בבעלות הקיבוץ יחשב כרווח הון ריאלי בידי החבר, והכל לצורך חישוב חבות המס של הקיבוץ.

ההכנסה החייבת של הקיבוץ אשר יוחסה רעיונית לכל אחד מהחברים תהא חייבת במס בידי הקיבוץ בהתאם לשיעור המס החל על כל אחד מהחברים כאילו ההכנסה חייבת במס בידיו, בהתחשב בחישוב במס החל על החבר בשל הכנסותיו שלו כאמור בסעיף 4.1 לעיל ובהתאם יקבעו נקודות הזיכוי והניכויים האישיים. בחישוב המס כאמור יחולו הוראות הפרק השלישי לחלק ד' לפקודה.



4.5. דיווח על הכנסות הקיבוץ ושיעור המס החל על הקיבוץ בגין חברים שלא דיווחו על מלוא הכנסתם לקיבוץ

בהתאם להוראות סעיף 60ב(ו)(1), על הקיבוץ המתחדש לדווח באמצעות דוח מקוון על הכנסתו החייבת שמקורה בנכסיו. הקיבוץ כאמור יצרף לדוח המוגש על ידיו נספח ובו פרוט רשימת כל החברים והחלק שכל אחד זכאי לו בשל הכנסת הקיבוץ, על פי המקורות השונים ושיעור המס החל בגין כל חבר. מקום שהקיבוץ כאמור לא כלל את הפרוט האמור בשל חבר מסויים, יראו את אותו קיבוץ כחייב במס בשיעור המס המירבי על פי סעיפים 121 ו-121ב לפקודה, בשל אותה הכנסה.

יצויין, כי ככלל החבר הוא זה שחייב לדווח דיווחי אמת לקיבוץ על מנת שזה יוכל לחשב את שיעור המס הנכון ולשלם מס אמת בגין ההכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ. במידה והחבר לא מסר נתונים התואמים את נתוני האמת לקיבוץ תתוקן שומת החבר בהתאם לנתוני האמת והוא אשר יהיה חייב בהשלמת המס בשל אותה הכנסה.

4.6. הוראות נוספות

האמור בסעיפים 3.9, 3.7, 3.11 ו-3.12 לעיל, בדבר חלוקת רווחים לחברי קיבוץ, חבות במס יסף, הכנסות הקיבוץ משכירות בשל השכרת דירת מגורים והכנסות שמקורן מחוץ לישראל וחישוב זיכוי מסי חוץ, יחולו בהתאם גם לגבי הסדר המס על פי סעיף 60 לפקודה.

5. תחולה

יודגש, כי האמור בחוזר 6/2003 לא יחול על הקיבוץ המתחדש אלא אם נאמר אחרת בחוזר זה.

6. קיבוץ עירוני ומושב שיתופי

במסגרת תיקון החקיקה תוקן סעיף 61(א) המקנה למנהל סמכות להחיל את עקרונות המיסוי של קיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש גם על מושבים שיתופיים בהתאם לאופיים ולאורחות החיים הנהוגות בהם. לצורך כך על המושב השיתופי לפנות למנהל שיקבע את שיטת המיסוי המתאימה. סעיף 61(ב) מקנה למנהל סמכות להחיל את הסדר המיסוי של הקיבוץ השיתופי על קיבוץ עירוני שאורחות החיים הנהוגות בו דומות לאלה של קיבוץ שיתופי.

בברכה,

רשות המיסים בישראל