



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

בס"ד

ד' שבט תשפ"א

17 ינואר 2021

לכבוד

ציבור המייצגים והנישומים

א.ג.נ,

שיוך נכסים בקיבוצים - אופן מיסוי הקיבוץ ויורשי החברים

רקע

ככלל בקיבוץ השיתופי ובקיבוץ המתחדש אין לחבר הקיבוץ זכויות בהון הקיבוץ והוא אינו יכול למכור אותן, למשכן אותן, להעבירן בירושה וכיו"ב.

בנוסף, עד להתקנת תקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ מתחדש) התשס"ו - 2005 (להלן: "תקנות השיוך"), לא היו בידי חבר הקיבוץ זכויות קנייניות בנכסי הקיבוץ או זכויות ישירות בפירות נכסים אלה וכפועל יוצא אין לחבר אחריות אישית על חובות או התחייבויות של הקיבוץ.

על אף האמור לעיל, בידי חבר הקיבוץ זכויות שונות מעצם חברותו בקיבוץ כגון: הזכות לבחור ולהיבחר באסיפת החברים, אשר בוחרת בין היתר, מנהלים לתאגידיים או לענפים שמנהלים את אמצעי הייצור, זכות הנאה מפירות נכסי הקיבוץ בהתאם להחלטות הקיבוץ, באסיפה הכללית, המתקבלות ביחס לשימוש שיעשה בהם וכיו"ב. בתקנות השיוך נקבע כי ניתן להקנות לחברי קיבוץ מתחדש זכויות בנכסי הקיבוץ בדרך של הענקת מניות או יחידת השתתפות בתאגיד המוחזק על ידי חברי הקיבוץ מסוג של חברה בע"מ או אגודה שיתופית בע"מ. יחידות ההשתתפות או המניות נקבעות בהתאם למפתח חלוקה שנקבע באגודה שיכול ויהיה על פי ותק החבר ו/או מפתח שוויוני (להלן: "שיוך מלא"). מניות חברה אשר התקבלו בידי החבר במסגרת השיוך המלא הן בנות הורשה, ואילו יחידות השתתפות באגודה אשר התקבלו במסגרת השיוך כאמור בדרי"כ אינן עבירות אך ניתן לממשן בדרך של פדיון.

דרך אחרת להעניק לחברים זכויות בנכסי הקיבוץ היא בדרך של החלטת האסיפה הכללית על חלוקת פירות הנכסים היצרניים לפי מפתח חלוקה של ותק ומפתח שוויוני, זאת מבלי להעניק זכויות בנכסים עצמם (להלן: "שיוך חלקי").

בדרך השיוך החלקי נוצרת חבות כספית של הקיבוץ, בהתאם למפתחות החלוקה, כלפי חברי הקיבוץ. חבות זו תיפרע מתוך העודפים של הקיבוץ לאחר סדר עדיפות לחלוקה שקבע הקיבוץ. סדר עדיפויות זה יכול שיכלול עדיפות לתשלומי ערבות הדדית, תשלומי פנסיה, צרכי קהילה ורק לאחר מכן פירעון החוב. חבות זו של הקיבוץ לחברים היא בעלת תוקף משפטי ועוברת בירושה ליורשי החברים, אשר יהיו זכאים לפירעון החוב כלפיהם על ידי הקיבוץ. הסדר שיוך חלקי יכול ויכלול חלוקת סכום מוגדר למי שהיו חברי קיבוץ במועד קובע כלשהו,



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

בהתאם למפתחות חלוקה כאמור, אך גם יכול לכלול חלוקה מתמשכת של פירות הנכסים גם למי שהינם חברי הקיבוץ במועד החלוקה (ללא התניה של חברות/אי חברות בקיבוץ במועד הקובע).

מטרת מכתב זה הינה להבהיר את אופן הדיווח והמיסוי של החלוקה לחברים ולירשים וכן את אופן הטיפול בסכומי החלוקה לחברים ולירשי החברים בדו"חות המס של הקיבוץ, החברים והירשים.

אופן המיסוי והדיווח בשיוך מלא

1. כאמור לעיל, שיוך מלא מבוצע באמצעות העברת החזקות באגודות שיתופיות חקלאיות של הקיבוץ לידי חבריו, הן במישרין והן בעקיפין באמצעות תאגיד המוחזק על ידי החברים (דהיינו המדובר במימוש זכויות מבעלות הקיבוץ לתאגיד/ישות אחרת על כל המשתמע מכך), משכך, לעניין מיסוי הרווחים השוטפים - ככל שהאגודה בחרה לפי סעיף 62 לפקודה כי דינה יהיה כדין שותפות, על חבר האגודה או על יורשו לשלם את המס על פי **החלק שכל שותף זכאי לו מרווחי השותפות** (ללא קשר לסכומים אשר חילקה השותפות בפועל לחברים) וזאת בדומה לשותפות. הקיבוץ ידווח על הכנסה זו בטופס 1229א כהכנסת החבר. מקור ההכנסה יהיה בהתאם למקור ההכנסה של האגודה/השותפות ושיעורי המס יהיו לפי שיעורי המס של החבר ויגיעתו האישית בהפקת ההכנסה באגודה (בדומה לשותף בשותפות). ככל שהאגודה לא בחרה להתמסות כשותפות תמוסה האגודה על הכנסתה החייבת במס חברות ואצל חברי האגודה חברי הקיבוץ תירשם ההכנסה בטופס 1229א כהכנסה מדיבידנד ואצל היורשים תדווח ההכנסה כדיבידנד. לעניין שיעור המס כבעל מניות מהותי, ייחשבו חברי הקיבוץ כמחזיקים 'ביחד עם אחר'.
2. לעניין חובת הגשת דוח מכוח סעיף 131 לפקודה והפטור מדיווח בהתאם לסעיף 134א לפקודה: אם השותף הינו גם חבר בקיבוץ ההכנסה תדווח בדו"ח הקיבוץ כאמור לעיל, אם השותף אינו חבר קיבוץ חלה עליו חובת דיווח בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה.
3. במידה והזכויות באגודה, הון מניות או יחידת השתתפות, יוצאות מחבר הקיבוץ או יורשו בין במכירה, בין בפדיון ובין בכל דרך אחרת, מדובר באירוע "רווח הון". המחיר המקורי, בהתאם לסעיף 88 לפקודה, של הזכויות באגודה יהיה העלות ששילם החבר בעד הקצאת הזכויות (בחברי הקיבוץ הוותיקים בדרך כלל יהיה אפס). יום הרכישה, בהתאם לסעיף 88 לפקודה, יהיה יום קבלת החבר לחברות בקיבוץ.

אופן המיסוי בשיוך חלקי

1. הסדרי השיוך החלקי אינם משייכים, כאמור לעיל, את נכסי הקיבוץ לחברים, אלא, מדובר בחבות כספית של הקיבוץ כלפי החברים אשר נוצרה בהתאם להחלטת השיוך לחלוקת הפירות. מתוך הכלל כי "בעל העץ הוא בעל הפרי", **הפירות חייבים במס בידי הקיבוץ**. משכך, חלוקת הפירות, בהתאם למפתחות החלוקה של הסדר השיוך החלקי, מהקיבוץ לחברים או ליורשיהם אינה מהווה אירוע מס נוסף.



סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

2. פירות הנכסים בהקשר של מכתב זה הינם עודפים או רווחים שמוסו בשנת המס. ככל שתבוצע חלוקה של רווחים לחברי הקיבוץ אשר טרם מוסו בידי הקיבוץ מדובר בחלוקה של תקציב לכל דבר ועניין שתמוסה בהתאם לקבוע בסעיף 60א לפקודה. חלוקה של רווחים ליורשים כמוה כשימוש בהכנסת הקיבוץ ועל הקיבוץ לשלם את המס בגין הכנסה זו.
3. לאור האמור, כספים שחולקו ליורשיהם של חברי הקיבוץ (ואולי אף נרשמו כהוצאה) יתואמו וייכללו בהכנסת הקיבוץ. מנגד, כספים אלה יהיו פטורים בידי היורשים. כמו-כן חבר קיבוץ אשר יורש חבר אחר, אין המדובר בתקציב חייב במס בידי החבר ומנגד לא תותר הוצאה לקיבוץ.

בכבוד רב,


רולנד עם-שלם, רו"ח (משפטן)

העתקים

מר ערן יעקב - מנהל רשות המסים
הנהלה מצומצמת
מר נדב נגר - מנהל אגף בכיר מקצועית
מר גדי הילמן - מנהל תחום (קיבוצים וחקלאות) בחטיבה המקצועית
גב' אפרת בת-שוע, עו"ד - רפרנטית משפטית לתחום קיבוצים וחקלאות